

GENERALINIO ADVOKATO,
JÁN MAZÁK IŠVADA
pateikta 2008 m. gruodžio 18 d.¹

1. Šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismui pateikė *Korkein hallinto-oikeus* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Suomija). Pateiktas prejudicinis klausimas susijęs su EB 43 ir 48 straipsnių bei EB 56 ir 58 straipsnių išaiškinimu.

tipo bendrovę panašiai Suomijos akcinei bendrovei arba kitai atitinkamai nacionalinei bendrovei, pagal nacionalinės teisės aktus būtų neapmokestinamosios pajamos, ir mokestis prie šaltinio nebūtų išskaitomas.

2. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad minėtų Sutarties straipsnių išaiškinimas padėtų nuspręsti dėl *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* (toliau – *Alpha*) prašymo panaikinti 2006 m. sausio 25 d. *Keskusverolautakunta* (Centrinė mokesčių komisija) preliminarų sprendimą, kuriame pastaroji nustatė, kad *Alpha* turi sumokėti mokestį prie šaltinio už jos išmokamus dividendus patrunuojančiai *Aberdeen Property Nordic Fund I SICAV* (toliau – *Nordic Fund SICAV*), pagal Liuksemburgo teisę įsteigtai investicinei kintamojo kapitalo bendrovei („société d'investissement à capital variable“, toliau – *SICAV* tipo bendrovė).

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių dėl to, kad dividendai, kuriuos *Alpha* sumokėtų į *SICAV*

I — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisė

Direktyva 90/435

4. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patrunuojančioms ir dukterinėms bendrovėms², siekiama neapmokestinti dukterinių bendrovių patrunuojančioms bendrovėms išmokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147, toliau – Direktyva 90/435.

tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patro-
nuojančios bendrovės lygiu³.

droit public“⁴. Kalbant apie trečiąją, sąlygą
Liuksemburgo atveju įmonė turi būti apmo-
kestinama juridinių asmenų pajamų mokesčiu
(„impôt sur le revenu des collectivités“).

5. Pagal Direktyvos 90/435 2 straipsnį „vals-
tybės narės įmonė“ yra bet kuri įmonė,
atitinkanti tris sąlygas. Pirmą, ji yra vienos iš
šios direktyvos priede nurodytų formų. Antra,
pagal valstybės narės mokesčių įstatymus
mokesčių tikslais įmonė yra laikoma tos
valstybės narės rezidente, ir pagal su trečiąja
valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo
išvengimo susitarimą mokesčių tikslais nėra
laikoma įsteigta už Bendrijos ribų. Trečia, jai
nustatyta prievolė mokėti – be galimybės
pasirinkti arba būti atleistai – vieną Direkty-
vos 90/435 2 straipsnio 1 dalies c punkte
nurodytų mokesčių ar bet kurį kitą jį pakei-
čiantį mokestį.

B — Nacionalinės teisės aktai

Pajamų mokesčio įstatymas

7. Pagal Pajamų mokesčio įstatymo
9 straipsnį⁵ visi užsienio juridiniai asmenys
privalo mokėti pajamų mokestį tik už dalį
pajamų, t. y. už Suomijoje gautas pajamas.

6. Liuksemburgo atveju Direktyvos 90/435
priede išvardytos „société anonyme“, „société
en commandite par actions“, „société à
responsabilité limitée“, „société coopérative“,
„société coopérative organisée comme une
société anonyme“, „association d’assurances
mutuelles“, „association d’épargne-pension“,
„entreprise de nature commerciale, indust-
rielle ou minière de l’Etat, des communes, des
syndicats de communes, des établissements
publics et des autres personnes morales de

8. Šio įstatymo 10 straipsnyje išvardytos
Suomijoje gautos apmokestinamosios
pajamos. Šiame sąraše, be kita ko, yra
Suomijos akcinės bendrovės, kooperatinės
bendrovės ar bet kurio kito juridinio asmens
išmokami dividendai.

3 — Generalinė advokatė E. Sharpston neseniai priimtos išvados
byloje *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07) 46 ir 47 punk-
tuose išsamiai paaiškino Direktyvos 90/435 tikslą.

4 — Liuksemburgo atveju aktuali priedo redakcija numatyta
Direktyvą 90/435 pakeitusioje 2003 m. gruodžio 22 d.
Tarybos direktyvoje 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41;
2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3).

5 — *Tuloverolaki* (1535/1992).

9. Šio įstatymo 20 straipsnyje numatyti nuo pajamų mokesčio atleisti juridiniai asmenys. Jiems priskiriami ir investiciniai fondai.

įsteigto juridinio asmens gauti dividendai paprastai nėra apmokestinamosios pajamos. Tačiau fizinių asmenų gauti dividendai yra apmokestinamosios pajamos.

Riboto pajamų ir turto apmokestinimo įstatymas

II — Faktinės aplinkybės

10. Pagal Riboto pajamų ir turto apmokestinimo įstatymo 3 straipsnį⁶ Suomijos juridinio asmens išmokami dividendai ribotai apmokestinamajam asmeniui yra apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, išskyrus, kai dividendų gavėjas yra buveinę Europos Sąjungos valstybėje narėje turintis juridinis asmuo, kuriam tiesiogiai priklauso mažiausia 20 % dividendus paskirstančios bendrovės kapitalo, ir esantis viena iš Direktyvos 90/435 2 straipsnyje numatytų įmonių.

12. *Alpha* – 2005 m. rugpjūčio mėnesį įsteigta Suomijos akcinė bendrovė, kurios akcijos nekotiruojamos biržoje. Kadangi ji turėjo tapti 100 % priklausančia *Nordic Fund SICAV*, pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos *SICAV* tipo bendrovės, dukterine bendrove, ji pateikė prašymą *Keskusverolautakunta* priimti preliminarų sprendimą dėl jos pareigos išskaityti mokestį prie šaltinio iš *Nordic Fund SICAV* mokamų dividendų.

Verslo pajamų apmokestinimo įstatymas

11. Verslo pajamų apmokestinimo įstatymo 6a straipsnyje⁷ numatyta, kad Suomijoje

13. *Alpha* rėmėsi EB 43 ir 56 straipsniais, susijusiais su įsisteigimo laisve bei laisvu kapitalo judėjimu. Iš jų išplaukia, kad objektyviai panašios situacijos apmokestinant turi būti vertinamos vienodai. *Alpha*, išmokanti dividendus kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei, yra panašioje situacijoje kaip ir nacionalinė bendrovė, kuri moka dividendus nacionaliniam akcininkui. Jei *Alpha* mokės dividendus Suomijos akcinei bendrovei, vykdančiai panašią į *SICAV* tipo bendrovės investavimo į nekilnojamąjį turtą veiklą, arba kitam lygiaverčiam nacionaliniam juridiniam

6 — *Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta* (627/1978).

7 — *Laki elinkeinotulon verottamisesta* (360/1968).

asmeniui, jie nebūtų apmokestinamosios pajamos nei pagal Verslo pajamų apmokestinimo įstatymą, nei pagal Pajamų mokesčio įstatymą. Taigi mokestis nebeturėtų būti išskaitytas iš *Alpha* išmokamų dividendų *Nordic Fund SICAV*.

14. 2006 m. sausio 25 d. preliminariniame sprendime *Keskusverolautakunta* konstatavo, kad *Alpha* turėjo išskaityti mokestį prie šaltinio iš *Nordic Fund SICAV* išmokėtų dividendų. Šis sprendimas buvo pagrįstas Pajamų mokesčio įstatymu, pagal kurį užsienio bendrovė privalo mokėti mokesčius už Suomijoje gautas pajamas, ir Riboto pajamų ir turto apmokestinimo įstatymu, kuriuo remiantis Suomijos juridinio asmens išmokami dividendai ribotai apmokestinamajam asmeniui yra apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, išskyrus kai dividendų gavėjas yra buveinė Europos Sąjungos valstybėje narėje turintis juridinis asmuo, kuriam tiesiogiai priklauso mažiausia 20 % dividendus paskirstančios bendrovės kapitalo, ir esantis viena iš Direktyvos 90/435 2 straipsnyje numatytų įmonių. Kadangi *SICAV* tipo bendrovė nenurodyta Direktyvos 90/435 priede ir visiškai atleista nuo pajamų mokesčio Liuksemburge, *Nordic Fund SICAV* negali būti laikoma bendrove Direktyvos 90/435 prasme, todėl jai išmokami dividendai negali būti atleisti nuo mokesčio prie šaltinio.

15. *Keslusverolautakunta* nuomone, Sutar ties nuostatos, susijusios su įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimu, nedraudžia taikyti minėtų Suomijos teisės aktų, nes Suomijos akcinės bendrovės ir *SICAV* tipo bendrovės situacijos nėra panašios. *Keslusverolautakunta* mano, kad yra trys šių dviejų bendrovių rūšių skirtumai. Pirmas, Suomijos akcinės bendrovės akcinis kapitalas yra įšaldytas, t. y. bendrovės veiklos metu iš esmės negali būti grąžinamas akcininkams. Antras, Suomijos akcinė bendrovė savo pajamų atžvilgiu yra mokesčių mokėtoja Suomijoje. Trečias, Suomijos akcinė bendrovė, kitaip negu *SICAV tipo bendrovė*, paminėta Direktyvoje 90/435.

16. *Alpha* paprašė *Korkein hallinto-oikeus* panaikinti *Keskusverolautakunta* preliminarų sprendimą. Ji iš naujo pasirėmė EB 43 ir 56 straipsniais ir nurodė, kad argumentas, jog Suomijos akcinės bendrovės ir *SICAV* tipo bendrovės situacijos nėra panašios, yra nepagrįstas.

III — Prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

17. Šiomis aplinkybėmis *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

18. Suomijos, Italijos ir Kipro vyriausybės bei Komisija pateikė rašytines pastabas. Suomijos vyriausybė siūlo atsakyti į pateiktą klausimą, kad nei EB 43 ir 48 straipsniams, nei EB 56 ir 58 straipsniams neprieštarauja tai, kad Liuksemburge turinčios buveinę *SICAV* tipo bendrovės gauti dividendai nėra atleidžiami nuo mokesčio prie šaltinio Suomijoje. Italijos vyriausybė pritaria tokiai nuomonei. Kipro vyriausybė ir Komisija, atvirkščiai, mano, kad pagal Suomijos teisę įsteigta akcinė bendrovė arba investicinis fondas ir pagal Liuksemburgo teisę įsteigta *SICAV* tipo bendrovė turi būti laikomi panašiais, nors *SICAV* tipo bendrovę visiškai atitinkanti bendrovės forma yra nežinoma Suomijos teisėje, ir todėl Sutarties nuostatoms prieštarauja tai, kad Liuksemburge buveinę turinčios *SICAV* tipo bendrovės gauti dividendai nėra atleisti nuo mokesčio prie šaltinio.

„Ar EB 43 ir 48 straipsnius bei EB 56 ir 58 straipsnius reikia aiškinti taip, kad įgyvendinant juose garantuojamas pagrindines laisves pagal Suomijos teisę įsteigta akcinė bendrovė arba investicinis fondas ir pagal Liuksemburgo teisę įsteigta *SICAV* turi būti laikomi panašiais, nors *SICAV* visiškai atitinkanti bendrovės forma yra nežinoma Suomijos teisėje, kai tuo pačiu metu reikia atsižvelgti į tai, kad *SICAV*, kuri yra pagal Liuksemburgo teisę įsteigta bendrovė, nenurodyta bendrovių sąraše, kurias apima Direktyvos 90/435/EEB, su kuria suderinta šioje byloje taikytina Suomijos mokesčio prie šaltinio norma, 2 straipsnio a punktas, ir, be to, į tai, kad pagal Liuksemburgo vidaus mokesčių teisės aktus *SICAV* atleidžiama nuo pajamų mokesčio? Ar šiomis aplinkybėmis išvardytus EB sutarties straipsnius pažeidžia tai, kad Liuksemburge įsteigta *SICAV* tipo bendrovė, kaip dividendų gavėja, Suomijoje neatleidžiama nuo mokesčio prie šaltinio už dividendus?“

19. 2008 m. lapkričio 13 d. posėdyje, kurio paprašė *Alpha*, Komisijai ir Suomijos vyriausybei buvo atstovaujama. Nepateikę rašytinių pastabų *Alpha* atstovai iš esmės pritarė Kipro vyriausybės ir Komisijos nuomonėms.

IV — Vertinimas

A — Įvadinės pastabos

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar EB 43 ir 48 straipsniai bei EB 56 ir 58 straipsniai prieštarauja tokiems valstybės teisės aktams, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriais remiantis Suomijoje įsteigtos akcinės bendrovės išmokami dividendai nėra apmokestinamosios pajamos, tačiau pagal Liuksemburgo teisę įsteigtai SICAV tipo bendrovei, kuri visiškai atleista nuo pajamų mokesčio Liuksemburge, išmokami dividendai yra apmokestinamosios pajamos ir iš jų išskaitomas mokestis prie šaltinio.

21. Pirmiausia reikia priminti, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos turi ją įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės⁸ ir vengti bet kokio diskriminavimo dėl pilietybės⁹.

22. Direktyva 90/435 padarė įtaką valstybių narių mokesčių nuostatomis, susijusioms su patronuojančiomis bendrovėmis ir kitų valstybių narių dukterinėmis bendrovėmis. Ja perkėlus Suomijoje mokestis prie šaltinio nėra išskaitomas iš buveinė kitoje valstybėje narėje turinčiam juridiniam asmeniui, kuriam tiesiogiai priklauso mažiausiai 20 % dividendus paskirstančios bendrovės kapitalo, ir esančiam viena iš Direktyvos 90/435 2 straipsnyje numatytų įmonių, išmokėtų dividendų.

23. Savaimė aišku, kad tai netaikoma *Nordic Fund SICAV*, kuri atitinka dalyvavimo dividendus išmokančioje įmonėje dydžio reikavimą, tačiau nėra bendrovė Direktyvos 90/435 2 straipsnio prasme, nes ji nepaminėta Direktyvos 90/435 priede, bei yra visiškai atleista nuo pajamų mokesčio Liuksemburge. Tačiau iš to negalima daryti išvados, kad tokia bendrovė negali naudotis EB sutartyje numatytais pagrindinėmis laisvėmis.

24. Dėl šios priežasties šiuo atveju reikia išanalizuoti situaciją atsižvelgiant į taikytinas Sutarties nuostatas.

25. Tačiau kokios nuostatos yra taikytinos šioje byloje? Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas susijęs su įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimu. Komisijos ir Suomijos bei Kipro

8 — Šiuo klausimu žr. 2007 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Amurta* (C-379/05, Rink. p. I-09569) 16 punktą ir jame išvardytus sprendimus.

9 — Žr. 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493) 16 punktą; 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, Rink. p. I-2651) 19 punktą; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727) 37 punktą; 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, Rink. p. I-11949) 19 punktą ir 2008 m. spalio 2 d. Sprendimo *Heinrich Bauer Verlag* (C-360/06, Rink. p. I-7333) 17 punktą.

vyriausybių nuomonės skiriasi dėl to, koku pagrindu remiantis reikėtų analizuoti šią bylą.

bendrovės ar investicinio fondo ir pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos *SICAV* tipo bendrovės situacijų panašumu susijusiais argumentais gali būti remiamasi ir įsisteigimo laisvės, ir laisvo kapitalo judėjimo atveju.

26. Atsižvelgiant į konkretų atvejį galima remtis įsisteigimo laisve arba laisvu kapitalo judėjimu. Pagal Teisingumo Teismo praktiką lemiamas kriterijus yra dalyvavimas kapitale, kuris patronuojančiai bendrovei leidžia daryti aiškią įtaką dukterinės bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą¹⁰.

27. Kaip matyti iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, *Alpha* yra 100 % *Nordic Fund SICAV* dukterinė bendrovė. Taigi akivaizdu, kad *Nordic Fund SICAV* gali daryti aiškią įtaką *Alpha* valdymui. Iš to matyti, kad pagrindinė byla yra susijusi su įsisteigimo laisve, todėl bandysiu atsakyti į pateiktą klausimą remdamasis su įsisteigimo laisve susijusiomis Sutarties nuostatomis.

28. Vis dėlto turiu pabrėžti, kad, kaip teisingai nurodo Komisija, taikytinų Sutarties nuostatų pasirinkimas neturi praktinės reikšmės. EB 43 ir 56 straipsnių taikymo rezultatas turėtų būti toks pats. Su Suomijos akcinės

B — Įsisteigimo laisvė ir panaši situacija

29. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią įsisteigimo laisvė apima bendrovių, įsteigtų vadovaujantis valstybės narės teisės aktais ir Bendrijoje turinčių savo pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę¹¹, negalima paneigti, kad *Nordic Fund SICAV*, vykdydama savo veiklą Suomijoje per Suomijos dukterinę bendrovę *Alpha*, kurios vienintelė akcininkė ji yra, įgyvendina įsisteigimo laisvę.

10 — Žr. 2000 m. spalio 13 d. Sprendimo *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787) 21 ir 22 punktus; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753) 37 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373) 20 punktą ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda* (C-284/06, Rink. p. I-4571) 69 punktą.

11 — Žr. 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161) 35 punktą; 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *AMID* (C-141/99, Rink. p. I-11619) 20 punktą; 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding* (C-471/04, Rink. p. I-2107) 29 punktą; 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit International ir Denkavit France* (minėtas 9 išnašoje) 20 punktą; 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601) 18 punktą ir 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Papillon* (C-418/07, Rink. p. I-8947) 15 punktą.

30. Taip pat negalima paneigti, kad remiantis Suomijos teisės nuostatomis Suomijos bendrovės išmokami dividendai yra vertinami kitaip. Suomijoje įsteigta bendrovei, neatsižvelgiant į jos teisinę formą, išmokami dividendai nėra laikomi apmokestinamosiomis pajamomis tam, kad būtų išvengta jų apmokestinimo kelis kartus, o užsienyje įsteigta bendrovei, išskyrus Europos Sąjungos valstybėje narėje buveinę turinčias bendroves, kurioms tiesiogiai priklauso mažiausiai 20 % dividendus paskirstančios bendrovės kapitalo, ir esančioms viena iš Direktyvos 90/435 2 straipsnyje numatytų įmonių, išmokami dividendai laikomi apmokestinamosiomis pajamomis ir apmokestinami mokesčiu prie šaltinio. Skirtingas vertinimas susijęs su Suomijoje ir užsienyje įsteigtomis bendrovėmis, kurioms netaikoma Direktyva 90/435, ir priklauso nuo bendrovės buveinės vietos.

31. Teisingumo Teismas daug kartų pabrėžė, jog įsisteigimo laisvė skirta užtikrinti, kad dukterinei bendrovei priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikomas nacionalinis vertinimas, ir draudžia bet koki net mažiausią diskriminavimą dėl bendrovių buveinės vietos¹².

32. Skirtingas vertinimas nėra diskriminacija. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo

praktiką diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms¹³. Panašia linkme užduotas ir prejudicinis klausimas.

33. Manau, kad remiantis Teisingumo Teismo sprendimu *Denkavit International ir Denkavit France*¹⁴ galima atsakyti į klausimą, ar Suomijoje įsteigta patronuojanti bendrovė, būtent pagal Suomijos teisę įsteigta „akcinė bendrovė“ ar „investicinis fondas“, yra panašioje situacijoje kaip pagal Liuksemburgo teisę įsteigta *SICAV*.

34. Skirtingai nei Suomijos ir Italijos vyriausybės, nemanau, kad šiame sprendime padarytos Teisingumo Teismo išvados negali būti taikomos šioje byloje. Man atrodo, jog argumentas, kad minėtame sprendime *Denkavit International ir Denkavit France* nagrinėtos bylos faktai įvyko prieš įsigaliojant Direktyvai 90/435, ir todėl Teisingumo Teismas, aiškindamas teisės sistemą, negalės ja remtis, yra nepagrįstas. Minėtame sprendime Teisin-

12 — Šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273) 14 punktą; sprendimo *Saint-Gobain* (minėtas 11 išnašoje) 35 punktą ir sprendimo *Denkavit International ir Denkavit France* (minėtas 9 išnašoje) 22 punktą.

13 — Šiuo klausimu žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225) 30 punktą; 2007 m. kovo 22 d. Sprendimo *Talotta* (C-383/05, Rink. p. I-2555) 18 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* (C-182/06, Rink. p. I-06705) 27 punktą ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Laval un Partneri Ltd* (C-341/05, Rink. p. I-11767) 115 punktą.

14 — Minėtas 9 išnašoje.

gumo Teismas išaiškino EB sutarties nuostatų galią, kurios jos negali prarasti dėl direktyvos įtakos. Direktyvos aiškinimas negali paneigti EB sutarties aiškinimo.

bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių akcininkų ne rezidentų padėtis tampa panaši į akcininkų rezidentų padėtį.

35. Ši išvada yra patvirtinta sprendimo *Amurta*¹⁵ 24 punkte, kuriame nurodyta, kad dalyvavimo kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atžvilgiu valstybės narės iš tikrųjų turi nustatyti, ar ir kuria dalimi reikia vengti paskirstytojo pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo, ir numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama išvengti šio dvigubo ekonominio apmokestinimo arba jį sušvelninti. Vis dėlto vien tai joms neleidžia taikyti Sutartimi garantuojamoms judėjimo laisvėms prieštaraujančių priemonių.

37. Taigi Suomijoje įsteigta patronuojanti bendrovė ir užsienio patronuojanti bendrovė yra panašiose situacijose, nes jos abi nemoka pajamų mokesčio Suomijoje. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad užsienio patronuojančios bendrovės yra apmokestinamos pajamų mokesčiu, neatsižvelgiant į jų teisinę formą. Tačiau Suomijos teisės aktuose numatyta, kad dividendai, išmokami Suomijoje įsteigtoms patronuojančioms bendrovėms, ir, remiantis Direktyva 90/435, kai kurioms užsienyje įsteigtoms patronuojančioms bendrovėms, t. y. patronuojančioms bendrovėms, kurioms taikoma Direktyva 90/435, nėra apmokestinami. Likusios užsienyje įsteigtos patronuojančios bendrovės, t. y. bendrovės, kurioms netaikoma Direktyva 90/435, yra apmokestinamos mokesčiu prie šaltinio.

36. Jei pripažįstame, kad šiame sprendime Teisingumo Teismo padarytos išvados taikytinos ir nagrinėjamoje byloje, atsakymą į mūsų klausimą galime rasti šio sprendimo 35 punkte, pagal kurį nuo to momento, kai valstybė narė apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų ne rezidentų iš

38. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad nustatant, ar egzistuoja diskriminavimas, Bendrijos situacijos ir išimtinai vidaus situacijos palyginimas

15 — Minėtas 8 išnašoje

turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į atitinkamų nacionalinių nuostatų tikslą¹⁶.

nimas kyla iš jos kompetencijos mokesčių srityje įgyvendinimo pastarųjų atžvilgiu¹⁷.

39. Iš Suomijos rašytinių pastabų matyti, jog dividendai neapmokestinami tam, kad būtų išvengta jų apmokestinimo kelis kartus.

40. Šiuo momentu turiu atkreipti dėmesį į tai, kad pagal Verslo pajamų apmokestinimo įstatymo 6a straipsnį neapmokestinamos ne vien akcinės bendrovės, bet visi Suomijoje įsteigti juridiniai asmenys. Tai rodo, kad šis neapmokestinimas apskritai skirtas išvengti pastarųjų bendrovių dukterinių bendrovių pelno paskirstymo dividendų forma apmokestinimo kelis kartus.

41. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos aiškiai matyti, kad jeigu valstybė narė pasirinko neapmokestinti rezidentų, šią priemonę ji turi taikyti ir ne rezidentams tiek, kiek analogiškas šių ne rezidentų apmokesti-

42. Iš to, kas išdėstyta, išplaukia, kad dėl nagrinėjamų Suomijos teisės nuostatų patrunuojančios bendrovės, kurios Suomijoje įsteigtų dukterinių bendrovių išmokamų dividendų atžvilgiu yra panašioje situacijoje, vertinamos skirtingai. Iš to išplaukia, kad šių nuostatų rezultatas yra patrunuojančių bendrovių, neatsižvelgiant į jų teisinę formą, diskriminacija, pagrįsta jų buveinės vieta.

43. Šiai išvadai neturi reikšmės tai, kad remiantis Liuksemburgo vidiniais mokesčių teisės aktais *SICAV* yra atleista nuo pajamų mokesčio. Tokiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nepalankus mokesstinis vertinimas, prieštaraujantis vienai iš pagrindinių laisvių, negali būti pateisinamas kitų mokesčių lengvatų buvimu, netgi darant prielaidą, kad jos egzistuoja¹⁸.

16 — Šiuo klausimu žr. sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* (minėtas 9 išnašoje) 60 punktą; sprendimo *Oy AA* (minėtas 10 išnašoje) 38 punktą ir sprendimo *Papillon* (minėtas 11 išnašoje) 27 punktą.

17 — Žr. sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (minėtas 9 išnašoje) 37 punktą.

18 — Šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071) 61 punktą ir sprendimo *Amurta* (minėtas 8 išnašoje) 75 punktą.

V — Išvada

44. Atsižvelgdamas į išdėstytus samprotavimus, Teisingumo Teismui siūlau į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo prejudicinį klausimą atsakyti taip:

„EB 43 ir 48 straipsniais draudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos dukterinės bendrovės rezidentės dividendai, išmokami patronuojančiai bendrovei rezidentei, neatsižvelgiant į pastarosios teisinę formą, nėra laikomi apmokestinamomis pajamomis, o dividendai, išmokami patronuojančiai bendrovei ne rezidentei, kurios teisinė forma yra nežinoma dukterinės bendrovės valstybės narės teisėje ir kuriai netaikoma 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, yra apmokestinamosios pajamos ir iš jų išskaitomas mokestis prie šaltinio, nors bendrovė ne rezidentė neapmokestinama pajamų mokesčiu savo buveinės valstybėje narėje.“