

Byla C-319/02

Petri Manninen pradžia byla

(Korkein hallinto-oikeus prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pajamų mokestis – Mokesčio kreditas už Suomijos bendrovių išmoktų dividendus – EB 56 ir 58 straipsniai – Mokesčių schemos darnumas“

Sprendimo santrauka

Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčio kreditas, suteiktas mokesčio mokėtojams už akcinių bendrovių išmoktų dividendus – Apsiribojimas nacionalinėmis bendrovėmis – Nepriimtinumai – Pateisinimas – Nebuvimas

(EB 56 ir 58 straipsniai)

EB 56 ir 58 straipsniai draudžia nacionalinės teisės aktus, kuriais remiantis asmuo, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra valstybėje narėje ir kuris gauna akcinių bendrovių išmoktų dividendus, neturi teisės pasinaudoti mokesčio kreditu, dėl kurio jis mokėtinas pelno mokestis, skaitomas jo akcininko mokėtina pajamų iš kapitalo mokestis, nes šios bendrovės yra steigtos ne toje valstybėje.

Tokie teisės aktai sudaro laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, nes dėl jo asmenys, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra atitinkamoje valstybėje narėje, susilaiko nuo kapitalo investavimo kitose valstybėse narėse savo buveinės turinias bendroves; jie taip pat turi ribojantį poveikį kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms atžvilgiu, nes sudaro joms kliūtis pritraukti kapitalą atitinkamoje valstybėje narėje.

Šie teisės aktai negali būti pateisinami objektyvia situacija skirtumu, galinčiu pagrįsti nevienodą apmokestinimo tvarką pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą. Atsižvelgiant į mokesčių teisės aktus, kuriais siekiama išvengti bendrovių, kurios naudai padarytos investicijos, paskirstyto pelno dvigubo apmokestinimo (pelno ir po to pajamų mokesčiu), nes akcininkai, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra atitinkamoje valstybėje narėje, nesvarbu, ar jie gauna dividendus iš šioje valstybėje narėje steigtos bendrovės, ar iš bendrovės, kuri savo buveinę turi kitoje valstybėje narėje, atsiduria panašioje padėtyje, nes abiem atvejais, neatsižvelgiant į mokesčio kreditą, dividendai gali būti apmokestinami du kartus.

Be to, šie teisės aktai neturėtų būti laikomi teritoriškumo principo išraiška, nes šis principas draudžia suteikti mokesčio kreditą kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms išmoktų dividendų atžvilgiu. Bet kuriuo atveju, atsižvelgiant į EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą, teritoriškumo principu neturėtų būti grindžiamas nevienodas atitinkamoje valstybėje narėje ir kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms išmoktų dividendų traktavimas, jei su šiuo nevienodu traktavimu susijusi atitinkamų dividendų rėšis objektyvi padėtis yra ta pati.

Vis dėlto net jeigu tokie mokesčių teisės aktai yra pagrįsti ryšiu tarp mokestinų lengvatos ir kompensacinio mokesčio išskaitymo, numatant, kad akcininkui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra atitinkamoje valstybėje narėje, suteikiamas mokesčio kreditas yra apskaičiuojamas atsižvelgiant į pelno mokestį, kurį šioje valstybėje narėje steigta bendrovė turi sumokėti nuo jos paskirstomo pelno, tokie teisės aktai mokesčių schemos darnumui išsaugoti nėra būtini. Iš tikrųjų,

atsižvelgiant į tikslą išvengti dvigubo apmokestinimo, mokesčio kredito suteikimas akcininkui, turinčiam kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės akciją, kuris būtų skaičiuojamas atsižvelgiant į pelno mokestį, kurį ta bendrovė turi sumokėti šioje valstybėje narėje, nekeltų grėsmės nacionalinės mokesčių schemos darnumui ir būtų mažiau laisvo kapitalo judėjimą ribojanti priemonė.

Mokestinio įplaukų, susijusių su kitose valstybėse narėse įsteigto bendrovių išmokųtais dividendais, sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu, kuriuo galima pagrįsti pagrindinei laisvei prieštaraujančią priemonę.

(žr. 20, 22–24, 32–36, 38–39, 44–46, 49, 55 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2004 m. rugsėjo 7 d. (*)

„Pajamų mokestis – Mokesčio kreditas Suomijos bendrovių išmokėtiems dividendams – EB 56 ir 58 straipsniai – Mokesčių schemos darnumas“

Byloje C-319/02

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2002 m. rugsėjo 10 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2002 m. rugsėjo 12 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, pradėtoje

Petri Manninen,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J.-P. Puissochet ir J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr ir K. Lenaerts (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

sekretorę L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2004 m. vasario 17 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- P. Manninen,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos E. Bygglin ir T. Pynnä,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir D. Petrausch,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos K. Manji, padedamo *barrister* M. Hoskins,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir I. Koskinen,
susipažinęs su 2004 m. kovo 18 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimas

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su EB 56 ir 58 straipsnių išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas *Korkein hallinto-oikeus* nagrinėjamoje byloje, pradėtoje P. Manninen, kuris iškilę klausimą dėl Suomijos mokesčių teisės aktų, susijusių su dividendų apmokestinimu (toliau – Suomijos mokesčių teisės aktai), suderinamumo su Bendrijos teise.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

- 3 EB 56 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Pagal šiame skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių, taip pat tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimai.“

- 4 EB 58 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės:

- a) taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias mokesčių mokėtojai skiriami pagal jų skirtingą gyvenamąją vietą arba kapitalo investavimo vietą;
- b) imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo <...> srityje“.

- 5 EB 58 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytos priemonės ir procedūros negali būti naudojamos savavališkam diskriminavimui ar paslėptam laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų apribojimui, kaip nustatyta 56 straipsnyje.“

Suomijos teisė

- 6 Pagal *tuloverolak* i (Pajamų mokesčio įstatymas) (1535/1992) 32 straipsnį, asmens, kurio pagrindinis apmokestinimo vieta yra Suomijoje, iš Suomijos ar užsienio bendrovės, kurios akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, gauti dividendai yra apmokestinami kaip pajamos iš kapitalo.

- 7 Pagal minėtą *tuloverolaki*, iš dalies pakeisto įstatymu 1459/2001, 124 straipsnį, pajamoms iš kapitalo taikomas mokestis, kurio tarifas 29 %.

8 Suomijoje ?steigtos bendrov?s nuo savo pelno moka mokest?, kurio tarifas taip pat yra 29 %. Kad b?t? i?vengta ši? pajam?, gaut? paskirs?ius dividendus, dvigubo apmokestinimo, *laki yhtiöveron hyvityksestä* (?statymas d?l mokes?io kredito) (1232/1988), pakeistas ?statymu 1224/1999, 4 straipsnio 1 dalimi akcininkams suteikiamas 29/71 dividend? sumos, gautos per atitinkamus mokestinius metus, dydžio mokes?io kreditas.

9 Pagal ?statymo d?l mokes?io kredito, iš dalies pakeisto ?statymu 1224/1999, 4 straipsnio 2 dal? dividendai ir mokes?io kreditas sudaro akcininko apmokestinamas pajamas. Suteikiant mokes?io kredit?, bendrov?s, kurios akcijos kotiruojamos vertybini? popieri? biržoje, paskirstytasis pelnas galutinai apmokestinamas 29 % tarifu.

10 Pagal ?statymo d?l mokes?io kredito 1 straipsn? mokes?io kreditas taikomas tik Suomijos bendrovi? dividendams, mokamiems asmenims, kuri? pagrindin? apmokestinimo vieta yra Suomijoje.

11 Pagal ?statymo d?l mokes?io kredito, iš dalies pakeisto ?statymu 1542/1992, 9 straipsn?, jeigu Suomijos bendrov?s sumok?tas pelno mokestis yra mažesnis nei 29/71 dividend?, kuriuos buvo numatyta paskirstyti per mokestinius metus, sumos, skirtum? ši bendrov? padengia sumok?dama papildom? mokest?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

12 P. Manninen pagrindin? apmokestinimo vieta yra Suomijoje. Jis turi Švedijos bendrov?s akcij?, kotiruojam? Stokholmo (Švedija) vertybini? popieri? biržoje.

13 Atitinkamos Švedijos bendrov?s dividend? forma P. Manninen paskirstytas pelnas jau buvo apmokestintas pelno mokes?iu Švedijoje. Dividendai Švedijoje taip pat apmokestinami pajam? iš kapitalo mokes?iu, išskai?iuojant j? iš pajam? šaltinio. Kadangi užsienio bendrovi? Suomijos mokes?i? mok?tojams paskirstyti dividendai nesuteikia teis?s ? mokes?io kredit? Suomijoje, pastarojoje valstyb?je nar?je jiems taikomas 29 % tarifo pajam? iš kapitalo mokestis. Vis d?lto pagal Šiaur?s Tarybos šali? konvencij? (26/1997), pasirašyt? siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo pajam? ir turto mokes?i? srityje, Švedijoje prie pajam? šaltinio taikomas pajam? mokestis, kurio dydis pagal šios konvencijos 10 straipsn? negali viršyti 15 proc., yra išskai?iuojamas iš akcininko, kurio pagrindin? apmokestinimo vieta yra Suomijoje, mokamo pajam? iš kapitalo mokes?io.

14 2000 m. lapkri?io 23 d. P. Manninen pateik? prašym? Centrinei mokes?i? komisijai (*keskusverolautakunta*) siekdamas išsiaiškinti, ar remiantis EB 56 ir 58 straipsniais Švedijos bendrov?s jam mokami dividendai yra apmokestinami Suomijoje.

15 *Keskusverolautakunta* savo 2001 m. vasario 7 d. preliminarame sprendime nurod?, kad P. Manninen netur?jo teis?s pasinaudoti mokes?io kreditu Švedijos bendrov?s jam išmok?t? dividend? atžvilgiu.

16 P. Manninen š? sprendim? apskund? Aukš?iausiajam administraciniam teismui (*Korkein hallinto-oikeus*).

17 Tokiomis aplinkyb?mis *Korkein hallinto-oikeus* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar EB 56 straipsnis draudžia anks?iau (šio sprendimo 6–11 punktuose) nurodyt? Suomijos mokes?io kredito schem?, pagal kuri? dividend? gav?jas, kurio pagrindin? apmokestinimo vieta yra Suomija, turi teis? ? mokes?io kredit? už nacionalin?s akcin?s bendrov?s išmok?tus

dividendus, bet (neturi) teisės į tokį kreditą, kai juos gauna iš Švedijoje registruotos akcinės bendrovės?

2) Jei atsakymas į pirmą klausimą yra teigiamas, ar EB 58 straipsnis galima aiškinti taip, kad EB 56 straipsnio nuostatos neapriboja Suomijos teisės taikyti nagrinėjamas statymo dėl mokesčio kredito nuostatas, nes mokesčio kredito suteikimas priklauso nuo to, ar dividendus skirstanti bendrovė Suomijoje sumokėjo mokestį, ar atitinkamą papildomą mokestį, o taip nėra užsienio bendrovės mokamą dividendų atveju, kai dividendai iš viso nėra apmokestinami?

Dėl prejudicinių klausimų

18 Savo klausimais, kurie nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 56 ir 58 straipsniai draudžia teisės tokius aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, ir kuriais remiantis asmuo, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra vienoje valstybėje narėje, neturi teisės į mokesčio kreditą tais atvejais, kai dividendus jam išmoka ne šioje valstybėje įsteigtos akcinės bendrovės.

19 Visą pirmą pažymėtina, kad remiantis nusistovėjusia teismų praktika, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios vis dėlto turėtų jį gyvendinti laikydamosios Bendrijos teisės (1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, Rink., p. I-2463, 16 punktas, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink., p. I-4695, 19 punktas ir 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink., p. I-2651, 19 punktas).

20 Norint išsiaiškinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami mokesčių teisės aktai sudaro laisvo kapitalo judėjimo apribojimą EB 56 straipsnio atžvilgiu, svarbu konstatuoti, kad Suomijos mokesčių teisės aktuose numatyto mokesčio kredito tikslas yra išvengti dvigubo bendrovės akcininkams paskirstyto pelno apmokestinimo, dividendus mokančios bendrovės pelno mokestį skaitant akcininko mokėtiną pajamą iš kapitalo mokestį. Iš tokios schemos galiausiai matyti, kad akcininko gaunami dividendai nėra apmokestinami. Kadangi mokesčio kreditas taikomas tik Suomijoje įsteigtai bendrovei išmokėti dividendų atžvilgiu, minėti teisės aktai yra nepalankūs tiems asmenims, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, o dividendus, kurie savo ruožtu apmokestinami 29 % tarifu pajamą iš kapitalo mokesčiu, jie gauna iš kitose valstybėse narėse įsteigtai bendrovei.

21 Akivaizdu, kad Šiaurės Tarybos šalių sudaryta konvencija mokesčių srityje, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo, nepašalina šio nepalankaus traktavimo. Iš tikrųjų ši konvencija nenumato jokios pelno mokesčio skaitymo mokėtiną pajamą iš kapitalo mokestį schemos. Ja tik siekiama sumažinti dvigubo apmokestinimo poveikį akcininkui pastarojo mokesčio atžvilgiu.

22 Iš to matyti, kad Suomijos mokesčių teisės aktai sulaiko asmenis, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, nuo kapitalo investavimo į kitoje valstybėje narėje savo buveinės turinčias bendroves.

23 Šie teisės aktai taip pat turi ribojantį poveikį kitose valstybėse narėse įsteigtai bendrovei atžvilgiu, nes sudaro joms kliūtis rinkti kapitalą Suomijoje. Kadangi ne Suomijos kilmės pajamoms iš kapitalo taikomas mažiau palankus mokestinis režimas negu Suomijoje įsteigtai bendrovei paskirstytiems dividendams, kitose valstybėse narėse įsteigtai bendrovei akcijos Suomijoje gyvenantiems investuotojams yra ne tokios patrauklios negu tų bendrovių, kurios turi savo buveiną šioje valstybėje narėje (žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink., p. I-4071, 35 punktą ir 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, dar nepaskelbto Rinkinyje, 24 punktą).

24 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai sudaro konkrečiai EB 56 straipsniu draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.

25 Vis dėlto reikia išnagrinėti, ar šis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas yra pateisinamas remiantis EB sutarties nuostatomis.

26 Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą „56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės <...> taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties <...> kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.

27 Suomijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės manymu, iš šios nuostatos aiškiai matyti, kad valstybės narės turi teisę numatyti, jog mokesčio kreditu galima pasinaudoti tik jo teritorijoje steigtų bendrovių mokamų dividendų atžvilgiu.

28 Šiuo atveju svarbu pasakyti, kad EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas – nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo nukrypti leidžianti nuostata – turi būti aiškinamas siauriau ir nereiškia, kad mokesčių teisės aktai, skiriantys mokesčio mokėtojus pagal vietą, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai atitinka Sutartį. Iš tiesų pačių EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte numatytų nukrypti leidžiančių nuostatų riboja EB 58 straipsnio 3 dalis, kur numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“.

29 Taigi reikia skirti nevienodą traktavimą, leidžiamą pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą, ir to paties straipsnio 3 dalyje draudžiamą savavališką diskriminavimą. Iš teismų praktikos matyti, jog tam, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami mokesčių teisės aktai, darantys skirtumą tarp pajamų iš nacionalinių ir užsienio dividendų to asmens, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra atitinkamoje valstybėje narėje, atžvilgiu būtų laikomi suderinamais su Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu kapitalo judėjimu, ir jų nevienodas traktavimas turi būti susijęs su aplinkybėmis, kurios nėra objektyviai palyginamos arba būtų pateisinamos privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, pavyzdžiui, poreikiu apsaugoti mokesčių schemas darnumą (minuto sprendimo *Verkooijen* 43 punktas). Be to, kad būtų pateisintas nevienodas skirtingų dividendų rūšių traktavimas, jis neturi peržengti to, ko reikia nagrinėjamų teisės aktų tikslui pasiekti.

30 Suomijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės visų pirma teigia, kad išmokėti dividendai iš esmės skiriasi, nelygu, ar juos išmoka Suomijos, ar ne Suomijos bendrovės. Jos tvirtina, kad atvirkščiai nei pastarųjų paskirstytas pelnas, iš Suomijoje steigtų bendrovių dividendų forma paskirstytas pelnas šioje valstybėje narėje yra apmokestinamas pelno mokesčiu, suteikiant teisę mokesčio kreditui tam akcininkui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra šioje valstybėje narėje. Šioje valstybėje steigtų bendrovių sumokėtų dividendų ir dividendų, sumokėtų šios šalies neatitinkančių bendrovių, nevienodas traktavimas vis dėlto yra pateisinamas pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą.

31 Prancūzijos vyriausybė taip pat tvirtina, kad Suomijos mokesčių teisės aktai atitinka teritoriškumo principą ir neturėtų būti laikomi prieštaraujančiais su laisvo kapitalo judėjimu susijusioms Sutarties nuostatomis (1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C-250/95, Rink., p. I-2471, 18–22 punktai).

32 Šiuo atveju reikia išnagrinėti, ar pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą nevienodas požiūris ? akcininkų, kurio pagrindinis apmokestinimo vieta yra Suomijoje, atsižvelgiant ? tai, ar jis gauna dividendus iš šioje ar kitose valstybėse narėse ?steigtą bendrovę, yra susijęs su aplinkybėmis, kurios objektyviai nėra palyginamos.

33 Primintina, kad Suomijos mokesčių teisės aktais siekiama išvengti dvigubo bendrovės pelno apmokestinimo, suteikiant dividendus gaunančiam akcininkui mokesčių lengvatą, susijusią su pelno mokesčiu, kurį moka dividendus paskirstanti bendrovė, ?skaitymu.

34 Atsižvelgiant ? tokius teisės aktus, asmenų, kurių pagrindinis apmokestinimo vieta yra Suomijoje, padėtis gali skirtis priklausomai nuo vietos, kur jie investavo savo kapitalą. Iš esmės tai būtų atvejis, kai valstybės narės, kur buvo investuota, mokesčių teisės aktai, jau pašalino dividendų forma paskirstyto pelno dvigubo apmokestinimo grėsmę, pelno mokesčiu apmokestinami, pavyzdžiui, tik nepaskirstytą atitinkamos bendrovės pelną.

35 Tačiau šiuo atveju taip nėra. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutarties matyti, kad ir Suomijoje, ir Švedijoje ?steigtos bendrovės paskirstyti dividendai, neatsižvelgiant ? mokesčio kreditą, gali būti apmokestinami dvigubai. Abiem atvejais pajamos visų pirma apmokestinamos pelno mokesčiu ir po to, kai jos paskirstomos dividendų forma, pajamą mokesčiu.

36 Aplinkybų, kad asmuo, kurio pagrindinis apmokestinimo vieta yra Suomijoje, investuoja kapitalą ? Švedijoje ?steigtą bendrovę, neleidžia išvengti bendrovės, ? kuri investuota, dvigubo paskirstyto pelno apmokestinimo. Galiojant mokesčiai taisyklei dėl bendrovės pelno mokesčio ?skaitymo siekiant išvengti dvigubo paskirstyto pelno apmokestinimo, asmenų, kurių pagrindinis apmokestinimo vieta yra Suomijoje, padėtis yra panaši, nesvarbu, ar jie gauna dividendus iš šioje valstybėje narėje, ar iš Švedijoje ?steigtos bendrovės.

37 Iš to matyti, kad Suomijos mokesčių teisės aktai mokesčio kredito suteikimą sieja su Suomijoje ?steigtą bendrovę paskirstomais dividendais, nors akcininkų, kurių pagrindinis apmokestinimo vieta yra Suomijoje, padėtis yra panaši, nesvarbu, ar jie gauna dividendus iš šioje, ar kitoje valstybėje narėje ?steigtos bendrovės (šiuo klausimu žr. 1996 m. birželio 27 d. Sprendimo *Asscher*, C-107/94, Rink., p. I-3089, 41–49 punktus ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, Rink., p. I-5933, 47–54 punktus).

38 Be to, atvirkščiai nei byloje, kur buvo priimtas minėtas sprendimas *Futura Participations ir Singer*, nagrinėti teisės aktai, Suomijos mokesčių teisės aktai negali būti laikomi teritoriškumo principo išraiška. Generalinio advokato savo išvados 42 punkte teisingai pastebi, kad šis principas iš tikrųjų nedraudžia suteikti mokesčio kreditą asmenims, kurių pagrindinis apmokestinimo vieta yra Suomijoje, kitose valstybėse narėse ?steigtą bendrovę išmokėtą dividendų atžvilgiu (žr. minėto sprendimo *Futura Participations ir Singer* 18–22 punktus).

39 Bet kuriuo atveju, atsižvelgiant ? EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą, teritoriškumo principu negali būti grindžiamas nevienodas Suomijoje ir kitose valstybėse narėse ?steigtą bendrovę išmokėtą dividendų traktavimas, jei su šiuo nevienodu apmokestinimu susijusi atitinkama dividendų kategorijai objektyvi padėtis yra ta pati.

40 Antra, Suomijos, Prancūzijos ir Jungtinių Karalystės vyriausybės teigia, kad Suomijos mokesčių teisės aktus objektyviai pateisina būtų užtikrinti nacionalinės mokesčių schemos darnumą (1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann*, C-204/90, Rink., p. I-249, ir Sprendimas *Komisija prieš Belgiją*, C-300/90, Rink., p. I-305). Iš esmės jos tvirtina, kad skirtingai nuo byloje, kur buvo priimtas minėtas sprendimas *Verkooijen*, nagrinėtos mokesčių schemos, pagrindinėje

byloje yra tiesioginis ryšys tarp bendrovės pelno apmokestinimo ir dividendus gaunančiam akcininkui suteikto mokesčio kredito. Iš tikrųjų pastarajam mokesčio kreditas suteikiamas tik tada, jei bendrovė tikrai sumokėjo pelno mokestį. Jei toks mokestis neapima minimalaus mokesčio už paskirstytinus dividendus, bendrovė turi mokėti papildomą mokestį.

41 Suomijos vyriausybė priduria, kad jei mokesčio kreditas būtų suteikiamas Švedijos bendrovės išmokamus dividendus gaunantiems akcininkams, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, šios valstybės narės valdžios institucijos būtų pareigos suteikti mokestinį lengvatą, susijusią su pelno mokesčiu, kurio ši valstybė negavo, o tai sukeltų grėsmę nacionalinės mokesčio schemos darnumui.

42 Šiuo atveju primintina, kad minėtų sprendimų *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją* 28 ir 21 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, jog būtųtinybė išlaikyti mokesčio schemos darnumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamą pagrindinį laisvą gyvendinimo apribojimą. Tačiau kad tokiu pateisinimu grindžiamas argumentas būtų priimtinas, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo taikant nustatytą mokestį (šiuo klausimu žr. 1995 m. lapkričio 14 d. sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, C-484/93, Rink., I-3955, 18 punktą, minėto sprendimo *Asscher* 58 punktą; minėto sprendimo *ICI* 29 punktą; 1999 m. spalio 28 d. sprendimo *Vestergaard*, C-55/98, Rink., p. I-7641, 24 punktą bei 2002 m. lapkričio 21 d. sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink., p. I-10829, 52 punktą). Kaip matyti iš minėto sprendimo *Bachmann* 21–23 punktą ir minėto sprendimo *Komisija prieš Belgiją* 14–16 punktą, šie sprendimai grindžiami išvada, jog Belgijos teisėje paties pajamų mokesčio mokėtojo atžvilgiu egzistavo tiesioginis ryšys tarp galimybės išskaičiuoti draudimo mokas iš apmokestinamų pajamų ir draudžiamą išmokėtą sumą vėlesnio apmokestinimo.

43 Taip pat svarbu pasakyti, kad iš teismų praktikos matyti, jog argumentas, pagrįstas būtųtinybe išsaugoti mokesčio schemos darnumą, turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinjamą mokesčio teisės aktą siekiamą tikslą (žr. 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, dar nepaskelbto Rinkinyje, 67 punktą).

44 Kaip jau buvo minėta šio sprendimo 33 punkte, Suomijos mokesčio teisės aktais siekiama išvengti akcininkams paskirstomo bendrovių pelno dvigubo apmokestinimo. Siekiamas tikslas yra gyvendinamas suteikiant akcininkui mokesčio kreditą, apskaičiuojamą atsižvelgiant į bendrovių pelno mokesčio tarifą (žr. šio sprendimo 8 punktą). Atsižvelgiant į tai, kad bendrovių pelno mokesčio ir pajamų iš kapitalo mokesčio tarifas yra toks pats, t. y. 29 proc., šis mokestinis režimas galiausiai taikomas Suomijoje steigtų bendrovių akcininkų, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, paskirstomam pelnui, pastaruosius tiesiog atleidžiant nuo gautų dividendų apmokestinimo. Jeigu paaiškėtų, kad mokančios dividendus Suomijos bendrovės sumokėtas mokestis yra mažesnis nei mokesčio kredito suma, ši bendrovė skirtumą padengtų sumokėdama papildomą mokestį.

45 Nors šie mokesčio teisės aktai yra pagrįsti ryšiu tarp mokestinės lengvatos ir kompensacinio mokesčio išskaitymo, numatant, kad akcininkui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, suteikiamas mokesčio kreditas yra apskaičiuojamas atsižvelgiant į pelno mokestį, kurį šioje valstybėje narėje steigta bendrovė turi sumokėti nuo savo paskirstomo pelno, tokie teisės aktai Suomijos mokesčio schemos darnumui išsaugoti nėra būtini.

46 Iš tikrųjų atsižvelgiant į Suomijos mokesčio teisės aktą siekiamą tikslą, minėtos mokesčio schemos darnumas yra garantuojamas tol, kol yra išlaikoma sąsaja tarp akcininko naudai suteikiamos mokestinės lengvatos ir mokėtino pelno mokesčio. Taigi pagrindinės bylos atveju mokesčio kredito suteikimas akcininkui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje ir kuris turi akciją Švedijoje steigtoje bendrovėje, apskaičiuotino atsižvelgiant į pelno mokestį, kurį ši bendrovė turi sumokėti pastarojoje valstybėje narėje, nekeltų grėsmės Suomijos mokesčio

schemos darnumui ir b?t? laisvo kapitalo jud?jim? mažiau ribojanti priemon? nei ta, kuri ?tvirtinta Suomijos mokes?i? teis?s aktuose.

47 Be to, reikia pasakyti, kad byloje, kur buvo priimti sprendimai *Bachmann ir Komisija prieš Belgij?*, nagrin?jam? mokes?i? nuostat? tikslas taip pat buvo išvengti dvigubo apmokestinimo. Iš tikr?j? Belgijos teis?s akt? fiziniams asmenims suteikta galimyb? išskai?iuoti gyvyb?s draudimo ?mokas iš j? apmokestinam?j? pajam?, panaudot? šioms ?mokoms sumok?ti, taip j? neapmokestinant buvo pagr?sta tuo, kad v?liau d?l iš ?mok? sukaupto kapitalo apmokestinamas jo tur?tojas. Pagal toki? tvark? dvigubo apmokestinimo išvengiama atidedant vienintel? apmokestinim? iki tol, kol išmokamas iš neapmokestinam? ?mok? sukauptas kapitalas. Mokes?i? schemos darnumui užtikrinti buvo b?tina, kad, leisdamos gyvyb?s draudimo ?mokas išskai?iuoti iš apmokestinam?j? pajam?, Belgijos mokes?i? institucijos b?t? ?sitikinusios, jog draudimo bendrov?s išmok?tas kapitalas pasibaigus sutar?iai bus apmokestinamas. B?tent šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas nusprend?, kad n?ra mažiau griežt? priemoni? nei tos, kurios buvo nagrin?jamos byloje, kur buvo priimti sprendimai *Bachmann ir Komisija prieš Belgij?*, galin?ios išsaugoti nagrin?jamos mokes?i? schemos darnum?.

48 Ta?iau pagrindin?je byloje faktin?s aplinkyb?s skiriasi. Iš tikr?j? tuo metu, kai akcininkas, kurio pagrindin? apmokestinimo vieta yra Suomijoje, gauna dividendus, taip paskirstytas pelnas jau yra apmokestintas pelno mokes?iu, nesvarbu, ar šie dividendai buvo išmok?ti Suomijos, ar užsienio bendrovi?. Suomijos mokes?i? teis?s aktais siekiamas tikslas panaikinti dvigub? paskirstyto pelno apmokestinim? dividend? forma gali b?ti pasiekiamas suteikiant mokes?io kredit? to pelno atžvilgiu, kur? Švedijos bendrov?s paskirsto asmenims, kuri? pagrindin? apmokestinimo vieta yra Suomijoje.

49 Iš tikr?j? mokes?io kredito suteikimas, atsižvelgiant ? kitoje valstyb?je nar?je mok?tin? pelno mokest?, sumažint? Suomijos Respublikos mokestines ?plaukas, susijusias su kitose valstyb?se nar?se ?steigt? bendrovi? išmok?tais dividendais. Vis d?lto iš teism? praktikos matyti, kad mokestini? ?plauk? sumaž?jimas negali b?ti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu, kuriuo galima pagr?sti pagrindinei laisvei prieštaraujan?i? priemon? (min?to sprendimo *Verkooijen* 59 punktas; 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C?136/00, Rink., p. I?8147, 56 punktas bei min?to sprendimo *X ir Y* 50 punktas).

50 Per pos?d? Suomijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s nurod? ?vairias praktines kli?tis, kurios, j? manymu, atima iš asmens, kurio pagrindin? apmokestinimo vieta yra Suomijoje, teis? ? mokes?io kredit?, atitinkant? pelno mokest?, kur? turi sumok?ti kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov?. Jos pabr?ž?, kad Sutartyje ?tvirtintos laisvo kapitalo jud?jimo taisykl?s taikomos ne tik kapitalo jud?jimui tarp valstybi? nari?, bet ir kapitalo jud?jimui tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? šali?. Ši? vyriausyb? manymu, atsižvelgiant ? galiojan?i? mokes?i? sistem? ?vairov?, praktikoje ne?manoma tiksliai nustatyti mokes?io dydžio, kuriuo kaip pelno mokes?iu buvo apmokestinami kitoje valstyb?je nar?je arba tre?iojoje šalyje ?steigtos bendrov?s išmok?ti dividendai. Toks negal?jimas pirmiausiai priklauso nuo to, jog kiekvienoje šalyje skiriasi pelno mokes?io apskai?iavimo pagrindas, taip pat ir mokes?io tarifai kiekvienais metais gali skirtis. Be to, jos tvirtina, kad bendrov?s išmok?ti dividendai neb?tinai atsiranda d?l atitinkamu mokestiniu laikotarpiu gauto pelno.

51 Šiuo atveju svarbu pabr?žti, kad pagrindin? byla yra visiškai nesusijusi su laisvu kapitalo jud?jimu tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? šali?. Iš ties? ši byla susijusi su valstyb?s nar?s mokes?i? institucij? atsisakymu suteikti mokes?io kredit? asmeniui, kurio pagrindin? apmokestinimo vieta yra Suomijoje, d?l to, kad jis gavo dividendus iš kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s.

52 Be to, pasteb?tina, kad iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nutarties matyti, jog Suomijoje akcininkui suteikiamas mokes?io kreditas yra lygus 29/71 šitoje valstyb?je

nar?je ?steigtos bendrov?s išmok?t? dividend?. Mokes?io kredito apskai?iavimo tikslais taikomas trupmenos skaitiklis yra lygus pelno mokes?io tarifui, o vardiklis – rezultatui, gautam š? mokes?io tarif? at?mus iš 100.

53 Galiausiai taip pat reikia pripažinti, kad Suomijos teis?je mokes?io kreditas visada atitinka dividendus paskirstan?ios bendrov?s realiai sumok?to pelno mokes?io sum?. Jeigu nustatoma, kad sumok?tas pelno mokestis yra mažesnis nei mokes?io kredito suma, skirtum? padengia paskirstanti bendrov?, sumok?dama papildom? mokest?.

54 Šiomis aplinkyb?mis akcininkui, kurio pagrindin? apmokestinimo vieta yra Suomijoje, gavusiam dividend? iš Švedijoje ?steigtos bendrov?s, suteikiamas mokes?io kreditas apskai?iuojamas atsižvelgiant ? realiai kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s sumok?t? mokest?, nes toks mokestis nustatomas pagal bendras taisykles, taikomas apskai?iavimo pagrindui nustatyti, ir pagal pelno mokes?io tarif? pastarojoje valstyb?je nar?je. Galimi realiai sumok?to mokes?io nustatymo sunkumai bet kuriuo atveju negali pateisinti kli?ties laisvam kapitalo jud?jimui, išplaukian?ios iš pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? (žr. sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?* 29 punkt?).

55 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? pateiktus klausimus galima atsakyti taip: EB 56 ir 58 straipsniai draudžia teis?s aktus, kuriais remiantis asmuo, kurio pagrindin? apmokestinimo vieta yra valstyb?je nar?je, neturi teis?s pasinaudoti mokes?io kreditu d?l to, kad akcin?s bendrov?s, kurios jam išmok?jo dividendus, yra ?steigtos ne toje valstyb?je.

D?l bylin?jimosi išlaid?

56 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias pateik? pagrindin?s bylos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

EB 56 ir 58 straipsniai draudžia teis?s aktus, kuriais remiantis asmuo, kurio pagrindin? apmokestinimo vieta yra valstyb?je nar?je, neturi teis?s pasinaudoti mokes?io kreditu d?l to, kad akcin?s bendrov?s, kurios jam išmok?jo dividendus, yra ?steigtos ne toje valstyb?je.

Parašai.

* Proceso kalba: suomi?.