

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

ARIDANA JURČIUKONIENĖ
(Finansų teisės neakivaizdinių studijų programa)

EUROPOS TEISINGUMO TEISMO JURISPRUDENCIJA TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SRITYJE
Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
asist. Aivaras Raišutis

Konsultantas –
doc.dr. Mindaugas Strumskis

Vilnius, 2007

TURINYS

IVADAS.....	3
1. MOKESČIŲ REGLAMENTAVIMAS EUROPOS BENDRIJOS TEISĖJE.....	5
Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių samprata ir atribojimas.....	5
Tiesioginių mokesčių reguliavimas Europos Bendrijos lygiu.....	7
Tiesioginių mokesčių reguliavimo ir pagrindinių Europos Bendrijos laisvių užtikrinimo santykis.....	10
Europos Bendrijos sutarties nuostatos, susijusios su pagrindinėmis laisvėmis.....	12
Diskriminacijos draudimo ir nediskriminacinių apribojimų draudimo taikymas tiesioginių mokesčių srityje.....	16
Europos Teisingumo Teismo tiesioginių mokesčių srityje suformuluotos diskriminacijos ir nediskriminacinių apribojimų pateisinimo taisyklės	20
2. EUROPOS TEISINGUMO TEISMO SUFORMULUOTOS TAISYKLĖS ATSKIRAIŠ TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ KLAUSIMAIŠ.....	31
Su fizinių asmenų apmokestinimu susijusi Europos Teisingumo Teismo praktika...../31	
2.1.1. Mokestinių lengvatų taikymas mokesčių mokėtojams rezidentams ir mokesčių mokėtojams nerezidentams.....	31
2.1.1.1. Subjektinės lengvatos ir jų taikymas nerezidentams.....	31
2.1.1.2. Objektinės lengvatos ir jų taikymas nerezidentams.....	34
2.1.2. Kiti su fizinių asmenų apmokestinimu susiję klausimai.....	39
Su juridinių asmenų apmokestinimu susijusi Europos Teisingumo Teismo praktika.....	43
2.2.1. Skirtingų apmokestinimo taisyklių taikymas priklausomai nuo pasirinktos antrinio steigimosi formos.....	44
2.2.2. Juridinio asmens patirtų išlaidų atskaitymas apskaičiuojant pelno mokestį.....	45
2.2.3. Su įmonių grupės apmokestinimu susijusios Europos Teisingumo Teismo bylos....	46
2.3. Dividendų apmokestinimas.....	52
IŠVADOS.....	57
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	62
SANTRAUKA.....	66
SUMMARY.....	67

IVADAS

2004 m. gegužės 1 d. Lietuvai tapus Europos Sąjungos pilnateise nare, Lietuva įsipareigojo laikytis šios valstybių sąjungos nustatytų reikalavimų, taip pat ir susijusių su mokesčių teise. Teisė nustatyti mokesčius yra vienas pagrindinių kiekvienos suverenos valstybės požymių, o pakankamas mokesčių surinkimas leidžia valstybei vykdyti savo funkcijas. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra pasisakęs, kad „mokesčiai yra valstybės finansų sistemos esminė dalis. Jie sudaro pagrindinę valstybės biudžeto pajamų dalį”¹. Tačiau Europos valstybėms nusprendus įsteigti Europos Sąjungą jos susitarė ir dėl dalinio savo suvereniteto perleidimo šiai organizacijai, mokesčių sritis - taip pat ne išimtis. Tokiu būdu valstybės narės įsipareigojo laikytis Europos Sąjungos institucijų priimtų teisės aktų, stebėti, kad jų nacionaliniai teisės aktai jiems neprieštarautų, nustačius neatitikimų juos pakeisti, apskritai formuoti savo šalies mokesčių politiką, atsižvelgiant į Europos Sąjungoje ryškėjančias tendencijas. Vis dėlto reikia pastebėti, kad priešingai nei netiesioginių mokesčių atveju, tiesioginiai mokesčiai yra ta sritis, kurioje valstybės narės išsaugojo savo suverenią teisę nustatyti ir reguliuoti mokesčius pačios. Europos Sąjungos sutartyje nerasime aiškios nuostatos, kuria remiantis Europos Sąjungos institucijos turėtų teisę reguliuoti valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemą. Tuo tarpu dėl netiesioginių mokesčių tokios nuostatos yra aiškiai suformuotos ir jomis remiantis net nekyla ginčų dėl valstybių narių kompetencijos netiesioginių mokesčių srityje apribojimo.

Europos Sąjungos institucijų ir valstybių narių teisės tiesioginių mokesčių srityje vis dar kelia karštų diskusijų, kurios ypač suaktyvėjo Europos Teisingumo Teismui (toliau – ETT) pripažinus², kad jis turi teisę analizuoti valstybių narių nacionalinių teisės aktų, reglamentuojančių tiesioginius mokesčius, atitikimą Europos Sąjungos teisės aktams, tiksliau – juose įtvirtintoms pagrindinėms laisvo prekių, asmenų, kapitalo, paslaugų judėjimo laisvėms. ETT praktika, galima teigti, sukūrė iš esmės naujus Europos Sąjungos teisės principus ir reikalavimus, taikomus valstybių narių tiesioginio apmokestinimo atžvilgiu.

Temos aktualumą lemia tai, kad ETT jurisprudencija tiesioginių mokesčių srityje yra praktiškai Lietuvos mokslininkų nenagrinėtas klausimas. Bene vieninteliai reikšmingi darbai šiose srityje yra

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui” //Valstybės žinios. 2000, Nr. 23-585

² C-270/83 *Comm. v. France* (Avoir fiscal), [1986] ECR-273

Herkaus Gabarto moksliniai straipsniai³ ir šio teisininko 2004 metų daktaro disertacija tema „Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui“. Tačiau ETT priima vis naujus sprendimus, galinčius turėti įtakos ir Lietuvos mokesčių sistemai, todėl tema dar ilgai bus aktuali ir nagrinėtina.

Šio magistro baigiamojo **darbo objektas** – ETT praktika tiesioginių mokesčių srityje.

Dalykas - ETT sprendimai, kuriuose aiškinami tiesioginių mokesčių klausimai.

Darbo tikslas – išnagrinėti ETT jurisprudenciją, kiek ji susijusi su tiesioginiais mokesčiais.

Siekiant užsibrėžto darbo tikslo keliami šie **uždaviniai**:

- 1) išnagrinėti Europos Bendrijos (toliau – EB) kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje. Atsakyti į klausimą, kokiomis EB pirminių teisės aktų normomis remiantis ETT turi teisę vertinti nacionalinių teisės aktų tiesioginių mokesčių srityje atitikimą EB teisei;
- 2) išanalizuoti tiesioginių mokesčių ir pagrindinių EB laisvių santykį;
- 3) išanalizuoti ETT suformuluotą diskriminacijos draudimo ir nediskriminacinių apribojimų draudimo koncepcijų taikymą tiesioginių mokesčių srityje;
- 4) atskleisti pagrindines ETT suformuluotas taisykles, susijusias su tiesioginiais mokesčiais.

Hipotezė – remiantis ETT jurisprudencija, valstybės narės, nors ir yra iš esmės kompetentingos savarankiškai reglamentuoti beveik visus su tiesioginiu apmokestinimu susijusius klausimus, realizuodamos šią teisę privalo nepažeisti pagrindinių Europos Bendrijos steigimo sutartyje⁴ (toliau – EB sutartis) įtvirtintų laisvių.

Rašant šį magistro baigiamąjį darbą buvo naudoti šie teoriniai ir empiriniai tyrimo metodai: remiantis dokumentų analizės metodu nagrinėti ETT sprendimai; apibendrinimo, sisteminimo ir sintezės metodai taikyti formuluojant pagrindinius darbo teiginius bei galutines išvadas.

³ H. Gabartas. Ar Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka prieštarauja Europos Bendrijos teisei?//Jurisprudencija. 2003, T. 42 (34). P.77-89; H. Gabartas. Diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata: lyginamoji tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės analizė//Jurisprudencija. 2003, T. 46 (38). P. 41-55; Gabartas H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos//Jurisprudencija. 2007, T. 9 (99)

⁴Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis//Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2

1. MOKESČIŲ REGLAMENTAVIMAS EUROPOS BENDRIJOS TEISĖJE

1.1. Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių samprata ir atribojimas

Mokesčių teisės teorijoje mokesčiai pagal apmokestinimo būdą yra skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Išanalizavus EB sutarties 92 ir 93 straipsnius taip pat matome, kad toks mokesčių skirstymas yra ne tik teorijos dalykas – toks išskyrimas į dvi grupes įtvirtintas net pačioje sutartyje. Tad siekiant tinkamai atskleisti darbo temą, svarbu visų pirma išsiaiškinti, kokiais kriterijais remiantis yra atribojami tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai, tačiau prieš tai tikslinga trumpai prisiminti, kas tai yra mokestis ir kokie yra mokesčių požymiai.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo⁵ 2 straipsnio 23 dalyje mokestis apibrėžtas kaip mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta mokestinė prievolė valstybei. Taigi iš šios įstatyme pateiktos sąvokos galime išskirti šiuos mokesčio požymius:

- mokestis gali būti nustatytas tik įstatymu; mokesčio nustatymas žemesnės teisinės galios aktu gali būti pripažintas neteisėtu;
- mokestis yra mokamas valstybei; nesvarbu, į kurios institucijos sąskaitą mokestis yra sumokamas jis laikomas mokamu valstybei, o ne tai institucijai;
- tai yra mokestinė prievolė, kurią vykdyti turi visi mokesčio mokėtojai, kuriems tokia prievolė nustatyta teisės aktais. Tai yra vienašališkai nustatyta prievolė, nes mokesčio mokėtojas neturi jokios galios pakeisti nei mokesčio tarifą, nei mokesčio mokėjimo tvarkos.

Teorijoje papildomai išskiriami tokie mokesčio požymiai kaip neatlygintinumas (mokesčio mokėtojas negali tikėtis, kad valstybė už tai, kad jis moka mokesčius, atliks jo naudai kokius nors veiksmus), negražintinumas (sumokėti mokesčiai gali būti gražinti vieninteliu atveju – esant mokesčio permokai), priverstinio įgyvendinimo galimybė (nemokančiam mokesčių asmeniui valstybė gali taikyti prievartinio pobūdžio priemones), specialaus tikslo nebuvimas (mokesčiai yra mokami ne kažkokiam konkrečiam tikslui, bet todėl, kad juos nustatė valstybė, kuri gautas lėšas turi teisę panaudoti pagal savo nustatytus tikslus). Neatlygintinumas ir specialaus tikslo nebuvimas yra tie požymiai, kurie skiria mokesčius nuo rinkliavų. Todėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje nurodyti konsulinis mokestis, žyminis mokestis, mokestis už pramoninės nuosavybės registravimą turėtų būti laikomi rinkliavomis, o jų priskyrimas prie mokesčių buvo sąlygotas siekio palengvinti jų administravimą.

⁵Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

Mokesčių teisėje mokesčiai yra skirstomi įvairiais pagrindais. Jų išskyrimas į tiesioginius ir netiesioginius remiasi apmokestinimo būdu. Pagrindiniu mokesčių skirstymo į tiesioginius ir netiesioginius mokesčius kriterijumi paprastai laikoma tai, ar tam tikro konkretaus mokesčio mokėjimo našta gali būti mokesčio mokėtojo perkelta kitam asmeniui. Mokestis laikomas tiesioginiu, jeigu mokesčio našta visais atvejais tenka tiesiogiai mokesčio mokėtojui. Jei mokesčio mokėtojas gali perkelti savo mokesčio našta kitam asmeniui, laikoma, kad tas mokestis yra netiesioginis. Tiesioginius mokesčius moka betarpiškai atitinkamo turto savininkai (naudotojai) arba pelną (pajamas) gaunantys asmenys, kuriuos mokesčių įstatymai įvardija kaip atitinkamo mokesčio mokėtojus, taigi mokant tiesioginius mokesčius faktinis mokesčių mokėtojas ir mokesčio mokėtojas pagal įstatymą sutampa. Tuo tarpu netiesioginiam apmokestinimui būdinga tai, kad mokestis sudaro prekės (paslaugos) kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ar pajamomis. Faktiškai netiesioginius mokesčius sumoka prekių (paslaugų) vartotojai, o mokesčio mokėtojas pagal įstatymą (gamintojas) tik perveda surinktus mokesčius į biudžetą⁶.

Tiesioginiai mokesčiai renkami materialinių gėrybių įgijimo (pajamų gavimo, turto valdymo) procese, o netiesioginiai – juos naudojant, nes tikrieji netiesioginių mokesčių mokėtojai yra asmenys, įsigyjantis galutiniam vartojimui prekes ar paslaugas, į kurių kainą įtraukti šie mokesčiai.

Teorijoje⁷ tiesioginiai mokesčiai dar yra skirstomi į asmeninius ir realinius: asmeniniai mokesčiai yra mokami nuo realiai gautų pajamų (pelno), pvz., pelno, gyventojų pajamų mokesčiai ir pan.; realiais mokesčiais apmokestinamos ne realios pajamos, o tikėtinos pajamos, gaunamos iš tam tikro mokesčio objekto (pvz., nekilnojamojo turto, žemės ir pan. mokesčiai).

Apibendrinant galima teigti, kad pagrindinis požymis, skiriantis tiesioginius mokesčius nuo netiesioginių, yra tai, ar teisės aktuose nurodytas mokesčio mokėtojas sutampa su realiai mokestį mokančiu asmeniu; kitaip sakant, ar teisės akte nurodytas mokesčio mokėtojas gali mokesčio mokėjimą perkelti kitam asmeniui. Vadovaujantis šiuo kriterijumi, didžioji dalis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje nurodytų mokesčių yra tiesioginiai mokesčiai, išskyrus tuos, kurie savo esme turėtų būti laikomi rinkliavomis (žyminis mokestis, konsulinis mokestis, mokestis už pramoninės nuosavybės objektų registravimą) bei išskyrus kelis netiesioginius mokesčius (pridėtinės vertės mokestis, akcizai, muitai). Atsižvelgiant į tai, kad didžiąją dalį ETT nagrinėtų bylų, susijusių su tiesioginiais mokesčiais, sudaro bylos dėl pajamų ir pelno mokesčių, šiems dviem mokesčiams ir bus skiriamas didžiausias dėmesys šiame magistro baigiamajame darbe.

⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003. P.19-20

⁷ Pepeliaev S.G., Poliakova V.V., Somov A.N. ir kt. Nalogovoe pravo. – Moskva, 2000. P.40

1.2. Tiesioginių mokesčių reguliavimas Europos Bendrijos lygiu

Vienas iš svarbiausių EB tikslų – bendrosios vidaus rinkos sukūrimas ir jos efektyvus funkcionavimas. Siekiant šio tikslo neišvengiamai susiduriama su nevienodo rinkos dalyvių apmokestinimo problema. Neabejotina, kad valstybių narių mokesčių teisės aktų harmonizavimas – viena iš būtinų sklandaus bendrosios vidaus rinkos funkcionavimo sąlygų. Taigi Europos Bendrijai neišvengiamai tenka spręsti valstybių narių mokesčių teisės harmonizavimo klausimus.

Pastebėtina, kad EB yra ribotos kompetencijos teisinis darinys, t.y. EB institucijos gali veikti savarankiškai tik tose srityse, kurias jai perdavė valstybės narės, tuo pačiu atitinkamai savanoriškai apribodamos savo suverenitetą. EB sutartis – tai pagrindinis teisės aktas, kurio nuostatomis remdamosi EB institucijos turi teisę veikti savo vardu, kitaip sakant, kiekvienas Europos Bendrijos institucijų sprendimas turi būti pagrįstas sutarties nuostatomis.

EB kompetencija tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje skiriasi iš esmės. Netiesioginių mokesčių atžvilgiu, remiantis EB sutarties 93 straipsniu, Europos Taryba yra tiesiogiai įgaliota imtis aktyvių veiksmų, kad valstybių narių teisės aktai šioje srityje būtų harmonizuoti tiek, kiek tai reikalinga tinkamam vidaus rinkos funkcionavimui. Taigi valstybės narės apribojo savo kompetenciją tokių mokesčių kaip pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir muitai srityje, ir pripažino EB institucijų teisę reguliuoti šią mokesčių sritį. Tačiau to paties negalima pasakyti dėl EB institucijų teisės veikti tiesioginių mokesčių srityje. EB sutartis nenumato jokie konkretaus teisinio pagrindo (analogiško Sutarties 93 straipsniui), tiesiogiai leidžiančio EB institucijoms priimti teisės aktus, kuriais būtų siekiama harmonizuoti tiesioginius mokesčius. Vis dėlto, remiantis EB sutarties 2 ir 3 straipsniais Europos Bendrija privalo užtikrinti, kad valstybių narių teisė būtų suderinta tiek, kiek tai reikalinga, kad bendroji vidaus rinka veiktų. Skirtumai tarp valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemos gali sudaryti kliūtis bendrosios rinkos funkcionavimui. Taigi galime daryti išvadą, kad remiantis EB sutarties 2 ir 3 straipsniais EB gali imtis priemonių tiesioginio apmokestinimo srityje tiek, kiek tai leistų pasiekti aukščiau minėtą tikslą – sukurti bendrąją vidaus rinką. Vis dėlto šių dviejų labai deklaratyvaus pobūdžio straipsnių nepakanka siekiant pateisinti EB veiksmus tiesioginio apmokestinimo srityje. Reikia pastebėti, kad nepaisant aiškaus teisinio pagrindo EB sutartyje nebuvimo buvo priimta keletas direktyvų⁸ tiesioginio apmokestinimo srityje,

⁸ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, esančioms skirtingose valstybėse narėse; 1990 m. liepos 3 d. Tarybos direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos sandoriams, kuriais įvairių valstybių narių bendrovės susijungia, skyla, perduoda turtą ir keičiasi akcijomis; 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva Nr. 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos tarp skirtingose valstybėse narėse esančių susijusių įmonių

o jų teisiniu pagrindu nurodomas Sutarties 94 straipsnis, kuris suteikia Europos Tarybai teisę priimti direktyvas, kuriomis būtų siekiama suderinti valstybių narių įstatymus, turinčius tiesioginį poveikį bendrosios rinkos kūrimui ir veikimui. Tačiau šios Europos Tarybos priimtos direktyvos yra skirtos suvienodinti tik tam tikrus atskirus tiesioginio apmokestinimo aspektus, visi kiti tiesioginio apmokestinimo klausimai yra palikti valstybių narių kompetencijai. Tokiai situacijai įtakos, matyt, turėjo ir tai, kad Europos Tarybai norint priimti direktyvą remiantis EB Sutarties 94 straipsniu, yra reikalaujama vienbalsiškumo, o tai pasiekti tokioje jautrioje srityje kaip mokesčiai dažnai būna nelengva ar apskritai neįmanoma.

Diskusijos dėl tiesioginių mokesčių (daugiausia - pelno mokesčio) harmonizavimo vyksta jau nuo 1962 metų, kai *Neumark* ataskaitoje (*Neumark Report*) buvo paminėta pelno mokesčio harmonizavimo iniciatyva. Prisijungus naujoms Europos Sąjungos valstybėms narėms diskusijos dėl tiesioginių mokesčių harmonizavimo dar labiau suaktyvėjo. Daugelyje senųjų Europos Sąjungos valstybių narių tiesioginiai mokesčiai yra gerokai didesni nei naujosiose narėse, tad daugiausia susirūpinimo kelia Europos Sąjungos plėtros pasekoje atsiradęs investicinių sprendimų pasikeitimas (investuotojai taikosi į naujas valstybes nars dėl mažesnių mokesčių), administracinių išlaidų ir mokesčių konkurencija; dėl nacionalinių mokesčių taisyklių, parengtų vien tik arba pirmiausia atsižvelgiant į vidaus padėtį, gali atsirasti nenuosekli apmokestinimo tvarka, jas taikant tarpvalstybinio mastu. Šios problemos tik iš dalies išsprendžiamos vienašališkais valstybių narių veiksmais arba pasirašytais dvišalėmis mokesčių sutartimis⁹. Atsižvelgiant į tai, 2001 m. Europos Komisija priėmė Strategiją dėl konsoliduotos pelno mokesčio bazės, taikomos apskaičiuojant pajamas vykdant veiklą visoje Europos Bendrijos teritorijoje¹⁰. Europos Komisija mano, kad vienas iš būdų išspręsti pagrindines įmonių pelno mokesčių mokėtojams daugiau nei vienoje valstybėje narėje kylančias mokesčių kliūtis yra tarptautinėms bendrovių grupėms sukurti bendrą konsoliduotą įmonių pelno mokesčių bazę jų veiklai visoje Europos Sąjungoje. Todėl Europos Komisija paskelbė 2008 m. ketinanti pateikti išsamų bendros konsoliduotos įmonių pelno mokesčio bazės teisės akto projektą.

mokamoms palūkanoms ir atlyginimui už teisių perleidimą; 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva Nr. 2003/48/EB dėl pajamų iš santaupų, gaunamų palūkanų forma, apmokestinimo

⁹ 2006 m. gruodžio 19 d. Europos Komisijos Komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje“// http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/com/2006/com2006_0823lt01.pdf; prisijungimo laikas: 2007-10-21

¹⁰ Europos Komisijos Strategija dėl konsoliduotos pelno mokesčio bazės, taikomos apskaičiuojant pajamas vykdant veiklą visoje Europos Bendrijos teritorijoje// http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0582en01.pdf; prisijungimo laikas: 2007-10-21

Kalbant apie valstybių narių teisės aktų harmonizavimą arba valstybių narių integraciją yra išskiriamos dvi jos rūšys: pozityvioji integracija ir negatyvioji integracija¹¹. Pozityvioji integracija – tai toks integracijos pobūdis, kai bendroji politika įgyvendinama ne draudžiant valstybėms narėms atlikti tam tikrus veiksmus, o tarpusavio susitarimo pagrindu joms priimant kiekvienam konkrečiam tikslui reikalingas teises arba kitas priemones. Tiesioginių mokesčių srityje pozityviosios integracijos apimtis labai menka, nes pažanga čia priklauso daugiausia nuo valstybių narių gebėjimo susitarti (kaip minėta, priimta tik keletas direktyvų šioje srityje bei Europos Komisijos iniciatyva dėl bendros konsoliduotos įmonių pelno mokesčio bazės).

Tad galima teigti, kad valstybių narių integracija tiesioginių mokesčių srityje labiausiai pasireiškia per negatyviają integraciją, kuri dažniausiai suprantama kaip laipsniškas kliūčių šalinimo procesas kuriant Europos vidaus rinką. Negatyviajai integracijai nereikalingas valstybių narių susitarimas, nes jai reikalingos priemonės (t.y. nuostatos, draudžiančios bet kokius suvaržymus, stabdančius bendrosios rinkos formavimąsi) yra įtvirtintos pačioje EB sutartyje. Tiesa, šios sutartyje numatytos priemonės, ypač kiek tai susiję su tiesioginiu apmokestinimu, reikalauja atitinkamo interpretavimo, tad didelis vaidmuo čia tenka ETT, kurio pagrindinė paskirtis yra užtikrinti teisės laikymąsi aiškinant ir taikant EB sutartį. Atsižvelgiant į tai, kad daugelis EB teisės reikalavimų tiesioginio apmokestinimo srityje yra suformuluoti ne EB teisės aktuose, o ETT, galima drąsiai teigti, kad būtent jis yra pagrindinė ES valstybių narių negatyviają integraciją tiesioginių mokesčių srityje užtikrinanti institucija. Dėl ETT sprendimų reikšmės negatyviajai valstybių integracijai, šio teismo jurisprudencija dar kartais vadinama „paslėptąja harmonizacija“¹².

Taigi EB sutartyje nėra aiškiai įtvirtintų nuostatų, kurios suteiktų Europos Bendrijai teisę imtis aktyvių veiksmų tiesioginio apmokestinimo srityje. Europos Taryba, remdamasi EB sutarties 94 straipsniu, priėmė tik keletą direktyvų, kurios suvienodino tik tam tikrus atskirus tiesioginio apmokestinimo aspektus. Europos Komisija ėmėsi iniciatyvos dėl keliose valstybėse narėse veikiančių bendrovių bendros konsoliduotos įmonių pelno mokesčio bazės reglamentavimo. Tiesioginis apmokestinimas, priešingai nei netiesioginis apmokestinimas, iš esmės lieka valstybių narių kompetencija. Tačiau, kaip ne kartą savo sprendimuose pažymėjo ETT, „nors tiesioginiai

¹¹ [http://en.wikipedia.org/wiki/Four_Freedoms_\(European_Union\)#Positive_and_Negative_Integration](http://en.wikipedia.org/wiki/Four_Freedoms_(European_Union)#Positive_and_Negative_Integration); prisijungimo laikas: 2007-10-21

¹² Lehner M. Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty//EC Tax Review. 2000, No. 1. P.6

mokesčiai savaime nepatenka į Bendrijos kompetencijos sritį, vis dėlto naudojamosi savo išlikusiais įgaliojimais valstybės narės turi laikytis Bendrijos teisės”¹³.

1.3. Tiesioginių mokesčių reguliavimo ir Europos Bendrijos pagrindinių laisvių užtikrinimo santykis

Atsižvelgiant į tai, kad ETT valstybių narių tiesioginius mokesčius reglamentuojančius teisės aktus daugiausia nagrinėja per pagrindinių laisvių prizmę (išskyrus tuos atvejus, kai yra priimtos atitinkamos direktyvos), tikslinga bent trumpai prisiminti pagrindines EB sutarties nuostatas, susijusias su šiomis laisvėmis ir išnagrinėti ETT jurisprudenciją kiek tai susiję su diskriminacijos draudimo ir nediskriminacinių apribojimų draudimo koncepcijų taikymu tiesioginių mokesčių srityje.

Būtina pastebėti, kad ETT tiek su tiesioginiais mokesčiais nesusijusiose bylose (pvz., *Uecker-Jacket*¹⁴, *Garcia Avello*¹⁵), tiek ir tiesioginių mokesčių bylose (pvz., *Schempp*¹⁶) yra pažymėjęs, jog EB teisė netaikoma išimtinai vidaus situacijoms, kitaip sakant EB teisė netaikoma veiklai, kuri neturi veiksnio, jungiančio ją su kuria nors iš EB teisės reguliuojamų situacijų ir kuri visais aspektais yra susijusi tik su viena valstybe nare. Reikia pastebėti, kad ETT praktikoje suformuluoti kriterijai, kuriais remiantis nustatoma, ar situacija patenka į EB reguliavimo sritį, ar yra grynai vidinė, laikui bėgant kito. Pavyzdžiui, *Werner*¹⁷ byloje teismas pasisakė, kad pareiškėjas negali remtis EB sutartyje įtvirtintomis įsisteigimo laisvės nuostatomis, nes byloje trūksta tam tikro ekonominio pobūdžio tarptautinio elemento, kuris pateisintų EB sutarties nuostatų taikymą toje byloje. Tuo tarpu *Schumacker*¹⁸ byloje ETT pripažino esant tokį tarptautinį elementą, nes

¹³ pvz., C-80/94 *Wielockx*, [1995] ECR I-2508; C-35/98 *Verkooijen*, [2000] ECR I-4073; C-422/01 *Skandia-Ramstedt*, [2003] ECR I-6817; C-279/93 *Schumacker*, [1995] ECR I-225; C-290/04 *Scorpio*, OJ 2004 C 21, P. 26; C-346/04 *Conijn*, OJ 2004 C 251, P. 9; C-383/05 *Talotta*, OJ 2006 C 10, P. 11; C-157/05 *Holbock*, OJ 2005 C 143, P. 26; ir kt.

¹⁴ C-64/96/C-65/96 *Uecker/Jacket*, [1997] ECR I-03171

¹⁵ C-148/02 *Garcia Avello*, [2003] ECR I-11613

¹⁶ C-403/03 *Schempp*, [2005] ECR I-6421

¹⁷ C-112/91 *Werner*, [1993] ECR I-0429. Šioje byloje pareiškėjas Werner buvo Vokietijos pilietis, kuris įgijo profesinį išsilavinimą bei gavo leidimus praktikuoti kaip stomatologas Vokietijoje. Visas pajamas jis gaudavo iš savo vykdomos veiklos Vokietijoje. Tačiau jis gyveno Olandijoje ir buvo laikomas būtent šios šalies rezidentu, o ginčijo Vokietijos mokesčių teisės normas.

¹⁸ C-279/93 *Schumacker*, [1995] ECR P. I-225. P. Schumacker buvo Belgijos pilietis, kuris nusprendė dirbti kaip samdomas darbuotojas Vokietijoje, tačiau liko gyventi Belgijoje. Nors p. Schumacker ir p. Werner siejo ta aplinkybė, kad jie abu dirbo valstybėse, kuriose jie nebuvo laikomi rezidentais, tačiau esminis skirtumas tarp šių dviejų bylų buvo tai, kad p. Werner perkėlė savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę, o p. Schumacker – savo darbinę veiklą, ir nors abu jie ginčijo Vokietijos teisės normas, tačiau p. Werner atveju tai buvo jo gyvenamosios ir pilietybės valstybės teisės normos, tuo tarpu p. Schumacker atveju – darbo valstybės teisės normos.

pareiškėjas įgyvendinimo EB sutartyje įtvirtintą darbuotojų judėjimo laisvę. *Asscher*¹⁹ byloje ETT taip pat pripažino pareiškėjo teisę remtis EB sutarties nuostatomis, nors jis, taip pat kaip ir p. *Werner*, perkėlė į kitą valstybę narę tik savo gyvenamąją vietą. Tačiau pagrindinis skirtumas nuo *Werner* bylos buvo tai, kad p. *Asscher* dar prieš perkeldamas savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę ekonominio pobūdžio veiklą vykdė dviejose valstybėse: valstybėje, iš kurios perkėlė savo gyvenamąją vietą, ir valstybėje, į kurią perkėlė savo gyvenamąją vietą. Vykdydamas ekonominę veiklą dviejose valstybėse narėse p. *Asscher* įgyvendino EB sutarties garantuojamą įsisteigimo laisvę, ir tai jam suteikė teisę naudotis šios laisvės teikiamais pranašumais tiek savo „namų“, tiek „užsienio“ valstybėje narėje.

Iš šių bylų būtų galima daryti išvadą, kad EB sutartyje įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis galima remtis tik tuomet, kai vykdoma tam tikra ekonominio pobūdžio tarptautinė veikla: jeigu asmuo perkelia į kitą valstybę narę tik savo gyvenamąją vietą, EB sutarties prasme tokia situacija išlieka „grynai vidine situacija“, nes vien tik rezidencijos perkėlimas neatitinka ekonominės veiklos kriterijų, tačiau tokia situacija nėra laikoma grynai vidine situacija, jeigu asmuo anksčiau buvo pasinaudojęs EB sutarties garantuojamomis laisvėmis.

Aukščiau minėtose bylose akcentuoto ekonominės veiklos vykdymo kriterijaus reikšmė vėlesnėje ETT praktikoje gerokai sumažėjo - teismas, sprenddamas, ar nagrinėjama situacija patenka į EB sutarties reguliavimo sritį, šiam kriterijui teikė vis mažiau reikšmės. Pvz., byloje *Gilly*²⁰ teismas pripažino, kad pareiškėja turėjo teisę remtis EB sutarties nuostatomis, nors ji valstybėje narėje, į kurią perkėlė savo gyvenamąją vietą, nevykdė jokios ekonominės veiklos. Šioje byloje ETT pasisakė, kad Prancūzijoje, t.y. valstybėje, kurios p. *Gilly* buvo ir kurioje gyveno, pareiškėja turi būti traktuojama kaip darbuotoja, įgyvendinanti EB sutartimi garantuojamą savo laisvę judėti siekiant dirbti kitoje, nei ji reziduoja, valstybėje narėje. Ta aplinkybė, kad ji išlaikė valstybės, kurioje dirba, pilietybę, neturi jokios įtakos tam, kad Prancūzijos valdžios institucijoms ji yra Prancūzijos pilietė, dirbanti kitoje valstybėje narėje. Taigi šioje byloje ETT nebeteikė tokios didelės reikšmės ekonomiskumo faktoriui, t.y. nebereikalavo, kad asmuo, norėdamas pasiremti EB sutarties nuostatomis, būtų susijęs su kita valstybe tam tikrais ekonominio pobūdžio ryšiais (p. *Gilly* su Prancūzija siejo ne vykdoma ekonominio pobūdžio veikla, bet pilietybės santykiai). Po Maastrichto sutarties įsigaliojimo ekonominės veiklos vykdymo kriterijaus reikšmė siekiant pasinaudoti EB

¹⁹ C-107/94 *Asscher*, [1996] ECR I-03089

²⁰ C-336/96 *Gilly*, [1998] ECR I-2793. Pareiškėja buvo Vokietijos pilietė, kuri ištekėjo už Prancūzijos piliečio, ir po santuokos sudarymo įgijo dvigubą pilietybę – Vokietijos ir Prancūzijos. Po kurio laiko pareiškėja persikėlė gyventi į Prancūziją, tačiau darbinę veiklą ir toliau vykdė Vokietijoje. Ji ginčijo Prancūzijos apmokestinimo tvarką, pagal kurią jos pajamos buvo apmokestinamos mažiau palankiai nei asmenų, tokias pajamas gaunančių Prancūzijoje.

sutarties garantuojamomis teisėmis, sumenko, nes šia sutartimi buvo pripažinta, kad EB interesai yra susiję ne tik su ekonominiais, bet ir su socialiniais, kultūriniais, moksliniais ir kt. dalykais, be to įvestas Europos Sąjungos pilietybės institutas. Viename iš naujausių ETT sprendimų tiesioginių mokesčių srityje – *Schwarz* byloje²¹ - teismas plačiai pasisakė dėl Europos Sąjungos pilietybės ir jos suteikiamų teisių ir pripažino, kad nacionalinės teisės aktai, kurie numato nepalankesnes sąlygas tam tikriems valstybės piliečiams tik todėl, kad jie pasinaudojo laisve judėti ir gyventi kitoje valstybėje narėje, yra EB sutarties 18 straipsnio 1 dalimi visiems Europos Sąjungos piliečiams pripažintų laisvių suvaržymas. Atitinkamai pasikeitė ir ETT požiūris į tai, kas laikytina „grynai vidine“ valstybės situacija, nepatenkančia į EB teisės reguliavimo sritį. Geriausiai šį pasikeitusį požiūrį iliustruoja *Schempp*²² byla, kurioje ETT atmetė Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės teiginį, kad nagrinėjama situacija laikytina grynai vidaus situacija, teigdamas, kad tokia situacija, kai p. Schempp sutuoktinės pasinaudojimas EB teisės aktais suteikta teise turėjo poveikį pareiškėjo pagrindinėje byloje teisei į atskaitą toje valstybėje narėje, kurioje jis gyvena, negali būti laikoma grynai vidaus situacija, neturinčia jokio ryšio su EB teise. Taigi ETT šioje byloje pripažino, kad į EB teisės reguliavimo sritį patenka ne tik tokios situacijos, kai pats asmuo pasinaudoja EB sutarties garantuojamomis teisėmis, bet ir kai tokiomis teisėmis pasinaudoja kitas asmuo, tačiau tai turi tiesioginės įtakos pirmojo asmens teisėms. Taigi asmeniui, siekiančiam pasinaudoti EB sutarties garantuojamomis teisėmis, net nebūtina pačiam perkelti ne tik savo ekonominės veiklos, bet ir gyvenamosios vietos į kitą valstybę narę, užtenka, kad tokia teise pasinaudotų kitas asmuo ir tai tiesiogiai įtakotų pirmojo asmens teises.

Taigi EB sutarties nuostatos nėra taikomos grynai vidinėms situacijoms, todėl mokesčių mokėtojui, siekiant apginti savo teises remiantis EB sutarties nuostatomis, visų pirma būtina nustatyti, ar tam tikrai situacijai sutartis apskritai yra taikoma. Remiantis naujausia ETT praktika, ekonominės veiklos vykdymo kriterijus, akcentuotas ankstesnėje teismo praktikoje, įvedus Europos Sąjungos pilietybės institutą nebeteko reikšmės, o tam, kad būtų galima remtis EB sutarties nuostatomis, net nebūtina pačiam pasinaudoti šios sutarties garantuojamomis laisvėmis, užtenka, kad kito asmens pasinaudojimas tokiomis teisėmis turėtų tiesioginės įtakos pirmojo asmens teisėms.

1.3.1. Europos Bendrijos sutarties nuostatos, susijusios su pagrindinėmis laisvėmis

²¹ C-76/05 *Schwarz*, OJ 2005 C 93, P. 15

²² C-403/03 *Schempp*, [2005] ECR I-6421

EB sutarties 23 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad EB grindžiama visą prekybą prekėmis apimančia muitų sąjunga, kurioje tarp valstybių narių uždraudžiami importo ir eksporto muitai bei visi lygiaverčio poveikio privalomieji mokėjimai, o jų santykiams su trečiosiomis šalimis nustatomas bendrasis muitų tarifas. Ši EB sutarties nuostata yra skirta užtikrinti *laisvą prekių judėjimą*, kitaip sakant, jos tikslas – sukurti kliūčių neturinčią EB vidaus prekių rinką. Reikia pastebėti, kad laisvo prekių judėjimo reikšmė tiesioginių mokesčių srityje yra gana ribota, nes prekių apmokestinimą paprastai reglamentuoja netiesioginiai mokesčiai, kurių atžvilgiu taikomas specialus EB sutarties 90 straipsnis. Atitinkamai tokia situacija nulemia tai, kad palyginti su kitomis pagrindinėmis laisvėmis, prekių judėjimo laisvė ETT yra gana retai taikoma nacionalinių tiesioginių mokesčių atžvilgiu²³.

Laisvas asmenų judėjimas apima darbuotojų laisvą judėjimą ir įsisteigimo teisę, o pastaroji apima tiek įmonių, tiek savarankiškai dirbančių asmenų teisę įsikurti ar atidaryti savo atstovybę, įkurti dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje. Būtent asmenų judėjimo laisvė ETT yra dažniausiai taikoma nagrinėjant prašymus dėl nacionalinių teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių tiesioginius mokesčius, atitikimo EB teisei, todėl jas tikslinga aptarti plačiau.

EB sutarties 39 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad EB užtikrinama *darbuotojų judėjimo laisvė*, kuri reiškia, kad įdarbinimo, darbo užmokesčio ir kitų darbo ir užimtumo sąlygų atžvilgiu panaikinama bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės. Ši laisvė gali būti apribota tik viešosios tvarkos, visuomenės saugumo ir visuomenės sveikatos sumetimais.

EB sutarties 43 straipsnyje numatyta, kad vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai uždraudžiami. Draudžiami ir apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves. Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams. Taigi įsisteigimo laisvė iš esmės apima tris teises:

²³ Vienas iš nedaugelio pavyzdžių – byla C-18/84 *Comm v. Francec*, [1985] ECR I-1339 (dar vadinama *Avoir fiscal*). Šioje byloje buvo ginčijamas Prancūzijos teisės aktas, įtvirtinantis nuostatą, kuri leido leidybos įmonėms, spausdinančioms laikraščius politine tematika, suformuoti tam tikrą neapmokestinamą rezervą siekiant įsigyti reikiamus įrenginius arba patalpas, reikalingas tokiam laikraščiui spausdinti, arba iš apmokestinamosios bazės atimti bet kokias sąnaudas, patirtas siekiant minėto tikslo (t.y. vietoj normalaus turto nusidėvėjimo skaičiavimo leisti visą įsigijimo savikainą iš karto priskirti prie sąnaudų). Kartu šis teisės aktas nustatė, kad leidybos įmonės negali pasinaudoti šia mokesetine lengvata, jei tokiaime laikraštyje buvo užsienyje (ne Prancūzijoje) spausdinamų publikacijų. ETT konstatavo, kad ši lengvata skatino leidybos įmones spausdinti laikraščius Prancūzijoje, todėl šia prasme ji apribojo laikraščių importą į Prancūziją, ir pripažino, kad šis tiesioginius mokesčius reglamentuojantis teisės aktas pažeidžia EB sutartyje įtvirtintą prekių judėjimo laisvę.

- pirminio steigimosi teisę, t.y. fizinio ar juridinio asmens teisę išvykti iš savo valstybės narės ir įsteigti kitoje valstybėje narėje naują įmonę, ir antrinio steigimosi teisę, t.y. įsteigti jau egzistuojančios įmonės atstovybę, filialą ar dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje;
- teisę turėti daugiau nei vieną verslo vietą EB;
- teisę užsiimti verslu kitoje valstybėje narėje tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir savo valstybėje narėje²⁴.

EB sutarties 49 straipsnis nustato, kad EB uždraudžiami *laisvės teikti paslaugas apribojimai*, taikomi valstybių narių nacionaliniams subjektams, kurie yra įsisteigę kitoje EB valstybėje negu valstybė, kurios subjektu yra asmuo, kuriam tos paslaugos teikiamos. Laisvė teikti paslaugas nuo įsisteigimo laisvės iš esmės skiriasi tuo, kad įsisteigimas paprastai pasireiškia tampant nuolatine įsisteigimo valstybės narės teisinės ir ekonominės infrastruktūros dalimi, tuo tarpu paslaugų teikimas šia prasme yra tik laikino pobūdžio veikla kitoje valstybėje narėje. Paslaugų judėjimo laisvė nuo prekių judėjimo laisvės skiriasi dar ir tuo, kad ji paprastai yra susijusi su nematerialaus produkto teikimu. Taip pat pastebėtina, kad ETT pripažino, jog ši teisė apima ne tik paslaugos teikėjo teisę atvykti pas vartotoją kitoje valstybėje narėje bei teikti ten paslaugas tokiomis pačiomis sąlygomis, kokios yra nustatytos vietiniam panašios paslaugos teikėjui, bet ir paslaugos gavėjo teisę Bendrijoje kirsti sienas siekiant gauti paslaugas iš kitoje valstybėje narėje esančio paslaugų teikėjo²⁵. Tiesioginių mokesčių srityje paslaugų teikimo laisvės atitikimo aspektu daugiausia nagrinėjamos bylos, susijusios su draudimo teisiniais santykiais (pvz., byla *Comm v. Belgium*²⁶, byla *Bachmann*²⁷, byla *Comm v. Denmark*²⁸, byla *Comm v. Belgium*²⁹). Paminėtini šiais metais ETT priimti sprendimai bylose *Comm. v. Germany*³⁰ ir *Schwarz*³¹, kuriose buvo sprendžiamas klausimas, ar EB teisė draudžia nacionalinės teisės aktus, kuriais mokesčių mokėtojams mokestinės lengvatos suteikimas yra priklausomas nuo to, ar mokestis už mokslą buvo sumokėtas šioje valstybėje narėje įsteigta privati mokykla. ETT pripažino, kad tokie teisės aktai prieštarauja EB sutartimi garantuojamai laisvei teikti paslaugas.

EB sutarties 56 straipsnis nustato, kad uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai. Ši sutarties nuostata skirta užtikrinti *laisvą*

²⁴ Wyatt D., Dashwood A. European Union Law. –L., 1993. P. 280

²⁵ C-286/82/C-26/83 *Luisi-Carbone*, [1984] ECR I-377

²⁶ C-300/90 *Comm v. Belgium*, [1992] ECR I-305

²⁷ C-204/90 *Bachmann*, [1992] ECR I-249

²⁸ C-150/04 *Comm v. Denmark*, OJ 2004 C 190, P. 3

²⁹ C-522/04 *Comm v. Belgium*, OJ 2005 C 57, P. 17

³⁰ C-318/05 *Comm. v. Germany*, OJ 2005 C 257, P. 4

³¹ C-76/05 *Schwarz*, OJ 2005 C 93, P. 15

kapitalo judėjimą ne tik tarp valstybių narių, bet ir tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių. Vis dėlto, priešingai nei laisvo prekių, paslaugų ir asmenų judėjimo atvejais, EB sutartis numato ir konkrečias šio draudimo išimtis:

- sutarties 57 straipsnyje numatyta, kad šis draudimas nekliudo taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar EB teisę galiojančių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į kapitalo rinkas;

- remdamosi sutarties 58 straipsniu valstybės narės, nepaisydamos bendro draudimo taikyti laisvo kapitalo judėjimo apribojimus, gali taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, kurios diferencijuoja gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu nevienodą padėtį užimančius mokesčių mokėtojus. Tačiau šią nuostatą reikia taikyti lygiagrečiai su sutarties 58 straipsnio 3 dalimi, kuri nustato, kad mokesčių mokėtojų diferencijavimo priemonės ir tvarka bet kuriuo atveju neturi sudaryti laisvo kapitalo ir mokėjimų savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo. *Lenz*³² ir *Stauffer*³³ bylose ETT yra pažymėjęs, kad EB sutarties nuostatos, numatančios išimtis iš laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinamos griežtai ir negali būti interpretuojamos taip, kad visos mokesčių teisės normos, skiriančios mokesčių mokėtojus pagal tai, kur jis investuoja savo kapitalą, yra suderinamos su EB sutartimi. *Verkoojen*³⁴ ir *Manninen*³⁵ bylose ETT patikslino savo poziciją išaiškindamas, kad nevienodas traktavimas turi būti susijęs su aplinkybėmis, kurios nėra objektyviai palyginamos arba būtų pateisinamos privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Be to tam, kad būtų pateisintas nevienodas skirtingų dividendų traktavimas jos neturėtų peržengti to, ko reikia nagrinėjamų teisės aktų tikslui pasiekti.

Atsižvelgiant į tai, kad pagrindines laisves įtvirtinančios EB sutarties nuostatos gali būti taikomos tiesiogiai, šiomis nuostatomis taip pat galima remtis kvestionuojant nacionalinius tiesioginių mokesčių įstatymus. Taigi atsižvelgiant į tai, kad EB sutartyje praktiškai nėra nuostatų, kuriomis remiantis valstybės narės būtų įpareigtos derinti savo nacionalinius tiesioginius mokesčius reglamentuojančius teisės aktus, pagrindinės EB sutartyje įtvirtintos laisvės ir ETT atliekamas jų interpretavimas turi esminę reikšmę šalinant kliūtis vidaus rinkai sukurti tiesioginio apmokestinimo srityje.

³² C-315/02 *Lenz*, [2004] ECR I-7063

³³ C-386/04 *Stauffer*, OJ 2006 C 281, P. 9

³⁴ C-35/98 *Verkoojen*, [2000] ECR I-4073

³⁵ C-319/02 *Manninen*, [2004] ECR I-7477

Pažymėtina, kad visos EB sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės draudžia tiek diskriminacinio pobūdžio priemones, tiek ir nacionalinėje teisėje įtvirtintus nediskriminacinio pobūdžio apribojimus, kurie asmenims trukdo nevaržomai pasinaudoti laisvėmis. Tad siekiant geriau suprasti ETT sprendimus pagrindines laisves taikant tiesioginiam apmokestinimui svarbu prisiminti šio teismo suformuluotas diskriminacijos draudimo ir nediskriminacinių apribojimų draudimo koncepcijas ir išanalizuoti, kaip jos taikomos tiesioginių mokesčių srityje.

1.3.2. Diskriminacijos draudimo ir nediskriminacinių apribojimų draudimo taikymas tiesioginių mokesčių srityje

Laisvą prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimą sieja tai, kad visos šios laisvės yra pagrįstos tuo pačiu diskriminacijos draudimo principu. Tai yra diskriminacijos draudimo išraiška tam tikroje srityje: prekių judėjimo laisvė draudžia prekių iš kitų valstybių narių diskriminaciją, asmenų judėjimo laisvė draudžia asmenų iš kitų valstybių narių diskriminaciją, paslaugų ir kapitalo judėjimo laisvės atitinkamai draudžia paslaugų ir kapitalo iš kitų valstybių narių (o kapitalo – ir iš trečiųjų valstybių) diskriminaciją. Kadangi EB sutartyje nėra konkrečiai nurodyta, kas laikytina diskriminacija, užduotis suformuoti aiškius jos nustatymo kriterijus teko ETT. Šis teismas savo sprendimuose yra ne vieną kartą konstatavęs, kad diskriminacijos draudimo principas reiškia, jog „sulyginamos aplinkybės neturi būti traktuojamos skirtingai ir skirtingos aplinkybės neturi būti traktuojamos vienodai, nebent toks traktavimas yra objektyviai pateisinamas”³⁶. Pastebėtina, kad remiantis ETT sprendimais galima išskirti dvi diskriminacijos rūšis: tiesioginę diskriminaciją ir netiesioginę diskriminaciją.

*Tiesioginės diskriminacijos*³⁷ atvejis būtų tada, kai nacionaliniuose teisės aktuose būtų įtvirtintas toks kriterijus, kuris yra išakmiai uždraustas EB sutartimi (pvz., diskriminacija pilietybės, lyties pagrindu). Tiesiogiai diskriminuojančiu galėtų būti pripažintas, pvz., nacionalinis teisės aktas, nustatantis skirtingą mokesčio tarifą piliečiams ir ne piliečiams. Tiesa, tiesioginės diskriminacijos atvejų tiesioginių mokesčių srityje pasitaiko retai, nes praktiškai nė viena Europos Sąjungos valstybė narė nediferencijuoja mokesčių mokėtojų pagal pilietybę ar lyties pagrindu. Vis dėlto reikia

³⁶ pvz., C-106/83 *Sermide*, [1984] ECR I-4209; C-248/95/C-249/95 *Schiffahrt-Stapf*, [1997] ECR I-4475; C-354/95 *The Queen*, [1997] ECR, I-4559

³⁷ literatūroje dar vadinama atvirąja diskriminacija, žr. Žaltauskaitė-Žalimienė S. Laisvas asmenų judėjimas pagal Europos Bendrijos teisę: įsisteigimo teisė. – Vilnius: Rosma, 2002; Junevičius A., Schafer H.M. Europos Bendrijos bendrosios rinkos teisė. – Kaunas: Aušra, 2005. P. 160

paminėti ETT sprendimą byloje *Vergani*³⁸. Ši byla nors savo esme yra labiau susijusi su diskriminacijos dėl lyties klausimu, tačiau joje yra ir tam tikras tiesioginiams mokesčiams svarbus aspektas. Byloje buvo ginčijamos Italijos teisės akto nuostatos, nustatančios, kad skatinant darbo santykių nutraukimą darbuotojo prašymu, suteikiama mokestinė lengvata - išeitinė išmoka už darbo santykių nutraukimą darbuotojo prašymu apmokestinama perpus mažesniu tarifu tuo atveju, jeigu darbo santykius nutraukia darbuotoja moteris, sulaukusio 50 metų, o darbuotojas vyras – 55 metų. ETT nusprendė, kad tokia nacionalinio teisės akto nuostata įtvirtina darbuotojų nelygybę dėl lyties, o tokią nelygybę draudžia EB teisės aktai.

*Netiesioginė diskriminacija*³⁹ gali būti konstatuojama tuo atveju, jeigu nacionaliniuose teisės aktuose yra įtvirtintas kitas išskiriamasis kriterijus (t.y. ne tiesiogiai EB sutartimi draudžiamas kriterijus), ir nors iš pirmo žvilgsnio šis kriterijus atrodo neutralus, tačiau praktiškai sukuria tuos pačius padarinius kaip ir įsakmiai EB sutartimi uždrausto kriterijaus naudojimas⁴⁰. Netiesioginės diskriminacijos draudimo koncepcija grindžiama tuo, kad pilietybė negali būti apibrėžiama remiantis vien tik formaliais kriterijais – būtina atsižvelgti ir į kitus esminius, materialius kriterijus⁴¹. Taigi netgi ir tokiu atveju, kai nacionalinis teisės aktas nustato skirtingas apmokestinimo taisykles remiantis kitu nei pilietybė ar lytis kriterijumi (pvz., taiko nuolatinės gyvenamosios vietos (rezidavimo) kriterijų), jis gali būti pripažintas diskriminaciniu, jeigu jis neigiamai veikia vieną iš išskirtųjų grupių, pvz., nerezidentus. Darytina išvada, kad remiantis netiesioginės diskriminacijos draudimo koncepcija nacionalinis tiesioginius mokesčius reglamentuojantis teisės aktas, diferencijuojantis mokesčių mokėtojus ne pilietybės, bet rezidavimo vietos kriterijumi, gali būti pripažintas prieštaraujančiu EB sutarties nuostatoms. Tiesioginių mokesčių srityje, analizuojant klausimą dėl mokesčių mokėtojų diskriminavimo jų gyvenamosios vietos atžvilgiu, paminėtinas ETT sprendimas, priimtas byloje *Schumacker*⁴², kurioje teismas išsamiai paaiškino mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų nerezidentų padėties skirtumus ir panašumus. Anot ETT, tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, nes nerezidento vienos valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, centralizuotų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir asmeninis nerezidento gebėjimas

³⁸ C-207/04 *Vergani*, [2005] ECR I-7453, 7474

³⁹ literatūroje dar vadinama paslėptąja diskriminacija, žr. Žaltauskaitė-Žalimienė S. Laisvas asmenų judėjimas pagal Europos Bendrijos teisę: įsisteigimo teisė. – Vilnius: Rosma, 2002; Junevičius A., Schafer H.M. Europos Bendrijos bendrosios rinkos teisė. – Kaunas: Aušra, 2005. P. 160

⁴⁰ pvz., C-152/73 *Sotgiu*, [1974] ECR I-153; C-175/88 *Biehl*, [1990] ECR I-1779

⁴¹ Toifl G. EC Fundamental Freedoms and Non-Discrimination Provisions in Tax Treaties//Tax Treaties and EC Law. 1997. P. 140

⁴² C-279/93 *Schumacker*, [1995] ECR I-225

mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į jo asmeninę bei šeimyninę padėtį, lengviausiai gali būti įvertinamas toje vietoje, kur yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai atitinkantis jo nuolatinę gyvenamąją vietą. Todėl tai, kad valstybė narė nesuteikia nerezidentui tam tikrų lengvatų, kurias ji suteikia rezidentui, atsižvelgiant į objektyvius skirtumus, esančius tarp rezidentų ir nerezidentų padėčių, ir pajamų šaltinio požiūriu, ir asmeninio gebėjimo mokėti arba jo asmeninės bei šeimyninės padėties požiūriu, paprastai nėra diskriminacija. Tačiau tuo atveju, kai nerezidentas savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje negauna didelių pajamų ir pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš veiklos, kurią jis vykdo darbo valstybėje, ir dėl to gyvenamoji valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikomų atsižvelgiant į jo asmeninę bei šeimyninę padėtį, yra kitaip. ETT išaiškino, kad kalbant apie nerezidentą, kuris pagrindines pajamas gauna kitoje valstybėje narėje, o ne savo nuolatinėje gyvenamojoje valstybėje, diskriminaciją sudaro tai, kad, nepaisant taikomų skirtingų specialaus ir bendrojo pajamų mokesčio normų, neatsižvelgiama į šio nerezidento asmeninę bei šeimyninę padėtį nei gyvenamojoje valstybėje, nei darbo valstybėje. Šios savo pozicijos ETT nuosekliai laikėsi ir vėlesnėse bylose: *Gschwind*⁴³, *Zustrassen*⁴⁴, *de Groot*⁴⁵, *Gerritse*⁴⁶, *Wallentin*⁴⁷, *Meindl-Berger*⁴⁸. 2006 m. priimtame sprendime *Conijn*⁴⁹ ETT aiškiai išsakė savo poziciją dėl gyvenamosios vietos kriterijaus taikymo. Teismas pažymėjo, kad gyvenamoji vieta, be to, yra vienas iš pririšimo prie mokesčio kriterijų, kuriuo paprastai yra grįsta šiuolaikinė tarptautinė mokesčių teisė ir būtent kuriuo paremta Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengta pavyzdinė konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, siekiant paskirstyti kompetenciją mokesčių srityje tarp valstybių narių tais atvejais, kai atsiranda užsienio elementas.

Netiesioginė diskriminacija paprastai konstatuojama atsižvelgiant į praktinį ginčijamos teisės normos veikimą, pvz., byloje *Gschwind*⁵⁰ ir byloje *Meindl-Berger*⁵¹ taikomi teisės aktai buvo tie patys: buvo ginčijama Vokietijos įstatymo nuostata dėl bendro sutuoktinių pajamų apmokestinimo, kai vienas iš sutuoktinių gyvena kitoje valstybėje narėje, tačiau priimti sprendimai iš esmės skyrėsi dėl faktinių aplinkybių - mokesčio mokėtojo pajamų dydžio, gauto savo rezidavimo valstybėje ir darbo valstybėje.

⁴³ C-391/97 *Gschwind*, [1999] ECR I-5453

⁴⁴ C-87/99 *Zustrassen*, [2000] ECR I-3339

⁴⁵ C-385/00 *de Groot*, [2002] ECR I-11819

⁴⁶ C-234/01 *Gerritse*, [2003] ECR I-5933

⁴⁷ C-169/03 *Wallentin*, [2004] ECR I-6443

⁴⁸ C-329/05 *Meindl-Berger*, OJ 2005 C 271, P. 16

⁴⁹ C-346/04 *Conijn*, OJ 2004 C 251, P. 9

⁵⁰ C-391/97 *Gschwind*, [1999] ECR I-5453

⁵¹ C-329/05 *Meindl-Berger*, OJ 2005 C 271, P. 16

Apibendrinant ETT praktiką dėl kitos valstybės narės piliečių netiesioginės diskriminacijos galima teigti, kad netiesioginė diskriminacija gali būti konstatuojama, kai nacionalinė teisės norma „iš esmės“ paveikia diskriminuojamą kategoriją⁵² (pvz., kitos valstybės piliečius); arba kai tokia teisės norma paveikia „didžiąją daugumą“ asmenų, priklausančių diskriminuojamai kategorijai⁵³; arba kai teisės norma neišskiria nė vienos iš kategorijų, bet kai nediskriminuojama kategorija gali lengviau įgyvendinti ginčijamos taisyklės reikalavimus nei diskriminuojami asmenys⁵⁴; arba kai egzistuoja rizika, kad ginčijamos taisyklės taikymas gali turėti ypatingos žalos diskriminuojamai kategorijai⁵⁵.

Netiesioginės diskriminacijos draudimo koncepcija gerokai prisidėjo prie pagrindinių laisvių taikymo tiesioginių mokesčių srityje, nes leido EB sutartyje įtvirtintas laisves traktuoti ir kaip draudžiančias skirtingos apmokestinimo tvarkos nustatymą mokesčių mokėtojams rezidentams ir nerezidentams, tačiau dar didesnę įtaką šioje srityje padarė ETT išplėta nediskriminacinių apribojimų draudimo koncepcija.

*Nediskriminacinių apribojimų draudimo koncepcija*⁵⁶ remiasi principu, kad turi būti panaikintos visos, net ir nežymios kliūtys, trukdančios valstybės narės piliečiui pasinaudoti EB sutarties garantuojamomis teisėmis ir sukurti efektyviai veikiančią vidaus rinką. Taigi priešingai nei diskriminacijos koncepcija ji neapsiriboja vienodų sąlygų valstybės narės piliečiams ir nepiliečiams užtikrinimu; ji kvestionuoja ir tokius valstybių narių taikomus apribojimus, kurie galimybę užsiimti kitoje valstybėje narėje ekonomine veikla arba apskritai pasinaudoti EB sutarties suteikiamomis teisėmis padaro mažiau patrauklią. Taigi nediskriminacinių apribojimų draudimo koncepcija dar labiau išplėtė EB sutartyje įtvirtintų draudimų ribas ir nustatė, kad draudžiamos ne tik diskriminuojančios teisės normos, bet ir tokios nacionalinės teisės normos, kurios turi tam tikrą apribojamąjį poveikį prekybai EB viduje. Šios koncepcijos taikymas tiesioginių mokesčių srityje leido ETT nagrinėti bylas ne tik lyginant rezidentų ir nerezidentų padėtis, bet ir svarstant, ar tam tikra nacionalinė teisės norma nėra mokestine prasme mažiau palanki asmenims, kurie pasinaudojo EB sutarties garantuojamomis laisvėmis, nei asmenims, kurie tokiomis laisvėmis nesinaudojo.

⁵² C-41/84 *Pinna*, [1986] ECR I-00001

⁵³ C-279/89 *Comm. v. United Kingdom*, [1992] ECR I-5785

⁵⁴ C-349/87 *Parashi*, [1991] ECR I-401

⁵⁵ C-204/90 *Bachmann*, [1992] ECR I-249

⁵⁶ literatūroje dar vadinami tiesiog apribojimais arba nediskriminuojančiomis priemonėmis, žr. Žaltauskaitė-Žalimienė S. Laisvas asmenų judėjimas pagal Europos Bendrijos teisę: įsisteigimo teisė. – Vilnius: Rosma, 2002; Junevičius A., Schafer H.M. Europos Bendrijos bendrosios rinkos teisė. – Kaunas: Aušra, 2005. P. 160; Barnard C. Europos Sąjungos materialinė teisė: keturios laisvės. – Vilnius: Eugrimas, 2006. P. 7

Taigi apibendrinant ETT suformuluotas diskriminacijos draudimo ir nediskriminacinių apribojimų draudimo taisykles bei pritaikius jas tiesioginio apmokestinimo srityje, matome, kad remiantis EB sutartyje įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis valstybėms narėms yra draudžiama nustatyti tokią apmokestinimo tvarką, kuri

- tiesiogiai (pilietybės, lyties pagrindu) ar netiesiogiai (nuolatinės gyvenamosios vietos pagrindu) diskriminuotų mokesčių mokėtojus arba kuri
- sudarytų kliūtis mokesčių mokėtojams pasinaudoti EB sutartyje numatytomis laisvėmis arba padarytų jį mažiau patrauklų dėl taikomų skirtingų apmokestinimo sąlygų.

1.3.3. Europos Teisingumo Teismo tiesioginių mokesčių srityje suformuluotos diskriminacijos ir nediskriminacinių apribojimų pateisinimo taisyklės

Atkreiptinas dėmesys, kad priešingai nei pagal tarptautinės mokesčių teisės taisykles, pagal EB teisę tiek kitos valstybės narės mokesčių mokėtojų diskriminacija, tiek ir jiems taikomi nediskriminacinio pobūdžio apribojimai gali būti pateisinami. Tokiu atveju ETT pripažįsta, kad yra tam tikras apsaugos vertas nacionalinis interesas, todėl jis turi būti viršesnis už laisvam judėjimui skirtas nuostatas⁵⁷.

Taigi ETT, nagrinėdamas, ar konkreti nacionalinė mokesčių teisės aktų norma atitinka EB teisę, ir nustatęs, kad ši norma sukuria tiesioginę ar netiesioginę diskriminaciją arba nediskriminuojančius apribojimus, sprendžia klausimą, ar tokia diskriminacija ar apribojimai yra pateisinami. Argumentai, kuriais remiantis galima pateisinti diskriminaciją ar apribojimus, priklauso nuo to, ar diskriminacija yra tiesioginė, ar netiesioginė, ar tai nediskriminacinio pobūdžio apribojimai. Tuo atveju, jeigu ginčijama mokesčių teisės norma sukuria tiesioginę diskriminaciją, ji gali būti pateisinta pasinaudojant kuria nors iš EB sutartyje aiškiai įtvirtinta nukrypti leidžiančia nuostata⁵⁸. Tokiomis EB sutarties nuostatomis laikytinos viešosios tvarkos, visuomenės saugumo ir visuomenės sveikatos išimtys, numatytos EB sutarties 39 straipsnio 3 dalyje - dėl darbuotojų judėjimo laisvės, 46 straipsnio 1 dalyje – dėl įsisteigimo laisvės, 55 straipsnyje ir 46 straipsnio 1 dalyje – dėl paslaugų teikimo laisvės. Laisvo kapitalo judėjimas yra išimtis iš bendros taisyklės, nes šioje srityje EB sutartis numato pakankamai konkrečiai apibrėžtus šios laisvės ribojimo atvejus. EB sutarties 58 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad valstybės narės turi teisę taikyti atitinkamas savo mokesčių teisės aktų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios

⁵⁷ Bernard C. Europos Sąjungos materialinė teisė: keturios laisvės. – Vilnius:Eugrimas, 2006. P. 15

⁵⁸ Ten pat

vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu. Ši teisės norma taip pat nustato, kad valstybės narės taip pat turi teisę imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo ir finansų įstaigų riziką ribojančios priežiūros srityje, arba nustatyti duomenų apie kapitalo judėjimą deklaravimo tvarką administravimo ar statistinės informacijos tikslais, arba imtis priemonių, pateisinamų viešosios tvarkos ar visuomenės saugumo požiūriu. Vis dėlto, atsižvelgiant į EB sutarties 58 straipsnio 3 dalies reikalavimus, šios priemonės ir jų taikymo tvarka neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo.

Tačiau mokesčių teisės srityje galimybė remtis viešosios tvarkos, visuomenės saugumo bei visuomenės sveikatos išimtimis labai ribota ne vien dėl šių išimčių esmės (sunku įsivaizduoti, kaip mokesčių mokėtojų diskriminavimas galėtų būti pateisintas, pvz., visuomenės sveikatos ar visuomenės saugumo išimtimis), bet ir dėl to, kad tiesioginę diskriminaciją nacionalinės mokesčių teisės normos sukuria labai retai.

Nacionalinių mokesčių teisės aktų nuostatos, sukuriančios netiesioginę diskriminaciją ir nediskriminacinio pobūdžio apribojimus gali būti pateisintos ne tik EB sutartyje įtvirtintomis išimtimis, bet ir tokiais pagrindais kaip viešąjį interesą užtikrinantys privalomieji (imperatyviniai) reikalavimai⁵⁹. Priešingai nei tiesioginės diskriminacijos atveju, netiesioginės diskriminacijos ir nediskriminacinių apribojimų atveju tokių pagrindų sąrašas nėra baigtinis, ir valstybė narė gali pateikti ETT įvairius argumentus, siekdama pateisinti savo nacionalinę mokesčių teisės nuostatą. Tačiau ne visi valstybių narių pateikiami argumentai teismo yra pripažįstami priimtinais. Reikalavimus, kuriuos turi atitikti nacionalinė teisės norma, kad ji galėtų būti pateisinta, ETT išdėstė *Gebhard* byloje⁶⁰. Šioje byloje jis išaiškino, kad nacionalinės priemonės, kurios gali trukdyti naudotis pagal EB sutartį garantuotomis pagrindinėmis laisvėmis arba dėl kurių jos gali būti mažiau patrauklios, privalo tenkinti keturias sąlygas, kad nepažeistų pagrindines laisves įtvirtinančių sutarties nuostatų:

- 1) jos turi būti taikomos nediskriminuojančiu būdu;
- 2) jos turi būti pagrįstos būtinaisiais bendrojo intereso poreikiais;
- 3) jos privalo užtikrinti, kad jomis siekiamas tikslas bus pasiektas;
- 4) tai privalo būti tik tos priemonės, kurios būtinos tikslui pasiekti.

⁵⁹ literatūroje dar vadinami imanentinėmis išimtimis, žr. Žaltauskaitė-Žalimienė S. Laisvas asmenų judėjimas pagal Europos Bendrijos teisę: įsisteigimo teisė. - Vilnius: Rosma, 2002. P. 118

⁶⁰ C-55/94 *Gebhard*, [1995] ECR I-4165

Teisės literatūroje⁶¹ šių sąlygų taikymas siekiant pateisinti ginčijamą nacionalinę teisės normą vadinamas „priežasties taisykle“ (*ang. rule of reason*). Nepaisant to, kad ginčijama teisės norma sukuria apribojimus naudotis EB sutartyje įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis, ji gali būti pripažinta teisėta, jeigu ji atitinka visas priežasties taisyklės sąlygas. Po *Gebhard* bylos nagrinėjimo priimti ETT sprendimai (tarp jų ir tiesioginių mokesčių bylose, pvz., *Schumacker, Wielockx, Gshwind, Asser, Avoir fiscal, Commerzbank, Royal Bank of Scotland*) patvirtino, kad ši priežasties taisyklė taikytina ne tik nediskriminuojančių apribojimų, bet ir netiesioginės diskriminacijos atvejais.

Išanalizavus ETT jurisprudenciją tiesioginių mokesčių srityje, galima pastebėti, kad valstybės narės, siekdamos pateisinti diskriminuojančias ar apribojimus nustatančias mokesčių teisės normas, paprastai remiasi šiais argumentais:

- 1) mokesčių sistemos vientisumas;
- 2) piktnaudžiavimas teise (mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo prevencija);
- 3) veiksmingo mokesčių administravimo užtikrinimas;
- 4) tiesioginių mokesčių harmonizavimo stoka;
- 5) siekis išvengti valstybės mokestinių pajamų sumažėjimo;
- 6) mokesčių mokėtojo laisvas apsisprendimas arba mokesčių mokėtojo patiriami mokestiniai pranašumai.

Mokesčių sistemos vieningumą kaip viešąjį interesą užtikrinantį privalomąjį (imperatyvinį) reikalavimą ETT pripažino kol kas tik *Bachmann*⁶² ir *Comm. v. Belgium*⁶³ bylose. Po šių bylų valstybės narės beveik kiekvienoje byloje naudojo šį pateisinantį argumentą. Atsižvelgiant į ETT praktiką, galima išskirti tokius reikalavimus, kuriuos turi atitikti ginčijama mokesčių teisės norma, kad ją būtų galima pateisinti remiantis mokesčių sistemos vientisumo argumentu:

- turi egzistuoti tiesioginis ryšys tarp mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokestine rinkliava. *Bachmann* byloje ETT pripažino, kad nors nagrinėjamas mokestinis teisės aktas ir yra netiesiogiai diskriminuojantis iš kitų valstybių narių atvykusius mokesčių mokėtojus, vis dėlto tokia diskriminacija gali būti pateisinta. Teismas *inter alia* atsižvelgė į tai, kad nagrinėjamos valstybės mokesčių sistemoje egzistavo tiesioginis ryšys tarp draudimo įmokų atskaitymo ir draudimo išmokų apmokestinimo: įmokų atskaitomumas lėmė išmokų apmokestinimą ir, atvirkščiai,

⁶¹ Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. – Hague: Kluwer Law International, 2001. P. 33

⁶² C-204/90 *Bachmann*, [1992] ECR I-249

⁶³ C-300/90 *Comm. v. Belgium*, [1992] ECR I-305

įmokų neatskaitomumas lėmė išmokų neapmokestinamumą. Tačiau vėlesnėje *Wielockx* byloje⁶⁴ ETT atmetė mokesčių sistemos vientisumą kaip skirtingą mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų nerezidentų traktavimą pateisinantį argumentą, nes šis mokesčių sistemos vientisumas, anot teismo, buvo perkeltas į kitą – tarpvalstybinį lygmenį, kurį įtvirtino dviejų valstybių narių sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Šioje byloje ETT pasisakė, kad valstybė narė negali remtis mokesčių sistemos vientisumo argumentu, jeigu tokia valstybė narė, sudarydama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį su kita valstybe narė, susitarė dėl tokios išmokų apmokestinimo tvarkos, kurią taikant neatsižvelgiama į tai, kurioje valstybėje narėje buvo atskaitomos tokias išmokas atitinkančios įmokos. Taigi tokiu atveju, kai remiantis valstybės narės nacionaliniais teisės aktais egzistuoja tiesioginis ryšys tarp teisės atskaityti tam tikras sumas iš bendros mokesčio bazės ir valstybės narės teisės apmokestinti vėliau šio mokėtojo gautas sumas, mokesčių mokėtojų diskriminacija arba jiems taikomi apribojimai gali būti pateisinti tik tuo atveju, jeigu valstybė narė savo mokesčių sistemos vientisumo nėra perkėlusį į tarptautinį lygmenį. Taigi ETT *Wielockx* byloje priimtu sprendimu susiaurino *Bachmann* byloje suformuluotą taisyklę nustatydamas, kad mokesčių sistemos vientisumo argumentu valstybė narė gali remtis tik esant situacijai, kurios nereglamentuoja tarptautinė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. ETT nėra konkrečiai suformulavęs, kokio lygio turi būti tiesioginis ryšys tarp atskaitomumo ir iš to išplaukiančio apmokestinimo, tad galima teigti, kad kiekvienu konkrečiu atveju šis ryšys yra nagrinėjamas atskirai. Byloje *Svenson & Gustavsson*⁶⁵ ETT atmetė Liuksemburgo vyriausybės argumentą, kad netiesiogiai diskriminuojančia mokesčių teisės norma buvo siekiama užtikrinti valstybės mokesčių sistemos vientisumą; Teismas pažymėjo, kad šioje byloje trūko būtinojo tiesioginio priežastinio ryšio tarp palūkanų normos subsidijų, kurias turėjo teisę gauti tik Liuksemburgo rezidentai, paėmę paskolą tik iš Liuksemburge registruoto banko, ir jų finansavimo (Liuksemburgo vyriausybės teigimu, šios subsidijos buvo mokamos iš pajamų, kurios buvo gaunamos apmokestinant Liuksemburgo kredito įstaigas, teikiančias šio pobūdžio kreditus), nes subsidijos buvo mokamos iš valstybės bendrųjų mokesčių pajamų, bet ne konkrečiai iš tų valstybės pajamų, kurios yra gaunamos apmokestinant Liuksemburgo kredito institucijas.

- toks tiesioginis ryšys turi egzistuoti to paties mokesčių mokėtojo atžvilgiu. Sprendžiant, ar valstybė narė gali remtis mokesčių sistemos vientisumo argumentu, svarbu yra nustatyti kaip apmokestinamas tas asmuo, kuriam taikoma ginčijama mokesčių teisės norma, tačiau neturėtų būti atsižvelgiama į tai, kaip apmokestinamas kitas su apmokestinamuoju asmeniu glaudžiai susijęs

⁶⁴ C-80/94 *Wielockx*, [1995] ECR I-2493

⁶⁵ C-484/93 *Svenson & Gustavsson*, [1995] ECR I-3955

mokesčių mokėtojas. Mokesčių sistemos vientisumu valstybė negalės pateisinti skirtingo kitų valstybių narių mokesčių mokėtojų traktavimo, jeigu tam tikros įmokos yra pripažįstamos vieno asmens sąnaudomis, tuo tarpu tų įmokų pagrindu susikaupusi išmoka yra apmokestinama, tik jau kito asmens lygiu. Tokį išaiškinimą ETT pateikė *Verkooijen* byloje⁶⁶ teigdamas, kad mokesčių lengvatų suteikimas vienam mokesčių mokėtojui (pvz., akcininkui) negali būti siejamas su kito asmens (pvz., įmonės) apmokestinimu siekiant pagrįsti mokesčių sistemos vientisumo egzistavimą, net jei tas kitas asmuo būtų glaudžiai susijęs su mokesčių mokėtoju. Ryšys tarp mokesčio nuo įmonės nepaskirstytojo pelno ir pajamų mokesčio nuo tos pačios įmonės akcininko gaunamų dividendų nėra pakankamas, kad galima būtų pateisinti skirtingą dividendų apmokestinimą atsižvelgiant į tai, ar dividendus išmokanti įmonė yra rezidentė, ar ne. Tiesioginis ryšys tarp mokesčių lengvatos ir vėlesnio pajamų, gautų pasinaudojus tokia lengvata, apmokestinimo turi egzistuoti to paties mokesčio mokėtojo atžvilgiu.

ETT taip pat yra pažymėjęs, kad argumentas, pagrįstas būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos vieningumą turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamų mokesčių teisės aktų siekiamą tikslą⁶⁷.

Taigi tuo atveju, jeigu valstybė narė siekia pateisinti netiesiogiai diskriminuojančią ar nediskriminuojančius apribojimus nustatančią mokesčių teisės normą, ji galės remtis mokesčių sistemos argumentu tuo atveju, jeigu mokesčinę lengvatą nustatanti teisės norma ir teisės norma, nustatanti pareigą mokėti mokesťį, yra tiesiogiai susijusios ir šios teisės normos yra taikomos to paties subjekto atžvilgiu. Tačiau tokiu argumentu valstybė narė negali remtis, jeigu ji savo mokesčių sistemos vientisumą yra perkėlusį į kitą – tarpvalstybinį lygmenį.

Piktnaudžiavimas teise kaip viešąjį interesą užtikrinantis privalomasis (imperatyvinis) reikalavimas tiesioginių mokesčių srityje yra vartojamas dviem atvejais – mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos atvejais. ETT ne vienoje byloje (pvz., *Centros*⁶⁸, *Agip Petroli*⁶⁹, *Cadbury Schweppes*⁷⁰, *ICI*⁷¹, *Lankhorst-Hohorst*⁷², *Kofoed*⁷³) yra pasisakęs, kad asmenys negali remtis EB teisės normomis siekdami apgauti arba piktnaudžiauti, valstybės narės piliečiai negali bandyti išvengti jų nacionalinės teisės taikymo piktnaudžiaudami EB sutartimi numatytais teisėmis. Jų taikymas negali būti išplėstas taip, kad apimtų piktnaudžiavimo praktiką, t. y.

⁶⁶ C-35/98 *Verkooijen*, [2000] ECR I-04071

⁶⁷ pvz., C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, [2004] ECR I-2409; C-319/02 *Manninen*, [2004] ECR I-7477; C-292/04 *Mieliche-Weyde-Stoffer*, OJ 204 C 228, P. 27

⁶⁸ C-212/97 *Centros*, [1999] ECR I-01459

⁶⁹ C-456/04 *Agip Petroli*, OL 2006 C 143, P. 15

⁷⁰ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, OL 2004 C 168, P. 3

⁷¹ C-264/96 *ICI*, [1998] ECR I-04695

⁷² C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, [2002] ECR I-11779

⁷³ C-321/05 *Kofoed*, OJ 2005 C 257, P. 6

operacijas, atliekamas ne sudarant normalius komercinius sandorius, bet turint tik vienintelį tikslą – piktnaudžiaujant pasinaudoti EB teisėje numatytais lengvatomis. Tačiau ETT taip pat yra pasisakęs, kad vien tik tai, kad EB – fizinis ar juridinis asmuo – ketino pasinaudoti palankesne mokestine situacija kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, nesuteikia teisės atimti iš jo galimybę remtis EB sutarties nuostatomis⁷⁴, vien tik aplinkybė, jog bendrovė valstybėje narėje buvo įsteigta turint tikslą pasinaudoti palankesniais teisės aktais, nėra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą apie piktnaudžiavimą šia laisve⁷⁵. Taigi valstybė narė šiuo argumentu negalės pateisinti ginčijamą netiesiogiai diskriminuojančią ar nediskriminacinius apribojimus nustatančių mokesčių teisės normą, jeigu ši teisės norma yra bendro pobūdžio teisės norma, kuri taikoma apskritai visais atvejais, įskaitant atvejus, kai galimybė piktnaudžiauti iš tiesų egzistuoja, ir įskaitant tuos atvejus, kai tokia galimybė yra minimali. Tam, kad piktnaudžiavimo teise argumentą valstybė narė galėtų sėkmingai panaudoti siekdama pateisinti ginčijamą mokesčių teisės normą, ji visų pirma turės įrodyti, kad ši teisės norma yra specialiai skirta užkirsti kelią mokesčių vengimui ar slėpimui. Šis argumentas buvo sėkmingai pritaikytas *Marks & Spencer*⁷⁶ ir *Thin Cap Group Litigation*⁷⁷ bylose.

Mokesčių kontrolės veiksmingumas. Kai kuriose tiesioginių mokesčių bylose, pvz., *Futura*⁷⁸, *Baxter*⁷⁹, *Talotta*⁸⁰, ETT pripažino, kad mokesčių kontrolės veiksmingumas yra privalomas viešojo intereso pagrindas, galintis pateisinti EB sutartimi garantuojamų pagrindinių laisvių naudojimosi apribojimą. Nagrinėdamas valstybių narių argumentą, kad ginčijama nacionaline mokesčių teisės norma yra siekiama užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, ETT analizuoja kelis aspektus: visų pirma, ar praktiniai sunkumai dėl tokios kontrolės veiksmingumo kyla tik mokesčių mokėtojų rezidentų atžvilgiu, ar ir mokesčių mokėtojų nerezidentų atžvilgiu; antra, teismas vertina, ar valstybė narė, siekdama mokesčių kontrolės veiksmingumo, turėjo galimybę (nors ir teorinę) pasinaudoti Tarybos 1977 m. gruodžio 19 d. direktyvos dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje Nr. 77/799/EB (toliau – Direktyva Nr. 77/799/EB) teikiamais pranašumais, t.y. prašyti kitos valstybės narės pagalbos. Tokiu atveju, jeigu ETT nustato, kad praktiniai sunkumai įgyvendinant veiksmingą mokesčių kontrolę kyla ne tik mokesčių mokėtojų nerezidentų atžvilgiu, bet ir mokesčių mokėtojų rezidentų atžvilgiu, ir valstybė narė gali, siekdama užtikrinti kontrolės efektyvumą, bendradarbiauti su kitos valstybės narės kompetentingomis

⁷⁴ C-364/01 *Barbier*, OJ 2001 C 331, P. 0006

⁷⁵ C-167/01 *Inspire Art Ltd*, [2003] ECR I-10155

⁷⁶ C-446/03 *Marks & Spencer*, [2005] ECR I-10837

⁷⁷ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, OJ 2005 C 57, P. 20

⁷⁸ C-250/95 *Futura*, [1997] ECR I-02471

⁷⁹ C-254/97 *Baxter*, [1999] ECR I-04809

⁸⁰ C-383/05 *Talotta*, OJ 2006 C 10, P. 11

institucijomis remdamasi Direktyva Nr. 77/799/EB, teismas nepripažįsta mokesčių kontrolės veiksmingumo kaip imanentinės išimties. Taip pat teismas ne vienoje byloje yra pažymėjęs, kad tuo atveju, jeigu kyla sunkumų bendradarbiaujant valstybės narėms, valstybės narės turėtų įvertinti ir kitų priemonių taikymo galimybę, pvz., nustatydamas, kad norintis pasinaudoti mokesčio lengvata asmuo turi pateikti mokesčių administratoriui reikalingus įrodymus.

Tiesioginių mokesčių harmonizavimo EB lygiu nebuvimas. ETT praktikos tiesioginių mokesčių srityje formavimosi pradžioje valstybės narės kartais bandydavo teigti, kad nesant valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemos suderinamumo ir harmonizavimo EB lygiu tam tikri mokesčių mokėtojų nevienodo traktavimo atvejai atsiranda dėl skirtumų, būdingų savarankiškomis valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemoms. Kol EB lygiu nėra priimta jokių teisės aktų, harmonizuojančių nacionalines tiesioginių mokesčių sistemas, tol tam tikri mokesčių mokėtojų nevienodo traktavimo atvejai yra neišvengiami. ETT byloje *Comm. v. France*⁸¹ pasisakė, kad tas faktas, jog valstybių narių įmonių pelno mokesčio įstatymai nėra EB lygiu harmonizuoti, negali šioje byloje pateisinti skirtingo mokesčių mokėtojų traktavimo pagal dividendus gaunančios įmonės rezidavimo vietą. Nors kai nacionaliniai mokesčių įstatymai nėra harmonizuoti EB lygiu, įmonės mokesčių prievolių apimtis iš tiesų priklauso vien tik nuo nacionalinės mokesčių teisės reikalavimų, tačiau EB sutartis bet kuriuo atveju draudžia valstybės narėms nustatyti savo įstatymuose tokias asmenų, įgyvendinančių įsisteigimo laisvę, veiklos reglamentavimo sąlygas, kurios skirtųsi nuo sąlygų, taikomų savo piliečiams. Vėlesnėje byloje *Futura*⁸² ETT sušvelnino savo nuomonę šiuo klausimu ir pripažino, kad nesant EB teisės, kuri harmonizuotų nacionalines taisykles, skirtas tiesioginio mokesčio apmokestinamajai bazei nustatyti, valstybės narės turi visišką laisvę nevaržomai priimti ir taikyti nacionalines taisykles, taikytinas apskaičiuojant pelną, pajamas, išlaidas, atskaitymus, atleidimus ar kitas priemones, reikalingas tiesioginio mokesčio apmokestinamajai bazei nustatyti, todėl valstybė narė gali nevaržomai taikyti tas priemones, kurios padėtų tiksliai ir tinkamai nustatyti apmokestinamųjų pajamų ar nuostolių dydį.

Su šiuo valstybių narių dažnai naudojamu argumentu yra susijęs apmokestinimo galių pasidalijimas tarp valstybių narių. Tai viena iš naujausių ETT pripažintų imanentinių išimčių, pirmą kartą sėkmingai pritaikyta *Marks & Spencer*⁸³ byloje. Šioje byloje teismas pasisakė, kad apmokestinimo galios pasidalinimo tarp valstybių narių išsaugojimas gali lemti privalomai vienoje iš valstybių įsteigtų įmonių ūkinei veiklai tik pastarosios valstybės fiskalinių taisyklių taikymą tiek

⁸¹ C-270/83 *Comm. v. France*, [1986] ECR- 273

⁸² C-250/95 *Futura*, [1997] ECR I-02471

⁸³ C-446/03 *Marks & Spencer*, [2005] ECR I-10837

pelnei, tiek nuostoliams. Iš tikrųjų įmonėms suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos yra įsteigtos, ar kitoje valstybėje narėje, - sukeltų didelį pavojų apmokestinimo galios pusiausvyrai tarp valstybių narių, kadangi apmokestinimo bazė perkeltų nuostolių dydžiu padidėtų pirmojoje valstybėje ir sumažėtų antrojoje. Byloje *N.*⁸⁴ ETT aiškiai pasisakė, kad pripažįsta apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių teisėtu tikslu, galinčiu pateisinti diskriminaciją ar apribojimus, ir teigė, kad nesant EB suvienodinimo arba derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis ar vienašališkai nustatyti savo mokesčių įgaliojimų pasiskirstymą, visų pirma, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo.

Siekis išvengti valstybės mokesčių pajamų sumažėjimo. Neretai valstybės narės siekia pateisinti diskriminuojančią ar nediskriminuojančius apribojimus nustatančią nacionalinę mokesčių teisės normą teigdamos, kad ši teisės norma yra reikalinga siekiant užtikrinti valstybės biudžeto pajamų ir išlaidų balansą, iš esmės – išvengti valstybės mokesčių pajamų sumažėjimo. Ne vienoje byloje⁸⁵ ETT yra pažymėjęs, kad mokesčių pajamų sumažėjimas negali būti laikomas būtinuoju reikalavimu, kuriuo būtų galima remtis pateisinant pagrindinėms laisvėms iš esmės prieštaraujančią nacionalinę teisės normą.

Mokesčių mokėtojo laisvas apsisprendimas arba mokesčių mokėtojo patiriami mokesčiai pranašumai. Valstybės narės, siekdamos pateisinti ginčijamą tiesioginių mokesčių teisės normą neretai teigia, kad diskriminacijos ar nediskriminacinių apribojimų būtų buvę galima išvengti, jeigu pats mokesčių mokėtojas būtų ėmęsis atitinkamų priemonių, leidžiančių išvengti ginčijamos mokesčių teisės normos pagrindu atsiradusių neigiamų padarinių. Pvz., byloje *Comm. v. France*⁸⁶ Prancūzijos vyriausybė, bandydama pateisinti nacionalinę mokesčių teisės normą, kuri nustatė skirtingą dividendų apmokestinimo tvarką pagal dividendus gaunančios įmonės rezidavimo vietą, teigė, kad jeigu užsienio įmonės savo veiklą Prancūzijoje vykdytų steigdamos ne nuolatinės buveinės, o dukterines įmones, tuomet jos galėtų pasinaudoti ginčijama mokesčine lengvata, nes tokios dukterinės įmonės jau būtų laikomos Prancūzijos rezidentėmis. Kitaip sakant, mokesčių mokėtojais būtų galėję patys išvengti dėl ginčijamos mokesčių teisės normos atsiradusių neigiamų padarinių, jeigu jie būtų pasirinkę atitinkamą antrinio įsisteigimo formą. ETT pažymėjo, kad EB sutartis suteikia teisę įmonėms pasirinkti tą teisinę veiklos formą, kuri joms yra labiausiai tinkama siekiant vykdyti savo komercinę veiklą kitoje valstybėje narėje, ir ši pasirinkimo laisvė negali būti

⁸⁴ C-470/04 *N.*, OJ 2005 C 31, P. 5

⁸⁵ pvz., C-35/98 *Verkoijen*, [2000] ECR I-4073; C-264/96 *ICI*, [1998] ECR I-4711; C-307/97 *Saint-Gobain*, [1999] ECR I-6163

⁸⁶ C-270/83 *Comm. v. France*, [1986] ECR-273

apribota diskriminacinėmis mokesčių teisės normomis. *Bachmann*⁸⁷ byloje Belgijos vyriausybė taip pat bandė pateisinti šiuo argumentu ginčijamą mokesčių teisės normą, teigdama, kad mokesčių mokėtojas pats apsisprendė elgtis taip, kad negalėtų pasinaudoti mokestine lengvata; jis galėjo pasirinkti kitą variantą, kuris jam būtų leidęs pasinaudoti mokestine lengvata. ETT pripažino, kad Belgijos vyriausybės nurodyta alternatyva dėl atitinkamų nepatogumų ir išlaidų prilygo judėjimo laisvės apribojimui. Taigi net tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas turi galimybę pasirinkti elgtis taip, kad išvengtų mokestinės normos diskriminacinio ar pagrindines laisves ribojančio poveikio, tokia galimybė valstybė narė negali pateisinti ginčijamą mokesčių teisės normą, nes mokesčių mokėtojui EB sutartis garantuoja pasirinkimo teisę.

Analizuojant ETT sprendimus tiesioginių mokesčių srityje, galima pastebėti, kad neretai valstybės narės teigia, jog nepaisant tam tikros žalos, kurią mokesčių mokėtojas nerezidentas patiria dėl ginčijamos mokesčių teisės normos, tuo pat metu jis patiria kitokių mokestinių pranašumų, pvz., *Asscher* byloje⁸⁸ Olandijos vyriausybė bandė pateisinti mokesčių teisės normą, nustatančią didesnę pajamų mokesčio tarifą nerezidentams tuo, kad nerezidentai turėjo kitų mokestinių pranašumų, kuriais negalėjo pasinaudoti mokesčių mokėtojai rezidentai, t.y. nerezidentai Olandijoje buvo apmokestinami tik nuo jų pajamų prie šaltinio, tuo tarpu rezidentams mokestis buvo skaičiuojamas nuo visų gaunamų pajamų (t.y. ir nuo pajamų, gaunamų iš užsienio), kurios paprastai yra didesnės, todėl dėl Olandijos taikomos progresyvinės apmokestinimo sistemos rezidentų mokama pajamų mokesčio suma yra didesnė. ETT pasisakė, kad net jeigu mokesčių mokėtojas nerezidentas ir turėjo kokių nors mokestinių pranašumų lyginant su mokesčių mokėtojais rezidentais, tie pranašumai negali būti laikomi tam tikra „kompensacija“ už nerezidentą dėl ginčijamos teisės normos patirtą diskriminaciją. *Commerzbank* byloje⁸⁹ D.Britanijos vyriausybė bandė panaudoti mokesčių mokėtojo patiriamų pranašumų argumentą siekdama pateisinti ginčijamą teisės normą, kuri teisę kreiptis dėl palūkanų už mokesčio permoką suteikė tik mokesčių mokėtojams rezidentams. D.Britanijos vyriausybė teigė, kad šioje šalyje įsikūrusi Commerzbank atstovybė kaip nerezidentė turėjo kitų pranašumų, kuriais negalėjo pasinaudoti šios šalies rezidentai: jei Commerzbank būtų buvęs rezidentas, jam būtų tekę mokėti mokestį nuo palūkanų, ir tokiu atveju mokesčio permokos apskritai nebūtų, taigi ir klausimas dėl palūkanų nebūtų kilęs. Anot ETT, tas faktas, kad atleidimu nuo mokesčio, kuris sudarė pagrindą reikalauti gražinti mokesčio permoką, galėjo pasinaudoti tik įmonės nerezidentės, negali pateisinti bendro pobūdžio taisyklės, nustatančios sąlygas palūkanoms

⁸⁷ C-204/90 *Bachmann*, [1992] ECR I-249

⁸⁸ C-107/94 *Asscher*, [1996] ECR I-03089

⁸⁹ C-330/91 *Commerzbank*, [1993] ECR I-04017

nuo mokestinės permokos išmokėti. Ši palūkanų nuo mokestinės permokos mokėjimo nuostata suteikia teisę reikalauti palūkanų neatsižvelgiant į tai, dėl kokios priežasties tokia mokesčių permoka atsirado. Vėlesnėse bylose, pvz., *AMID*⁹⁰, *Talotta*⁹¹ valstybės narės bandė pateisinti ginčijamą teisės normą teigdamos, kad ši norma mokesčių mokėtojams nerezidentams tik tam tikrais atvejais yra nepalanki, o apskritai ji mokesčių mokėtojams nerezidentams yra labiau palanki nei nepalanki. Šiose bylose ETT aiškiai išdėstė savo nuomonę, kad net jei ginčijama mokesčių teisės norma mokesčių mokėtojams nerezidentams būtų dažniau palanki nei nepalanki, negalima atmesti galimybės, kad jei ši norma būtų nepalanki minėtiems mokesčių mokėtojams, ji lemtų nevienodą vertinimą, palyginti su mokesčių mokėtojais rezidentais, ir taip sudarytų kliūtis EB sutarties garantuojamoms pagrindinėms laisvėms.

Proportingumo reikalavimas. ETT pripažinus, kad ginčijama nacionalinė mokesčių teisės norma atitinka viešą interesą užtikrinančius imperatyvinius reikalavimus, kitas klausimas, į kurį turi atsakyti teismas, ar ši teisės norma yra taikoma proporcingai tiems tikslams, dėl kurių ji buvo priimta pasiekti. Todėl ginčijama nacionalinė mokesčių teisės norma, nors jos būtinumas ir būtų pagrįstas viešą interesą užtikrinančiu imperatyviu reikalavimu, gali būti ETT nepripažinta kaip pateisinanti skirtingą mokesčių mokėtojų traktavimą, jeigu tikslas, kurio buvo siekiama ta teisės norma, galėjo būti pasiektas ir mažesnę poveikį turinčiomis priemonėmis. Teismas, sprenddamas klausimą, ar ginčijama teisės norma atitinka proporcingumo principą, visų pirma ieško atsakymo į klausimą, ar valstybė narė galėjo, siekdama užsibrėžto tikslo, panaudoti mažiau diskriminacines arba mažesnę apribojamąjį poveikį turinčias mokesčių teisės normas. Jeigu tokią galimybę valstybė narė turėjo ir ja nepasinaudojo, ginčijama teisės norma bus pripažinta kaip neproporcinga ir todėl neteisėta. Ir atvirkščiai, jeigu tokios galimybės valstybė narė neturėjo, tai netiesiogiai diskriminuojanti ar nediskriminacinius apribojimus nustatanti teisės norma, kuri atitinka viešą interesą užtikrinančius imperatyvinius reikalavimus, laikytina atitinkančia ir proporcingumo principą. Geriausiai šio principo taikymą iliustruoja ETT sprendimas byloje *Futura*⁹². Šioje byloje teismas pripažino, kad Liuksemburgo mokesčių teisės norma, nustatanti, jog užsienio įmonės nuolatinė buveinė, norėdama perkelti nuostolius į kitus mokestinius metus, be kitų reikalavimų, privalėjo vesti apskaitą pagal tos valstybės, kurioje veikė nuolatinė buveinė, nacionalinius reikalavimus, o taip pat laikyti toje valstybėje apskaitos dokumentus tais mokestiniais metais, per kuriuos ji patyrė nuostolius, apribojo Prancūzijos įmonės įsisteigimo laisvę. ETT pateisino tokią

⁹⁰ C-141/99 *AMID*, [2000] ECR I-11619

⁹¹ C-383/05 *Talotta*, OJ 2006 C 10, P. 11

⁹² C-250/95 *Futura*, [1997] ECR I-02471

teisės normą remdamasis mokesčių administravimo efektyvumu, tačiau kita vertus pripažino, kad reikalavimas, kurį nustatė nacionalinis mokesčių teisės aktas, negali būti laikomas vienintele galima priemone siekiant įsitikinti, kad ketinamų perkelti nuostolių suma atitinka realią patirtų nuostolių sumą: jeigu mokesčių mokėtojas aiškiai ir tiksliai pagrindžia savo patirtų ir perkeltinų nuostolių sumą kitomis priemonėmis, jam neturėtų būti draudžiama tai daryti remiantis vien tuo, kad apskaitos dokumentai buvo laikomi ne Liuksemburge. Teismo nuomone, apriboti nuostolių dydžio įrodinėjimą tokiomis priemonėmis, kurios buvo nustatytos ginčijamame teisės akte, buvo netikslinga. Taigi galiausiai ETT pripažino, kad ši priemonė neatitiko proporcingumo reikalavimo ir todėl buvo neteisėta.

Apibendrinant galima teigti, kad priešingai nei tarptautinė mokesčių teisė, EB teisė numato atvejus, kai diskriminuojanti ar apribojimus nustatanti nacionalinė tiesioginių mokesčių teisės norma, gali būti pateisinta. Tiesioginę diskriminaciją galima pateisinti tik pritaikius EB sutartyje konkrečiai išvardintą išimtį, tuo tarpu netiesioginės diskriminacijos ir nediskriminuojančių apribojimų atvejais valstybė narė gali pateikti ETT įvairius nacionalinę normą pateisinančius argumentus, kuriuos teismas įvertina pagal *Gebhard*⁹³ byloje nustatytus kriterijus ir pripažįsta juos imanentine išimtimi arba ne.

⁹³ C-55/94 *Gebhard*, [1995] ECR I-04165

2. EUROPOS TEISINGUMO TEISMO SUFORMULUOTOS TAISYKLĖS ATSKIRAIS TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ KLAUSIMAIS

2.1. Su fizinių asmenų apmokestinimu susijusi Europos Teisingumo Teismo praktika

2.1.1. Mokestinių lengvatų taikymas mokesčių mokėtojams rezidentams ir mokesčių mokėtojams nerezidentams

ETT nagrinėtos tiesioginių mokesčių bylos yra susijusios su mokesčių mokėtojų nerezidentų arba mokesčių mokėtojų rezidentų arba asmenų, pasinaudojusių EB sutarties suteikiamomis laisvėmis, skirtingumo traktavimu, ko pasekoje jiems taikomos apmokestinimo taisyklės yra jiems mažiau palankios nei taisyklės taikomos mokesčių mokėtojams rezidentams ar asmenims, kurie nepasinaudojo EB sutarties garantuojamomis laisvėmis, todėl mokesčių lengvatų taikymo klausimus tikslinga išanalizuoti išsamiau.

Pastebėtina, kad mokesčių teisės teorijoje⁹⁴ mokestinės lengvatos yra skirstomos į subjektines ir objektines: subjektinės mokesčių lengvatos yra taikomos tiems mokesčių mokėtojams, kuriems valstybė siekia palengvinti mokesčių našta (socialiai remtiniams asmenims, atskiroms įmonių grupėms ir pan.), o objektinės lengvatos reiškia, kad teisę į atitinkamą mokesčio lengvatą igyja asmuo, besinaudojantis atitinkamu apmokestinimo objektu.

Kaip jau buvo minėta šio darbo pirmojoje dalyje, ETT savo praktikoje yra pripažinęs, kad kaip taisyklė, tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis paprastai nėra panaši, todėl tai, kad valstybė narė nesuteikia nerezidentui tam tikrų lengvatų, kurias ji suteikia rezidentui, paprastai nėra diskriminacija. Tačiau pažymėtina, kad šią taisyklę teismas taiko tik subjektinių lengvatų, apie kurias kalbėdamas teismas paprastai jas įvardija kaip asmenines ir šeimines aplinkybes, atžvilgiu; objektinių lengvatų atžvilgiu yra taikomos kitos taisyklės.

2.1.1.1. Subjektinės lengvatos ir jų taikymas nerezidentams

Pirmoji ETT nagrinėta byla, kurioje buvo iškilęs klausimas dėl subjektinių lengvatų taikymo – *Schumacker* byla⁹⁵. Šioje byloje p. Schumacker buvo Belgijos pilietis ir jos rezidentas, tačiau jo beveik visas pajamas sudarė iš darbo Vokietijoje gautos pajamos, kur jos ir buvo apmokestintos. P.

⁹⁴ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. –Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003. P.52

⁹⁵ C-279/93 *Schumacker*, [1995] ECR P. I-225.

Schumacker siekė pasinaudoti Vokietijos rezidentams taikoma sutuoktinių pajamų išskaidymo lengvata, ko pasekoje jo mokamas pajamų mokestis būtų mažesnis. Nors ETT šioje byloje ir suformulavo bendrą taisyklę, kad tai, jog valstybė narė nesuteikia nerezidentui tam tikrų lengvatų, kurias ji suteikia rezidentui, nėra diskriminacija, vis dėlto jis pripažino, kad šiuo konkrečiu atveju diskriminacija buvo. Teismas išaiškino, kad kalbant apie nerezidentą, kuris pagrindines pajamas gauna kitoje valstybėje narėje, o ne savo nuolatinėje gyvenamojoje valstybėje, diskriminaciją sudaro tai, kad, nepaisant taikomų skirtingų specialaus ir bendrojo pajamų mokesčio normų, neatsižvelgiama į šio nerezidento asmeninę bei šeimyninę padėtį nei gyvenamojoje valstybėje, nei darbo valstybėje. Šios savo pozicijos teismas nuosekliai laikėsi ir vėlesnėse bylose: *Wielock*⁹⁶, *Gschwind*⁹⁷, *Zustrassen*⁹⁸, *de Groot*⁹⁹, *Wallentin*¹⁰⁰, *Meindl-Berger*¹⁰¹.

Wielock byloje ETT dar kartą akcentavo, kad mokesčio mokėtojo nerezidento, gaunančio visas ar beveik visas pajamas valstybėje, kurioje jis dirba, padėtis objektyviai yra tokia pati, kiek tai yra susiję su pajamų mokesčiu, kaip ir tos valstybės rezidento, kuris ten dirba tokį pat darbą, todėl jeigu nerezidentas negali pasinaudoti atskaitymų nuo jo mokestinių pajamų lengvata, tuomet į jo asmeninę padėtį nėra atsižvelgiama nei valstybėje, kurioje jis dirba, nei jo rezidavimo valstybėje, ko pasekoje nerezidento mokesčių našta bus didesnė bei rezidento ir tokia padėtis bus diskriminacinė.

Zustrassen byloje ETT pripažino, kad pajamų šaltinio valstybės teisės aktai, kurie numatė, kad asmuo, kuris gauna beveik visas pajamas šioje valstybėje ir yra jos rezidentas, negali pasinaudoti sutuoktinių pajamų išskaidymo lengvata dėl tos priežasties, kad jo sutuoktinis su vaikais gyvena kitoje valstybėje narėje, neatitinka EB sutarties reikalavimų. Vienoje naujausių bylų - *Meindl-Berger* – byloje taip pat buvo sprendžiamas klausimas dėl galimybės pasinaudoti sutuoktinių pajamų išskaidymo lengvata, kai sutuoktinis gyvena kitoje valstybėje narėje. Minėtoje byloje buvo keliamas klausimas, ar Vokietijos teisės aktas, kuris numatė, kad bendrai apmokestinti pajamas galima, tik jeigu bent 90 % dviejų sutuoktinių gautų pajamų per kalendorinius metus apmokestinta Vokietijos pajamų mokesčiu arba jeigu šiuo mokesčiu neapmokestintos pajamos neviršija 24 000 DEM sumos, atitinka EB teisę. ETT išaiškino, kad EB sutartis draudžia, jog mokesčių mokėtojo rezidento gyvenamosios vietos valstybė atsisakytų bendrai apmokestinti jo ir sutuoktinio, su kuriuo jis nėra išsiskyręs ir kuris gyvena kitoje valstybėje narėje, pajamas, motyvuojant tuo, kad

⁹⁶ C-80/94 *Wielockx*, [1995] ECR I-2493

⁹⁷ C-391/97 *Gschwind*, [1999] ECR I-5453

⁹⁸ C-87/99 *Zustrassen*, [2000] ECR I-3339

⁹⁹ C-385/00 *de Groot*, [2002] ECR I-11819

¹⁰⁰ C-169/03 *Wallentin*, [2004] ECR I-6443

¹⁰¹ C-329/05 *Meindl-Berger*, OJ 2005 C 271, P. 16

šis sutuoktinis pastarojoje valstybėje narėje gauna daugiau nei 10 % namų ūkio pajamų ir daugiau nei 24 000 DEM, jeigu šioje kitoje valstybėje narėje šio sutuoktinio gautos pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu.

Tuo tarpu *Gschwind* byloje ETT pripažino, kad šios bylos aplinkybės skyrėsi nuo *Schumacker* ir *Wielock* bylų aplinkybių, nes p. Gschwind šeima nemažą dalį savo pajamų gavo savo rezidencijos valstybėje, ir dėl šios priežasties pajamų šaltinio valstybė neprivalėjo atsižvelgti į jo asmenines ir šeimos aplinkybes; į jas turėjo atsižvelgti rezidavimo valstybė, nes šeimos pajamos šioje valstybėje buvo pakankamos, kad tai būtų buvę galima padaryti.

De Groot byloje buvo sprendžiamas klausimas, kuri valstybė turi atsižvelgti į asmenines ir šeimynines aplinkybes, jeigu mokestiniais metais asmuo gavo pajamų keliose valstybėse narėse (įskaitant rezidavimo valstybę) ir jos buvo apmokestintos tose valstybėse. ETT ir šioje byloje laikėsi nuomonės, kad į mokesčių mokėtojo asmenines aplinkybes, jo gebėjimą mokėti mokesčius geriausiai gali įvertinti ta valstybė, kurioje yra jo asmeninių ir finansinių interesų centras, t.y. rezidavimo valstybė. Teismas taip pat pripažino, kad šioje srityje nesant taisyklių unifikavimo ir harmonizavimo EB lygiu, valstybės narės dvišalių ar daugiašalių susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pagalba gali susitarti, jog į mokesčių mokėtojų asmenines ir šeimos aplinkybes bus atsižvelgiama rezidavimo valstybėje. Tarptautiniais valstybių susitarimais rezidavimo valstybė gali būti atleista nuo pareigos pilnai atsižvelgti į savo rezidentų, gavusių pajamų kitose valstybėse, asmenines ir šeimynines aplinkybes. Valstybė taip pat gali būti atleista nuo šios pareigos net ir nesant tokių susitarimų, jeigu nustato, kad valstybėje (-ės), kurioje (-iose) asmuo gavo pajamų, jas apmokestindamos atsižvelgė į asmenines ir šeimynines aplinkybes. Tačiau bet kokių atveju, galutinis rezultatas turi būti toks, kad į mokesčių mokėtojų asmenines ir šeimos aplinkybes yra atsižvelgiama. Šioje byloje ETT taip pat pasisakė, kad EB teisė nenumato jokių specialių reikalavimų, kaip valstybės turi atsižvelgti į mokesčių mokėtojų, kurie mokestiniais metais gauna pajamų keliose valstybėse narėse, asmenines ir šeimos aplinkybes, išskyrus bendrą reikalavimą, kad tokia tvarka neturi būti diskriminuojanti arba ribojanti asmenų teisę naudotis EB sutarties garantuojamomis laisvėmis.

Aukščiau minėtose bylose buvo sprendžiamas klausimas dėl mokesčių lengvatų taikymo apskaičiuojant fizinių asmenų pajamų mokestį. Pažymėtina, kad byloje *D*.¹⁰² ETT taisyklę dėl teisės pasinaudoti mokesčine lengvata priklausymo nuo pajamų dydžio nerezidavimo valstybėje pritaikė ir turto mokesčio atžvilgiu. Šioje byloje teismas pripažino, kad turto mokesčio subjekto padėtis

¹⁰² C-376/03 *D*., [2005] ECR I-5821

daugeliu atžvilgių yra panaši į pajamų mokesčio subjekto padėtį, nes, pirmiausia, turto ir pajamų mokesčiai yra tiesioginiai mokesčiai, nustatyti atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens mokumą, turto mokestis dažnai yra laikomas pajamų mokesčio priedu, kuriuo apmokestinamas kapitalas; be to, turto mokesčiu apmokestinamas asmuo didžiąją savo turto dalį dažniausiai turi savo gyvenamosios vietos valstybėje, ir būtent ši valstybė dažniausiai yra pagrindinė subjekto asmeninių ir turtinių interesų vieta. Atsižvelgiant į tai ETT nusprendė, kad kitoje nei jo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje tik nepagrindinę savo turto dalį turintis apmokestinamasis asmuo paprastai nėra panašioje situacijoje kaip šios valstybės narės rezidentai, todėl kompetentingų institucijų atsisakymas jam suteikti lengvatas, kuriomis naudojasi rezidentai, nėra diskriminacija jo atžvilgiu.

Remiantis minėtose bylose ETT suformuluota praktika, galima teigti, kad mokesčių mokėtojui subjektines lengvatas, susijusias su pajamų ar turto mokesčiu, turi suteikti (arba į jo asmenines ir šeimynines aplinkybes atsižvelgti) jo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė. Nuo šios pareigos valstybė gali būti atleista tik tuo atveju, jeigu tarptautinių susitarimų pagrindu į šias aplinkybes turi atsižvelgti pajamų šaltinio valstybė, o jeigu tokio susitarimo nėra – jeigu šaltinio valstybė faktiškai atsižvelgia. Pajamų šaltinio valstybė į šias aplinkybes turi atsižvelgti tik tais atvejais, kai tai numato tarptautinės sutartys arba kai mokesčių mokėtojas šaltinio valstybėje gauna visas ar beveik visas savo pajamas, t.y. rezidavimo valstybėje praktiškai negauna jokių pajamų, arba joje yra visas arba beveik visas jo turtas.

2.1.1.2. Objektinės lengvatos ir jų taikymas nerezidentams

Mokesčių teisės teorijoje objektinės lengvatos reiškia, kad teisę į atitinkamą mokesčio lengvatą įgyja asmuo, besinaudojantis atitinkamu apmokestinimo objektu. H. Gabartas savo daktaro disertacijoje¹⁰³ nurodo, kad ETT bylas, kuriose yra kvestionuojama nerezidentų teisė į asmeninio ar šeiminio pobūdžio mokesčių lengvatas, reikėtų atskirti nuo bylų, kuriose nerezidentai yra diskriminuojami dėl to, kad jiems nėra suteikiamos objektyvaus pobūdžio lengvatos, t.y. kai ribojama nerezidentų teisė atskaityti (traukti į sąnaudas) išlaidas, kurios nerezidentų buvo patirtos uždirbant apmokestinamąsias pajamas. Mūsų nuomone, kalbant apie objektines lengvatas svarbu išanalizuoti ir ETT sprendimus, susijusius su teise atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų kitose valstybėse narėse įsikūrusiems draudimo bendrovėms sumokėtas draudimo įmokas, nes ši mokestinė lengvata yra susijusi ne su tam tikrai grupei priklausantiems asmenims suteikiamomis

¹⁰³ Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui: daktaro dis.: soc. mokslai: teisė(01 S). – V., 2004. P. 109

lengvatomis, o su tuo, ar asmuo pasinaudojo teise kaupiti kapitalą būtent tokia forma, kurią, suteikdama mokestines lengvatas, skatina valstybė. Svarbu paminėti, kad šiuo atveju paprastai kalbama ne apie rezidentų ir nerezidentų diskriminaciją, o apie teisės pasinaudoti EB sutarties suteikiamomis teisėmis ribojimą, nes su kliūtimis įgyvendinant šias teises gali susidurti ne tik nerezidentai, bet ir valstybės narės rezidentai.

Teisė atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų pensijų, sveikatos draudimo įmokas.

Teisės atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų pensijų, sveikatos draudimo įmokas klausimą ETT pirmą kartą sprendė dar 1992 metais, nagrinėdamas *Bachmann* ir *Comm. v. Belgium* bylas. Šiose bylose buvo sprendžiamas klausimas, ar gali asmuo iš apmokestinamųjų pajamų atskaityti kitoje valstybėje narėje įsikūrusiai draudimo bendrovei sumokėtas draudimo įmokas. Teismas šiose bylose pripažino, kad nacionaliniai teisės aktai, kurie suteikė teisę atskaityti vietinėms draudimo bendrovėms sumokėtas sveikatos ir pensijų draudimo įmokas, tačiau tokios teisės nesuteikė tuo atveju, jeigu minėtos įmokos buvo mokamos kitoje valstybėje narėje įsisteigusiai draudimo bendrovei, prieštarauja EB sutarčiai. Tačiau pripažino, kad tokie nacionaliniai teisės aktai gali būti pateisinti siekiu užtikrinti mokesčių sistemos vieningumą. Tuo tarpu vėliau nagrinėtose panašiose bylose ETT pozicija buvo iš esmės priešinga, jis nemanė, kad tokios priemonės yra būtinos ir proporcingos siekiant užtikrinti mokesčių sistemos vieningumą. Pvz., *Danner* byloje¹⁰⁴ teismas atmetė Suomijos vyriausybės argumentą dėl mokesčių sistemos vieningumo teigdamas, kad šiuo atveju mokesčių sistemos vieningumas buvo perkeltas į kitą lygmenį – tarptautinį lygmenį, kurį įtvirtino dviejų valstybių narių sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Šioje byloje ETT, cituodamas sprendimą *Wielock* byloje, dar kartą pažymėjo, kad valstybė narė negali remtis mokesčių sistemos vientisumo argumentu, jeigu tokia valstybė narė, sudarydama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį su kita valstybe nare, susitarė dėl tokios išmokų apmokestinimo tvarkos, kurią taikant neatsižvelgiama į tai, kurioje valstybėje narėje buvo atskaitomos tokias išmokas atitinkančios įmokos. *Skandia-Ramstedt* byloje¹⁰⁵ buvo sprendžiamas panašus klausimas, tačiau šios bylos niuansas buvo tai, kad kitoje valstybėje narėje įsisteigusiai draudimo bendrovei įmokas savo darbuotojo vardu mokėjo darbdavys. Švedijos teisės aktai numatė, kad tuo atveju, kai draudimo įmokos yra mokamos kitoje valstybėje įsikūrusiai draudimo bendrovei, įmokas mokanti bendrovė turi teisę jas atskaityti tik tada, kai draudimo bendrovė išmoka draudimo išmokas jų gavėjui, tuo tarpu jeigu draudimo įmokos yra mokamos Švedijoje įsikūrusiai draudimo bendrovei

¹⁰⁴ C-136/00 *Danner*, [2002] ECR I-8147

¹⁰⁵ C-422/01 *Skandia-Ramstedt*, [2003] ECR I-6817

tokio atskaitymo atidėjimo nėra numatyta. ETT pripažino, kad tokios nacionalinių teisės aktų nuostatos atgraso tiek darbuotojus nuo naudojimosi kitoje valstybėje įsikūrusių draudimo bendrovių paslaugomis, tiek šias draudimo bendroves nuo paslaugų teikimo Švedijoje. 2007 metų sprendimais bylose *Comm. v. Denmark*¹⁰⁶ ir *Comm. v. Belgium*¹⁰⁷ ETT pripažino, kad atitinkamai Danija ir Belgija, priėmusios ir palikusios galioti nacionalinius teisės aktus, pagal kuriuos teisė atskaityti draudimo įmokas ir teisė jų neapmokestinti suteikiama tik įmokų, pervestų pagal sutartis, sudarytas su atitinkamai Danijoje ir Belgijoje įsteigtomis draudimo bendrovėmis, neįvykdė savo įsipareigojimų pagal EB teisę. Apibendrinant galima teigti, kad nors *Bachmann* ir *Comm. v. Belgium* bylose ETT pripažino, kad tokių nacionalinių teisės aktų, kurie suteikė teisę atskaityti vietinėms draudimo bendrovėms sumokėtas sveikatos ir pensijų draudimo įmokas, tačiau tokios teisės nesuteikė tuo atveju, jeigu minėtos įmokos buvo mokamos kitoje valstybėje narėje įsisteigusiai draudimo bendrovei, prieštaravimas EB teisei gali būti pateisintas siekiu užtikrinti mokesčių sistemos vieningumą, vėlesnėse bylose pakeitė savo poziciją šiuo klausimu ir pripažino, kad toks prieštaravimas negali būti pateisintas.

Teisė atskaityti išlaidas, kurios buvo patirtos uždirbant apmokestinamąsias pajamas.

Sprenddamas bylas, susijusias su nerezidentų arba asmenų, pasinaudojusių EB sutarties garantuojamomis laisvėmis, teise atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų jas uždirbant patirtas arba su vykdoma veikla tiesiogiai susijusias išlaidas, ETT netaiko *Schumacker* byloje suformuluotos taisyklės, t.y. nesiaiškina, kiek pajamų nerezidentas gavo kitoje nei savo rezidavimo valstybėje ar kokią jo turto dalį sudaro šiose valstybėse esantis turtas. *Mertens*¹⁰⁸ byloje teismas pasisakė, kad EB sutartis draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, pagal kuriuos fiziniam asmeniui, kuris vykdo individualią veiklą nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje, teisė atskaityti iš apmokestinamojo pelno praėjusiais mokesčiais metais patirtus nuostolius, suteikiama tik tuo atveju, jeigu tokius nuostolius nebuvo galima atskaityti iš kitoje valstybėje narėje darbdavio sumokėto užmokesčio tais pačiais metais, kai tuo tarpu tokia teisė suteikiama asmeniui, kuris ir vykdė individualią veiklą, ir dirbo samdomu darbuotoju toje pačioje valstybėje narėje, t.y. savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje. Šioje byloje atsispindi ETT pozicija dėl asmens patiriamų neigiamų pasekmių pasinaudojus EB sutarties garantuojamomis laisvėmis – teismas

¹⁰⁶ C-150/04 *Comm. v. Denmark*, OJ 2004 C 190, P. 3

¹⁰⁷ C-522/04 *Comm. v. Belgium*, OJ 2005 C 57, P. 17

¹⁰⁸ C-431/01 *Mertens*, [2002] ECR I-7073

pripažįsta, kad tokias pasekmes numatantys nacionaliniai teisės aktai neatitinka EB teisės reikalavimų.

Viena iš svarbiausių su išlaidų atskaitymu susijusių bylų, dažnai cituota vėlesniuose ETT sprendimuose, yra *Gerritse*¹⁰⁹ byla. Šioje byloje teismas, kalbėdamas apie nerezidentų negalėjimą mažinti apmokestinamąsias pajamas tomis išlaidomis, kurios buvo patirtos šioms pajamoms uždirbti, pripažino, kad mokesčių teisės norma, kuri apmokestinimo tikslais leido rezidentams iš bendrųjų pajamų atimti išlaidas, patirtas tokioms pajamoms uždirbti, tačiau tuo pat metu draudė tokia galimybė pasinaudoti nerezidentams, yra netiesiogiai diskriminuojanti pilietybės pagrindu. Vėliau nagrinėtoje *Conijn*¹¹⁰ byloje ETT priminė *Gerritse* byloje suformuluotą taisyklę aiškiai konstatuodamas, kad tokių išlaidų, kokios yra su veikla kitoje valstybėje narėje susijusios profesinės išlaidos, atžvilgiu iš dalies apmokestinamas asmuo turi būti vertinamas taip pat, kaip ir visiškai apmokestinamas asmuo. *Conijn* byloje teismas pripažino, kad mokesčių konsultacijos išlaidos yra tiesiogiai susijusios su šioje valstybėje narėje apmokestinamosiomis pajamomis, vadinasi, jos tokiu pat būdu taikomos visų apmokestinamųjų asmenų gautoms pajamoms, nesvarbu, rezidentai jie ar nerezidentai, taigi teisę į atskaitą, kuri skirta kompensuoti dėl mokesčių konsultacijos patirtas išlaidas, pripažįstama apmokestinamiesiems asmenims rezidentams, turi būti galima taikyti taip pat ir apmokestinamiesiems asmenims nerezidentams, kurie susiduria su tuo pačiu nacionalinės mokesčių sistemos sudėtingumu. *Bouanich*¹¹¹ byloje buvo sprendžiamas klausimas, ar neprieštaruja EB teisei nacionaliniai teisės aktai, kurie numatė, kad, mažinant kapitalą, akcininkui nerezidentui už akcijų išpirkimą išmokėta suma yra apmokestinama nenumatant teisės į išpirktų akcijų įsigijimo išlaidų atskaitą, o ta pati suma, sumokėta akcininkui rezidentui, yra apmokestinama su teise į įsigijimo išlaidų atskaitą. ETT pripažino, kad akcijų įsigijimo išlaidos yra tiesiogiai susijusios su akcijų išpirkimo metu išmokėtomis sumomis taip, kad šiuo atžvilgiu rezidentai ir nerezidentai yra panašioje padėtyje, ir neegzistuoja jokia objektyviai skirtinga padėtis, galinti pagrįsti skirtingą šių dviejų mokesčių mokėtojų kategorijų traktavimą, todėl tokia situacija yra netiesiogiai diskriminuojanti nerezidentus, nes jie apmokestinami didesniu mokesčiu nei objektyviai panašioje padėtyje esantys rezidentai. Šiose bylose tokias išvadas ETT padarė prieš tai nusprendęs, kad rezidentų ir nerezidentų padėtis išlaidų atskaitymo klausimu buvo sulyginama. Tuo tarpu *Schempp*¹¹² byloje ETT pripažino, kad asmens, pageidaujancio atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų išlaikymo išmokas, sumokėtas kitoje valstybėje narėje gyvenančiam išmokos gavėjui,

¹⁰⁹ C-234/01 *Gerritse*, [2003] ECR I-5933

¹¹⁰ C-346/04 *Conijn*, OJ 2004 C 251, P. 9

¹¹¹ C-265/04 *Bouanich*, OJ 2004 C 228, P. 22

¹¹² C-403/03 *Schempp*, [2005] ECR I-6421

padėtis negali būti laikoma sulyginama su asmens, mokačio toje pačioje valstybėje narėje gyvenančiam išlaikytiniui, padėtimi, nes kiekvienu iš šių dviejų atvejų išmokų gavėjui šių išmokų apmokestinimo atžvilgiu taikomos skirtingos apmokestinimo taisyklės.

*Scorpio*¹¹³ byloje taip pat buvo sprendžiamas klausimas dėl išlaidų, susijusių su fizinio asmens profesine veikla, atskaitymo iš apmokestinamųjų pajamų klausimas, tačiau šios bylos ypatumas buvo tai, kad teise atskaityti išlaidas siekė pasinaudoti atlyginimą fiziniam asmeniui mokanti bendrovė, nes būtent ji turėjo apskaičiuoti ir sumokėti asmens, kuris jai suteikė paslaugas, pajamų mokestį (nacionaliniai teisės aktai numatė, kad tuo atveju, jeigu paslaugas teikiantis asmuo yra nerezidentas, jam priklausančių sumokėti pajamų mokestį apskaičiuoja ir sumoka valstybėje įsisteigęs paslaugos gavėjas, o paslaugos teikėjo patirtos išlaidos gali būti atskaitytos vėliau atlikus papildomus veiksmus). Šioje byloje ETT išaiškino, kad „ekonomiškai susijusių profesinių išlaidų“ sąvoką reikia suprasti kaip apimančią išlaidas, kurios pagal *Gerritse* sprendime įtvirtintą teismo praktiką yra tiesiogiai susijusios su ekonomine veikla, iš kurios gaunamos apmokestinamosios pajamos. ETT šioje byloje taip pat pasisakė ir dėl teisės atskaityti išlaidas tik įvykdžius papildomus reikalavimus, t.y. patiekus įrodymus, kad įvykdyti sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo reikalavimai; jis konstatavo, kad pareiga pradėti gražinimo procedūrą *a posteriori*, net jeigu paslaugų teikėjas nerezidentas atlyginimo mokėtoją informavo apie savo tiesiogiai su ekonomine veikla susijusių profesinių išlaidų dydį, gali apsunkinti paslaugų teikimą ir sudaro kliūtis laisvam paslaugų judėjimui. Šiuo sprendimu ETT išsakė nuomonę, kad EB sutartis nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos mokesčio prie šaltinio atskaitymo procedūros metu atskaitomos tik profesinės išlaidos, tiesiogiai susijusios su valstybėje narėje, kurioje teikiama paslauga, vykdoma veikla, iš kurios gaunamos apmokestinamosios pajamos, apie kurias kitoje valstybėje narėje įsisteigęs paslaugų teikėjas pranešė atlyginimo mokėtojui, ir pagal kuriuos į kitas išlaidas, kurios tiesiogiai nėra susijusios su minėta ekonomine veikla, prireikus, atsižvelgiama vėlesnės mokesčių gražinimo procedūros metu.

*Vestergaard*¹¹⁴ byloje buvo sprendžiamas klausimas dėl teisės iš apmokestinamųjų pajamų atskaityti išlaidas, skirtas profesine veikla besiverčiančio asmens tobulinimuisi, priklausomai nuo valstybės narės, kurioje tobulinimosi kursai vyko, skirtingo vertinimo ir papildomų procedūrų nustatymo. Ginčijami Danijos nacionaliniai mokesčių teisės aktai nustatė, kad išlaidos, skirtos turistinėse vietose užsienyje vykstantiems tobulinimosi kursams padengti, automatiškai negali būti priskirtos sąnaudoms, mažinančioms apmokestinamąsias pajamas; tam yra būtina, kad mokesčių

¹¹³ C-290/04 *Scorpio*, OJ 2004 C 21, P. 26

¹¹⁴ C-55/98 *Vestergaard*, [1999] ECR I-7643

mokėtojas pateiktų papildomus įrodymus, jog kursai iš tiesų buvo tobulinimosi kursai, nors tokio įrodymo nebuvo reikalaujama, jeigu kursai vyko Danijoje. ETT šioje byloje pripažino, kad tokios taisyklės, kuriomis remiantis užsienyje patirtų išlaidų atskaitymas tampa sudėtingesnis nei toje pačioje valstybėje narėje patirtų išlaidų atskaitymas, sukuria skirtingą traktavimą, kuris yra draudžiamas EB sutarties. *Scorpio* byloje ETT taip pat teko atsakyti į klausimą, ar tam tikri procedūriniai sunkumai (konkrečiai šioje byloje buvo reikalaujama, kad asmuo, siekdamas išvengti papildomo apmokestinimo, turėjo pateikti valstybės narės kompetentingos institucijos pažymą), riboja laisvą paslaugų teikimą dėl paslaugų teikėjui nustatytų administracinių procedūrų. Tačiau šioje byloje nors ETT ir pripažino, kad tai, jog į atleidimą nuo mokesčių skirtingose apmokestinimo stadijose galima atsižvelgti tik pateikus kompetentingos mokesčių institucijos pažymėjimą, patvirtinantį, kad įvykdyti sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo reikalavimai, sudaro kliūtis laisvam paslaugų teikimui, tačiau manė, kad šią kliūtį galima pateisinti siekiu užtikrinti gerą apmokestinimo prie šaltinio procedūros veikimą.

Taigi apibendrinant ETT praktiką bylose dėl fizinių asmenų teisės atskaityti išlaidas, patirtas apmokestinamosios pajamoms uždirbti, matyti, kad tuo atveju, jeigu valstybė suteikia teisę rezidentams atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų išlaidas, patirtas uždirbant tas pajamas, tuo tikslu, kad tik likęs pelnas būtų apmokestintas, tai draudimas pasinaudoti šia teise nerezidentui sukuria diskriminaciją, kuri negali būti pateisinta. Nerezidentų teisė atskaityti išlaidas, tiesiogiai susijusias su valstybėje narėje uždirbtomis apmokestinamosiomis pajamomis, turi būti užtikrinta jau mokesčio apskaičiavimo etape, o tam tikri papildomi procedūriniai reikalavimai, susiję su dvigubo apmokestinimo išvengimu, nors ir sudarantys kliūtis EB sutartyje numatytų laisvių įgyvendinimui, gali būti pateisinti siekiu užtikrinti gerą apmokestinimo prie šaltinio procedūros veikimą.

2.1.2. Kiti su fizinių asmenų apmokestinimus susiję klausimai

Daugelyje ETT nagrinėtų su fizinių asmenų apmokestinimu susijusių bylų buvo sprendžiamas klausimas dėl vienokių ar kitokių nacionaliniuose teisės aktuose numatytų mokesčių lengvatų netaikymo nerezidentams, tačiau teismo praktikoje yra ir su kitais klausimais susijusių bylų, kuriose suformuluotos taisyklės trumpai aptariamoms šiame skyriuje.

*Lindman*¹¹⁵ byloje ETT pripažino, kad EB sutarčiai prieštarauja valstybės narės teisės aktai, kurie numatė, kad pajamos gautos iš kitoje valstybėje narėje organizuotų loterijų buvo

¹¹⁵ C-42/02 *Lindman*, [2003] ECR I-13519,13543

apmokestinamos pajamų mokesčiu, nors tokiu mokesčiu nebuvo apmokestinamos pajamos iš toje pačioje valstybėje vykdytos loterijos.

ETT poziciją dėl *pajamų mokesčio permokos gražinimo* geriausiai atskleidžia *Biehl*¹¹⁶ byla, kurioje teismas pasisakė, kad EB sutartis draudžia valstybei narei savo mokesčių teisės aktais nustatyti tokias taisykles, pagal kurias sumos, išskaičiuotos kaip pajamų mokestis iš darbuotojų, kurie buvo valstybės narės piliečiai ir mokesčių mokėtojai – rezidentai ne pilnus metus (nes jie atvyko arba išvyko nepasibaigus mokestiniams metams), atlyginimo lieka valstybės nuosavybe ir asmuo neturi teisės į mokesčio permokos gražinimą. Analogiškos pozicijos teismas laikėsi ir byloje *Comm. v. Luxembourg*¹¹⁷, kurioje pripažino, kad Liuksemburgas, priėmęs ir palikęs galioti nacionalinius mokesčių teisės aktus, pagal kuriuos pajamų mokesčio permoka, susidariusi dėl to, kad asmuo buvo apmokestinamuoju asmeniu tik dalį mokestinio laikotarpio, nėra gražinama, neįvykdė savo įsipareigojimų pagal EB sutartį.

Skirtingas pajamų mokesčio tarifas nerezidentams ir neapmokestinamųjų pajamų minimumo jiems netaikymas. Dar 1996 metais sprendžiamas *Asscher*¹¹⁸ byla, ETT išsakė savo poziciją dėl skirtingo pajamų mokesčio tarifo taikymo rezidentams ir nerezidentams. Šioje byloje buvo sprendžiamas klausimas, ar gali valstybė narė apmokestinti didesniu pajamų mokesčio tarifu asmens, kuris vykdė ekonominę veiklą ne tik nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje, bet ir kitoje valstybėje narėje, šioje valstybėje gautas pajamas, kai analogišką veiklą vykdančiams rezidentams yra taikomas mažesnis pajamų mokesčio tarifas. ETT pasisakė, kad EB teisė draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, nes jie sulyginamoje padėtyje esančius asmenis traktuoja skirtingai, o tai jau yra EB teisės draudžiama diskriminacija. Vėliau nagrinėtoje *Gerritse* byloje buvo sprendžiamas panašus klausimas ir ETT teko atsakyti, ar fiksuoto pajamų mokesčio tarifo taikymas nerezidentams, kai tuo tarpu rezidentams taikomas progresyvinis apmokestinimas ir jiems suteikiama teisė į minimalų neapmokestinamųjų pajamų dydį, nepažeidžia EB teisės reikalavimų. Teismas šioje byloje pažymėjo, kad neapmokestinamųjų pajamų minimumo nustatymas atlieka tam tikrą socialinę funkciją, t.y. juo mokesčių mokėtojams suteikiama garantija, kad bent minimalios pajamos bus atleistos nuo apmokestinimo, todėl tokio minimumo suteikimas tik tiems asmenims, kurie didžiąją dalį pajamų uždirba toje valstybėje, t.y. tik rezidentams, iš esmės yra pagrįstas. Nepaisant to, ETT pripažino, kad ginčijama taisyklė, pagal kurią nerezidentų pajamos yra apmokestinamos fiksuotu pajamų mokesčio prie šaltinio tarifu, o rezidentų pajamos – taikant

¹¹⁶ C-175/88 *Biehl*, [1990] ECR I-1779

¹¹⁷ C-151/94 *Comm. v. Luxembourg*, [1995] ECR I-3699

¹¹⁸ C-107/94 *Asscher*, [1996] ECR I-03089

mokesčio tarifo progresyvinę skalę, įskaitant ir neapmokestinamąjį minimumą, gali būti diskriminacinė, jeigu nerezidentams taikomas fiksuotas mokesčio tarifas yra didesnis negu tas tarifas, kuris būtų gautas pritaikius nerezidento pajamų atžvilgiu progresyvinį apmokestinimą. *Turpeinen*¹¹⁹ byloje taip pat buvo sprendžiamas skirtingų mokesčių tarifų taikymo klausimas, šios bylos specifika buvo tai, kad apmokestinimo objektas buvo senatvės pensija, mokama valstybės narės asmenims, persikėlusiems gyventi į kitą valstybę narę. Byloje ginčijami teisės aktai numatė, kad tiems senatvės pensijos gavėjams, kurie gyveno toje valstybėje narėje, kuri mokėjo šias išmokas, buvo taikomas progresinis apmokestinimas, tuo tarpu pensininkams nerezidentams buvo taikomas fiksuotas mokesčio tarifas. ETT nusprendė, kad EB sutartis draudžia tokius teisės aktus, pagal kuriuos pajamų mokestis, susijęs su senatvės pensija, mokama atitinkamos valstybės narės institucijos asmeniui, gyvenančiam kitoje valstybėje narėje, kai kuriais atvejais viršija mokestį, kurį reiktų mokėti tuo atveju, jei šis asmuo gyventų šioje pirmojoje valstybėje narėje, kai minėta pensija sudaro visas ar beveik visas minėto asmens pajamas. Vienoje naujausių bylų – *Hollmann*¹²⁰ byloje – ETT teko atsakyti į klausimą, ar EB sutartis draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, pagal kuriuos prieaugis, atsirandantis vienos valstybės narės rezidentui perleidus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, apmokestinamas didesniu mokesčio tarifu, nei būtų taikomas prieaugiui, kurį, vykdydamas tokį patį sandorį, gauna tos valstybės, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas, rezidentas. Portugalijos pajamų mokesčio teisės aktas numatė skirtingas apmokestinimo taisykles už atlyginimą perleidus Portugalijoje esantį nekilnojamąjį turtą rezidentams ir nerezidentams: rezidentams įvykdžius atitinkamą sandorį buvo atsižvelgiama tik į 50 proc. prieaugio sumos, o nerezidentams atlikus analogišką sandorį buvo apmokestinama visa prieaugio suma, taip pat teisės aktas numatė, kad nerezidentų gautas prieaugis apmokestinamas 25 proc. fiksuotu tarifu, o rezidento iš turto perleidimo gautos pajamos yra įtraukiamos į jo visas pajamas, kurios apmokestinamos progresyviu tarifu. ETT šioje byloje nusprendė, kad EB teisė draudžia tokius teisės aktus, nes jie įtvirtina skirtingą mokestinį vertinimą nerezidentų atžvilgiu, nors jie yra objektyviai panašioje situacijoje kaip ir mokesčių mokėtojai rezidentai. Taigi remiantis šiais ETT sprendimais, galima daryti išvadą, kad rezidavimo valstybė gali taikyti minimalų neapmokestinamąjį minimumą tik rezidentams ir kartu jo netaikyti nerezidentams, tačiau didesnio pajamų mokesčio tarifo taikymas, kai apmokestinamieji asmenys rezidentai ir nerezidentai yra sulyginamoje padėtyje, prieštarauja EB teisei.

¹¹⁹ C-520/04 *Turpeinen*, OJ 2005 C 57, P. 17

¹²⁰ C-443/06 *Hollmann*, OJ 2006 C 326, P. 35

ETT teko spręsti klausimą ne tik dėl minimalaus neapmokestinamųjų pajamų dydžio netaikymo nerezidentams, bet ir dėl *minimalaus apmokestinamųjų pajamų dydžio* šiai mokesčių mokėtojų grupei taikymo. Byloje *Talotta*¹²¹ buvo sprendžiama, ar Belgijos teisės aktai, numatantys, kad tuo atveju, jeigu užsienio valstybėje įsisteigęs, tačiau veiklą Belgijoje vykdančias apmokestinamasis asmuo, nepateikia dokumentų, reikalingų apskaičiuojant mokėtiną pajamų mokestį, Belgijos mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti pajamų mokestį taikydamas teisės aktuose nustatytą minimalų apmokestinamųjų pajamų dydį neprieštarauja EB teisei. ETT šioje byloje nusprendė, kad EB sutartis draudžia tokias valstybės narės nacionalinių teisės aktų nuostatas, kurios minimalius apmokestinamųjų pajamų dydžius numato tik mokesčių mokėtojams nerezidentams, kai tokie dydžiai mokesčių mokėtojams rezidentams nėra nustatomi.

Neigiamų pajamų įtraukimas apskaičiuojant mokesčio bazę. *Ritter-Coulais*¹²² byloje buvo sprendžiamas klausimas, ar nepažeidžia EB teisės tokios progresyvinio apmokestinimo taisyklės, pagal kurias negautos pajamos iš kitoje valstybėje esančio nekilnojamojo turto nėra įtraukiamos į mokesčio bazę, kai teigiamos pajamos būtų įtrauktos. ETT išaiškino, kad EB sutartis draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, kurie fiziniams asmenims, gaunantiems pajamas už samdomą darbą vienoje valstybėje narėje ir joje apmokestinamiems neribotai, nustatant tų pajamų apmokestinimo tarifą toje valstybėje narėje, neleidžia prašyti atsižvelgti į negautas nuomos pajamas, susijusias su jų namu, kurį jie naudoja asmeniškai ir kuris yra kitoje valstybėje narėje, nors į teigiamas nuomos pajamas, susijusias su tokiu namu, savo ruožtu būtų atsižvelgta. Neigiamų pajamų įtraukimo apskaičiuojant mokesčio bazę klausimas buvo sprendžiamas ir *Lakebrink*¹²³ byloje, kurioje ETT konstatavo, kad EB sutartis turi būti aiškinama kaip draudžianti nacionalinės teisės aktą, kuris EB piliečiui, neturinčiam nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje, kur gauna didžiąją dalį apmokestinamųjų pajamų, neleidžia, nustatant šioms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą, prašyti atsižvelgti į neigiamas nuomos pajamas, susijusias su pastatais, kuriuose jis asmeniškai negyvena ir kurie yra kitoje valstybėje narėje, nors pirmosios valstybės narės pilietis gali prašyti atsižvelgti į šias neigiamas nuomos pajamas. Taigi galima daryti išvadą, kad tuo atveju, kai valstybėje narėje nerezidentas gauna visas arba beveik visas apmokestinamąsias pajamas ši valstybė narė, o ne nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė narė turi atsižvelgti į neigiamas pajamas. Kitaip sakant, atsižvelgimą į neigiamas pajamas galima laikyti savotiška mokestine lengvata, susijusia su asmeninėmis ir šeiminiu pobūdžio aplinkybėmis.

¹²¹ C-383/05 *Talotta*, OJ 2006 C 10, P. 11

¹²² C-152/03 *Ritter-Coulais*, [2006] ECR I-1711,1754

¹²³ C-182/06 *Lakebrink*, OJ 2006 C 143, P. 27

*Blanckaert*¹²⁴ byloje ETT teko pasisakyti dėl *teisės į mokesčio sumažinimą taikymo* rezidentams ir nerezidentams. Šioje byloje buvo sprendžiamas klausimas, ar EB sutartis draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, pagal kuriuos vienoje valstybėje narėje gyvenantis asmuo, neapdraustas pagal kitos valstybės narės socialinio draudimo sistemą ir šioje valstybėje gaunantis apmokestinamųjų pajamų tik iš santaupų ir investicijų, neturi teisės į mokesčio sumažinimą dėl socialinio draudimo, nors šioje valstybėje gyvenantis asmuo, apdraustas pagal šios valstybės narės socialinio draudimo sistemą ir gaunantis tokio paties pobūdžio apmokestinamųjų pajamų, turi teisę į tokius mokesčio sumažinimus, nors negauna pajamų iš darbo santykių ir būsto nuosavybės ir todėl nemoka socialinio draudimo įmokų. ETT pasisakė, kad šių dviejų mokesčių mokėtojų padėtis yra objektyviai skirtinga, tad ir nagrinėjami teisės aktai, nenumatantys teisės į mokesčio sumažinimą asmenims, kurie nėra apdrausti pagal šios valstybės socialinio draudimo sistemą, nepažeidžia EB teisės reikalavimų. Mokestinių lengvatų taikymo klausimu ETT pasisakė ir byloje *Weidert-Paulus*¹²⁵, kurioje teismas pripažino, kad valstybės narės nuostata, kuria fiziniams asmenims nesuteikiama teisė į mokestinę lengvatą kitose valstybėse narėse įsteigtų kapitalo bendrovių akcijų arba kapitalo dalių įgijimo atžvilgiu, prieštarauja EB sutarčiai.

Apibendrinami ETT praktiką su fizinių asmenų apmokestinimu susijusiose byloje, galime daryti išvadą, kad tuo atveju, jeigu mokestinės lengvatos yra susijusios su asmeninio ar šeiminio pobūdžio aplinkybėmis, šių mokestinių lengvatų suteikimas asmenims nerezidentams turi būti garantuojamas tik tuo atveju, jeigu šioje valstybėje narėje asmuo gauna visas arba beveik visas savo pajamas arba šioje valstybėje yra visas ar beveik visas jo turtas. Tačiau tuo atveju, jeigu mokestinės lengvatos yra objektyvaus pobūdžio, pvz., susijusių išlaidų atskaitymas, valstybė narė turi nerezidentams taikyti tokias pat apmokestinimo taisykles kaip ir rezidentams nepriklausomai nuo jų pajamų dydžio toje valstybėje. Valstybė narė negali nustatyti nerezidentams didesnio mokesčio tarifo arba tokios apmokestinimo tvarkos, pagal kurią jiems tektų sunkesnę apmokestinimo našta nei rezidentams, jeigu šios dvi apmokestinamųjų asmenų kategorijos yra objektyviai palyginamose situacijose.

2.2. Su juridinių asmenų apmokestinimu susijusi Europos Teisingumo Teismo praktika

EB sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės taikomos ne tik fiziniams, bet ir juridiniams asmenims. Juridinio asmens buveinės (administracijos) buvimo vieta yra tas veiksnys, kuriuo

¹²⁴ C-512/03 *Blanckaert*, [2005] ECR I-7685,7705

¹²⁵ C-242/03 *Weidert-Paulus*, [2004] ECR I-7379,7391

remiantis juridinis asmuo priskiriamas tam tikrai valstybei. EB sutarties nuostatos, draudžiančios kitos valstybės narės piliečių diskriminaciją, kartu draudžia ir juridinio asmens, įsteigto pagal kitos valstybės narės teisę, diskriminaciją. Atitinkamai ir nediskriminacinius apribojimus draudžiančios EB sutarties nuostatos taip pat yra taikomos ne tik fizinių, bet ir juridinių asmenų atžvilgiu. Reikia pastebėti, kad priešingai nei fizinių asmenų apmokestinimo atvejais, kai ETT spęstos bylos daugiausia yra susijusios su pagrindinėmis EB sutartyje įtvirtintomis laisvėmis, juridinių asmenų apmokestinimo klausimai iš dalies yra harmonizuoti Europos Sąjungos lygmenyje, todėl teismui tenka vertinti nacionalinius teisės aktus ne tik pagrindinių laisvių aspektu, bet ir atitikimo direktyvų nuostatoms aspektu.

2.2.1. Skirtingų apmokestinimo taisyklių taikymas priklausomai nuo pasirinktos antrinio steigimosi formos

Vadovaujantis EB sutarties nuostatomis kitoje valstybėje narėje įsisteigimo teisę juridinis asmuo gali įgyvendinti dviem būdais: steigdamas dukterinę įmonę arba steigdamas atstovybę ar filialą. Kaip ir fizinių asmenų apmokestinimo atveju, ETT vertina, ar įsisteigimo teisę įgyvendinantis juridinis asmuo nėra diskriminuojamas arba jam sudaromi apribojimai pasinaudoti sutarties garantuojamomis teisėmis. Spęsdamas diskriminavimo klausimą, teismas vertina, ar kitos valstybės juridinis asmuo, pasinaudojęs sutarties garantuojamomis laisvėmis, yra panašioje situacijoje kaip ir pagal vietinę teisę įsteigti juridiniai asmenys. Tuo atveju, jeigu asmuo savo veiklą kitoje valstybėje vykdo įsteigdamas dukterinę bendrovę, šios dukterinės bendrovės traktuojamos kaip valstybės narės, kurioje jos yra įsteigtos, rezidentės su visomis iš to išplaukiančiomis pasekmėmis. Tačiau tuo atveju, jeigu veikla kitoje valstybėje vykdoma per joje įsteigtą filialą ar atstovybę (bendrai vadinamos nuolatine buveine) paprastai pripažįstama, kad jos nėra panašioje padėtyje kaip įmonės rezidentės dėl egzistuojančių objektyvių skirtumų: vietinių įmonių mokestinė atsakomybė yra neribota, tuo tarpu nuolatinių buveinių – ribota, nuolatinės buveinės taip pat nėra laikomos savarankiškais juridiniais asmenimis. Tačiau tai nereiškia, kad jų padėtis visais atvejais yra nesulyginama, nes kiekvienos konkrečios teisės normos atžvilgiu tai turi būti įvertinta atskirai. Iš tiesų ne vienoje byloje ETT teko spęsti klausimą dėl skirtingų apmokestinimo taisyklių, taikomų nuolatinėms buveinėms ir dukterinėms įmonėms. Pvz., *Bank of Scotland*¹²⁶ byloje, *CLT-UFA*¹²⁷ byloje teismas aiškiai pasisakė, kad EB sutartis aiškiai palieka ūkio subjektams galimybę laisvai pasirinkti tinkamą

¹²⁶ C-311/97 *Bank of Scotland*, [1999] ECR I-2651

¹²⁷ C-253/03 *CLT-UFA*, [2006] ECR I-01831

teisinę formą vykdant savo veiklą kitoje valstybėje narėje, todėl šis laisvas pasirinkimas neturi būti ribojamas diskriminacinėmis mokesčių nuostatomis. Laisvė pasirinkti tinkamą teisinę formą vykdant savo veiklą kitoje valstybėje narėje yra taip pat skirta leisti bendrovėms, kurių buveinė yra valstybėje narėje, atidaryti padalinį kitoje valstybėje narėje, kad galėtų joje vykdyti savo veiklą tokiomis pačiomis sąlygomis, kurios taikomos dukterinėms įmonėms. *Bank of Scotland* byloje pareiškėjas – Jungtinėje Karalystėje savo buveinę turintis bankas, vykdančias veiklą Graikijoje per joje įsteigtą filialą, siekė, kad šiam filialui būtų suteikta teisė pasinaudoti Graikijos teisės aktais vietinėms įmonėms suteikta teise į mažesnę pelno mokesčio tarifą. Šioje byloje ETT pripažino, kad EB sutartis draudžia tokius valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos kitoje valstybėje buveinę turinčioms įmonėms, vykdančioms veiklą pirmojoje valstybėje narėje per filialą ar atstovybę, nesuteikiama teisė pasinaudoti mažesniu pelno mokesčio tarifu, kai tokia teisė suteikiama buveinę pirmojoje valstybėje narėje turinčioms įmonėms, jeigu nėra jokių objektyvių šių įmonių skirtumų, kurie galėtų pateisinti skirtingą traktavimą. *CLT-UFA* byloje buvo sprendžiamas klausimas, ar EB sutartis nedraudžia tokių teisės aktų, kurie bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje, padalinio atžvilgiu nustato didesnę pelno mokesčio tarifą nei taikomas šios bendrovės dukterinės įmonės pelnui, jei ši dukterinė įmonė visą savo pelną perveda patronuojančiai įmonei. ETT pripažino, kad tokios nacionalinės nuostatos riboja laisvę pasirinkti tinkamą teisinę formą vykdant veiklą kitoje valstybėje narėje, todėl neatitinka EB teisės reikalavimų.

Taigi remiantis ETT praktika, galima teigti, kad tuo atveju, kai vienos valstybės narės įmonės kitoje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių įmonių ir atstovybių ar filialų atžvilgiu taikomos skirtingos taisyklės, nors šių dviejų įsisteigimo formų padėtis objektyviai yra panaši, toks reguliavimas sukuria EB sutarties garantuojamos teisės laisvai pasirinkti įsisteigimo formą ribojimą, taip pat toks nepateisinamas ribojimas egzistuoja tuo atveju, kai kitoje valstybėje narėje savo buveinę turinčiai įmonei nesuteikiama vietinėms įmonėms garantuojama mokesčių lengvata, nors šios įmonės yra objektyviai palyginamoje padėtyje.

2.2.2. Juridinio asmens patirtų išlaidų atskaitymas apskaičiuojant pelno mokestį

*Futura*¹²⁸ ir *CELG*¹²⁹ bylose ETT teko pasisakyti dėl atsižvelgimo į kitoje valstybėje narėje įsteigtų nuolatinių buveinių patirtas išlaidas apskaičiuojant mokėtiną pelno mokestį. Šiose bylose teismas pripažino, kad tokie nacionaliniai teisės aktai kurie numato, kad apskaičiuojant mokestį prie

¹²⁸ C-250/95 *Futura*, [1997] ECR I-02471

¹²⁹ C-345/04 *CELG*, OJ 2004 C 273, P. 10

šaltinio, atsižvelgiama tik į tas veiklos išlaidas, kurios tiesiogiai ekonomiškai susijusios su būtent toje valstybėje narėje vykdytos veiklos pajamomis, atitinka mokesčių teisės teritoriškumo principą, pripažįstamą ir EB teisėje. *CELG* bylos sprendime ETT papildomai išaiškino, kad veiklos išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su valstybėje narėje, kurioje vykdoma veikla, gautomis pajamomis, laikomos išlaidos, kurios yra tiesiogiai ekonomiškai susijusios su paslaugų teikimu, dėl kurio pajamos yra apmokestinamos šioje valstybėje narėje, ir kurios dėl to yra neatskiriamos nuo teikiamų paslaugų, kaip antai kelionės ir apgyvendinimo išlaidos, o patirtų išlaidų atsiradimo vieta ir data neturi reikšmės. Šioje byloje taip pat buvo ginčijama nacionalinė teisės norma, nustatanti, kad į mokesčio mokėtojo nerezidentu patirtas išlaidas atsižvelgiama tik tuomet, kai veiklos išlaidos, kurios yra tiesiogiai ekonomiškai susijusios su šioje valstybėje gautomis pajamomis, viršija pusę šių pajamų. ETT pripažino, kad EB teisė draudžia tokių sąlygų nustatymą. *Futura* byloje buvo sprendžiamas klausimas, ar tam tikri procedūriniai sunkumai nerezidentui siekiant pasinaudoti teisės aktų suteikiama teise patirtus nuostolius perkelti į kitus metus, neprieštaruoja EB teisei. Ginčijamas Liuksemburgo teisės aktas numatė, kad tuo atveju, jeigu užsienio įmonės nuolatinė buveinė Liuksemburge nori pelno mokesčio tikslais užskaityti savo praėjusių metų nuostolius, be to, kad šie nuostoliai turi būti ekonomiškai susiję su Liuksemburge gautomis pajamomis, turi įvykdyti dar vieną sąlygą – tokios nuolatinės buveinės apskaitos dokumentai turi būti sudaryti pagal Liuksemburgo apskaitos standartus. ETT pripažino, kad nors pastarasis reikalavimas sukuria įsisteigimo teisės ribojimą, ir jis gali būti pateisintas remiantis valstybės siekiu užtikrinti veiksmingą mokesčių administravimą, tačiau tokios priemonės nėra proporcingos pasiekti nustatytajam tikslui. Taigi remiantis ETT sprendimais, galima daryti išvadą, kad pajamų šaltinio valstybė narė turi leisti kitoje valstybėje narėje įsteigtai įmonei atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų tiesiogiai su jų uždirbimu susijusias išlaidas ir šios teisės įgyvendinimui negali nustatyti neproporcingų procedūrinių apsunkinimų.

2.2.2. Su įmonių grupės apmokestinimu susijusios Europos Teisingumo Teismo bylos

Kalbant apie įmonių grupės apmokestinimą svarbu paminėti, kad tokio apmokestinimo tvarką reglamentuojantys nacionaliniai teisės aktai neturi pažeisti ne tik EB sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių, bet ir Europos Tarybos priimtų direktyvų. Pvz., 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir

dukterinėms bendrovėms Nr. 90/435¹³⁰ siekiama užtikrinti EB viduje veikiančioms įmonių grupėms analogiškas veiklos sąlygas kaip ir vienos valstybės teritorijoje veikiančioms įmonių grupėms. Šios direktyvos 4 straipsnis numato, kad tuo atveju, kai patronuojanti įmonė ar jos nuolatinė buveinė dėl ryšių patronuojančios įmonės su dukterine įmone gauna paskirstytą pelną, išskyrus dukterinės įmonės likvidavimo atvejį, patronuojančios įmonės valstybė ir jos nuolatinės buveinės valstybė tokio pelno neapmokestina arba tokį pelną apmokestina suteikdama patronuojančiai įmonei ar jos nuolatinei buveinei teisę atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio tą įmonių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė įmonė tuo atveju, jeigu yra įvykdytos sąlygos dėl kapitalo dalies, o jei valstybė narė nustato – ir dėl reikalavimo išlaikyti nustatytą minimalią kapitalo dalį tam tikrą laiką. Dėl šios normos taikymo ETT teko pasisakyti *Denkavit-VITIC-Voomer* bylų sprendime¹³¹, kuriame teismas išaiškino, kad valstybė narė negali nustatyti, jog Direktyvoje 90/435 numatyta teise patronuojanti įmonė gali pasinaudoti tik tuo atveju, jeigu pelno paskirstymo metu ji turėjo nustatytą minimalią kapitalo dalį ne trumpiau nei nacionaliniuose teisės aktuose nustatytą laiką, t.y. šis terminas jau yra suėjęs, tačiau valstybė narė gali nustatyti taisykles, leidžiančias jai užtikrinti, kad šio reikalavimo būtų laikomasi.

Analizuojant įmonių grupei priklausančių bendrovių apmokestinimo klausimus, svarbu yra išsiaiškinti, ar tuo atveju, kai įmonių grupei priklausančios bendrovės yra įsikūrusios skirtingose valstybėse narėse, neretai taikomos skirtingos apmokestinimo taisyklės neprieštarauja EB teisei. *ICI*¹³² byloje ETT teko atsakyti į klausimą, ar D. Britanijos teisės aktai, įtvirtinę taip vadinamą „konsorciumo lengvatos“ taisyklę atitiko EB teisės reikalavimus. „Konsorciumo lengvatos“ taisyklė numatė, kad holdingo (valdymo) įmonę kontroliuojanti įmonė, kuri buvo konsorciumo narė, galėjo apskaityti savo pelną kartu su tais nuostoliais, kuriuos patyrė tokios kontroliuojančios įmonės per holdingo įmonę valdoma dukterinė bendrovė, tačiau toks apskaitymas buvo galimas tik patenkinus keletą sąlygų, iš kurių viena numatė, jog tokia teise norinti pasinaudoti kontroliuojanti įmonė negalėjo turėti daugiau negu tam tikrą skaičių dukterinių įmonių, įsteigtų už D. Britanijos ribų. ETT pripažino, kad tokia teisės norma sukūrė įsisteigimo laisvės apribojimus ir jie negalėjo būti pateisinti. *Bosal*¹³³ byloje taip pat buvo sprendžiamas klausimas, ar gali patronuojanti įmonė atskaityti išlaidas, susijusias su dukterinės įmonės valdymu, jeigu pastaroji įmonė yra įsteigta kitoje valstybėje narėje. ETT pasisakė, kad EB tiesė draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, kurie

¹³⁰ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, esančioms skirtingose valstybėse narėse// OJ 1990 L 225, P. 6-9

¹³¹ C-283/94/C-291/94/C-292/94 *Denkavit-VITIC-Voomer*, [1996] ECR I-05063

¹³² C-264/96 *ICI*, [1998] ECR I-04695

¹³³ C-168/01 *Bosal*, [2003] ECR I-9401

nustato, kad apskaičiuojant patronuojančios įmonės, įsteigtos vienoje valstybėje narėje, pelno mokestį, išlaidų, susijusių su kitoje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių įmonių valdymu, atskaitymas priklauso nuo to, ar šios išlaidos buvo panaudotos dukterinės įmonės pajamoms, apmokestinamoms patronuojančios įmonės valstybėje narėje, uždirbti. Kitaip sakant, nepriklausomai nuo to, kuri valstybė narė turėjo teisę apmokestinti dukterinės bendrovės gautas pajamas, patronuojančią įmonę apmokestinanti valstybė narė turi atsižvelgti į šios įmonės išlaidas, susijusias su dukterinės įmonės valdymu. Viena įdomiausių bylų, susijusių su atsižvelgimu į dukterinių įmonių patirtus nuostolius apskaičiuojant patronuojančios įmonės pelno mokestį, yra *Marks & Spencer*¹³⁴ byla. Šioje byloje buvo sprendžiamas klausimas, ar EB teisė draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, kurie neleidžia patronuojančiai įmonei rezidentei išskaičiuoti iš savo apmokestinamojo pelno kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės įmonės pastarojoje valstybėje patirtų nuostolių, nors tokia galimybė suteikiama dukterinės įmonės rezidentės patirtų nuostolių atžvilgiu. ETT pripažino, kad atsisakymas suteikti tokią lengvatą kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės įmonės, kuri nevykdo jokios ūkinės veiklos patronuojančios įmonės valstybėje narėje nuostolių atžvilgiu, riboja pastarosios įsisteigimo laisvę, atgrasant nuo dukterinių įmonių steigimo kitose valstybėse narėse. Tai taip pat yra įsisteigimo laisvės ribojimas, kadangi mokesčių prasme yra suteikiamas skirtingas nuostolių, patirtų dukterinės įmonės rezidentės, ir nuostolių, patirtų dukterinės įmonės nerezidentės, traktavimas. Nepaisant to teismas pripažino, kad valstybės narės pateikti pateisinantys tokius ribojimus veiksniai, yra priimtini. ETT sutiko su pateiktu argumentu, kad apmokestinimo galios pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas gali lemti privalomai vienoje iš šių valstybių įsteigtų įmonių ūkinei veiklai tik pastarosios valstybės fiskalinių taisyklių taikymą tiek pelnui, tiek nuostoliams, taip pat pripažino, kad įmonėms suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos yra įsteigtos, ar kitoje valstybėje narėje, - sukeltų didelį pavojų apmokestinimo galios pusiausvyrai tarp valstybių narių, kadangi apmokestinimo bazė perkeltų nuostolių dydžiu padidėtų pirmojoje valstybėje ir sumažėtų antrojoje. ETT pripažino, kad valstybė narė turi galėti užkirsti kelią nuostolių dvigubo panaudojimo rizikai bei mokesčių slėpimo rizikai. Vis dėlto minėta priemonė teismo buvo pripažinta kaip neatitinkanti proporcingumo principo tais atvejais, kai dukterinė įmonė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurios egzistuoja jos valstybėje, paprašydama mokesčio sumažinimo atitinkamais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais, ir, antra, kai nėra galimybių į šiuos nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji įsteigta, vėlesniais jos ar trečiojo asmens, būtent, kai pastarajam perleidžiama

¹³⁴ C-446/03 *Marks & Spencer*, [2005] ECR I-10837

dukterinė įmonė, verslo metais. *Rewe*¹³⁵ byloje taip pat buvo sprendžiamas klausimas, susijęs su nuostoliais dėl dukterinės įmonės valdymo, įtraukimo apskaičiuojant patronuojančios įmonės pelno mokestį. ETT šioje byloje turėjo atsakyti į klausimą, ar EB teisė draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie apriboja šioje šalyje reziduojančios patronuojančios įmonės galimybę atskaityti šios bendrovės nuostolius, patirtus dėl kitose valstybėse narėse įsteigtose dukterinėse įmonėse turimų kapitalo dalių nuvertėjimo. Vokietijos vyriausybė tvirtino, kad tokios nuostatos yra būtinos siekiant išvengti, kad įmonė nepasinaudotų skirtingais mokesčiais du kartus, atsižvelgiant į užsienyje patirtus nuostolius. Tačiau teismas pastebėjo, kad nuostoliai dėl turimų dukterinės įmonės kapitalo dalių nuvertėjimo negali būti palyginti su dukterinės įmonės užsienyje patirtais nuostoliais, kuriuos pvz., *Marks & Spencer* byloje buvo prašoma perkelti patronuojančiai įmonei. Taigi ETT pripažino, kad tuo atveju, kai patronuojanti įmonė dalyvauja kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės įmonės nerezidentės kapitale ir toks dalyvavimas jai leidžia daryti aiškia įtaką šios užsienio dukterinės įmonės sprendimams bei nulemti jos veiklą, EB sutarties straipsniai, garantuojantys įsisteigimo laisvę, draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie riboja šioje valstybėje narėje reziduojančios patronuojančios įmonės galimybę atskaityti šios įmonės nuostolius, patirtus dėl kitose valstybėse narėse įsteigtose dukterinėse įmonėse turimų kapitalo dalių nuvertėjimo.

Tuo tarpu *Cadbury Schweppes*¹³⁶ byloje buvo sprendžiamas priešingas klausimas – ar gali valstybė narė įtraukti į joje įsteigtos įmonės apmokestinimo pagrindą kitoje valstybėje įsteigtos kontroliuojamos įmonės gautą pelną, jeigu pastarojoje valstybėje yra taikomas žemesnis apmokestinimo lygis. ETT pripažino, kad tokius nacionalinius teisės aktus EB teisė iš esmės draudžia, išskyrus tuos atvejus, kai toks įskaitymas yra susijęs tik su išimtinai dirbtiniais dariniais, skirtais išvengti paprastai mokėtino nacionalinio mokesčio, todėl tokios apmokestinimo priemonės taikymo, teismo nuomone, turi būti vengiama, kai, remiantis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais įrodymais, paaiškėja, kad, nepaisant mokestinio pobūdžio motyvų buvimo, tokia kontroliuojama užsienio įmonė yra realiai įsteigta priimančiojoje valstybėje narėje ir joje vykdo faktinę ekonominę veiklą.

Apibendrinami ETT sprendimus su įmonių grupių apmokestinimu susijusiose bylose, matome, kad atsižvelgimas į kitoje valstybėje įsteigtos dukterinės įmonės patirtus nuostolius apskaičiuojant patronuojančios įmonės pelno mokestį negali būti priklausomas nuo to, kiek dukterinių įmonių yra įsteigta ne patronuojančios įmonės buveinės valstybėje narėje (*ICI* byla). Nors teisė atskaityti kitoje valstybėje įsteigtos dukterinės įmonės patirtus nuostolius iš patronuojančios įmonės pelno riboja EB

¹³⁵ C-347/04 *Rewe*, OJ 2004 C 273, P. 10

¹³⁶ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, OL 2004 C 168, P. 3

sutarties garantuojamų teisių įgyvendinimą, tačiau tokie ribojimai yra pateisinami, jeigu jie nepažeidžia proporcingumo principo (*Marks & Spencer* byla). Vis dėlto ši taisyklė netaikoma, kai nuostoliai yra susiję su kitose valstybėse narėse įsteigtose dukterinėse įmonėse turimų kapitalo dalių nuvertėjimu.

Kita juridinių asmenų, priklausančių įmonių grupei, apmokestinimui svarbi ETT sprendimų grupė yra susijusi su paskolų suteikimu susijusiems asmenims ir su tokių veiksmų vertinimu kaip pelno paskirstymu. Pirmasis svarbus sprendimas šiuo klausimu buvo priimtas nagrinėjant *Lankhorst-Hohorst*¹³⁷ bylą. Ginčijamas Vokietijos teisės aktas numatė, kad paslėptu pelno paskirstymu laikomas atlyginimas už paskolintą kapitalą, kurį neribotai apmokestinama įmonė gavo iš akcininko, kuris neturi teisės į mokesčio kreditą ir kuriam priklausė didelė pirmosios įmonės kapitalo dalis. Lankhorst-Hohorst buvo Vokietijoje įsteigta įmonė, kurios vieninteliu akcininku buvo Olandijoje įsteigta įmonė, o pastarosios įmonės vieninteliu akcininku buvo kita Olandijos įmonė – Lankhorst Taselaar BV (toliau – LT BV). LT BV suteikė Lankhorst-Hohorst didelę paskolą, už kurią paskolos gavėja mokėjo paskolos davėjai palūkanas. Vokietijos mokesčių administratorius, remdamasis tuo, kad paskolos davėja neturėjo teisės į mokesčio kreditą ir galėjo daryti įtaką paskolos gavėjo valdyme, pripažino mokamas palūkanas paskirstytuoju pelnu ir neleido šių palūkanų atskaityti apskaičiuojant paskolos gavėjos pelno mokesťį. ETT šioje byloje pasisakė, kad kiek tai susiję su dukterinių įmonių patronuojančioms įmonėms mokamomis palūkanomis už paskolintą kapitalą, toks apribojimas reiškia skirtingą dukterinių įmonių traktavimą, priklausomai nuo to, kur yra įsteigta jos patronuojanti įmonė, nes paprastai patronuojančios įmonės Vokietijos rezidentės turi teisę į mokesčio kreditą, o nerezidentės – ne. Vadovaujantis ginčijamu Vokietijos teisės aktu, dukterinės įmonės už patronuojančios įmonės nerezidentės suteiktą skolintą kapitalą mokamos palūkanos yra pripažįstamos paslėptu pelno paskirstymu, kai tuo tarpu jeigu tokios palūkanos mokamos patronuojančiai įmonei rezidentei – jos ne tik nėra laikomos paslėptu pelno paskirstymu, bet ir leidžiamas jų kaip išlaidų atskaitymas. Taigi ETT pripažino, kad toks skirtingas dukterinių įmonių traktavimas sudaro kliūtis EB sutarties garantuojamos įsisteigimo laisvės įgyvendinimui. Vokietijos vyriausybė bandė pateisinti tokį ribojimą, be kita ko, ir tuo, kad juo siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui, tačiau teismas atmetė tokį argumentą teigdamas, kad ginčijama norma nebuvo skirta šiam tikslui pasiekti, nes ji buvo taikoma ne tik dirbtiniams dariniams, kuriais siekiama išvengti mokesčių normų taikymo, bet visais atvejais, kai patronuojanti įmonė buvo įsteigta kitoje valstybėje narėje, juo labiau, kad konkrečios bylos atveju,

¹³⁷ C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, [2002] ECR I-11779

piktnaudžiavimas teisėmis apskritai nebuvo įrodytas (paskolą gavusi įmonė ją panaudojo padengti iš banko gautai paskolai, už kurią buvo mokamos dar didesnės palūkanos, be to kelis metus ši įmonė turėjo žymiai didesnių nuostolių nei ji išmokėjo patronuojančiai įmonei palūkanų). Taigi ETT pripažino, kad šioje byloje ginčijama Vokietijos teisės akto nuostata neatitiko EB teisės reikalavimų. Dukterinių įmonių patronuojančioms įmonėms mokamų palūkanų pripažinimo paskirstytuoju pelnu klausimą teismas labai išsamiai išnagrinėjo šiais metais priimtame sprendime *Thin Cap Group Litigation*¹³⁸. Sprendimas susijęs su „group litigation” tipo byla dėl „plonosios kapitalizacijos” (ang. *rules on thin capitalisation*), kuri apima keletą prašymų dėl Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus sprendimo palūkanas už patronuojančios įmonės nerezidentės dukterinei įmonei rezidentei paskolintą kapitalą pripažinti pelno paskirstymu. Šioje byloje, kaip ir *Lankhorst-Hororst* byloje, ETT pripažino, kad dukterinių bendrovių rezidenčių skirtingas vertinimas pagal jų patronuojančios įmonės buveinės vietą riboja įsisteigimo laisvę, tačiau sutiko su Jungtinės Karalystės vyriausybės argumentu, jog tokie teisės aktai gali užkirsti kelią praktikai, kurios vienintelis tikslas – išvengti nuo nacionalinėje teritorijoje vykdant veiklą gauto pelno įprastai mokėtino mokesčio. Teismas dar kartą akcentavo savo nuomonę, kad valstybės narės teisės aktai netenkina šio reikalavimo, jeigu jie neturi konkretaus tikslo mokesčio lengvatos netaikyti vien apsimestiniams susitarimams, kuriais siekiama išvengti šių teisės aktų taikymo, bet kurie bendrai taikomi bet kuriai situacijai, kai dukterinės įmonės buveinė, nesvarbu dėl kokios priežasties, yra kitoje valstybėje narėje. Tačiau valstybės narės teisės aktai gali būti pateisinami kovos su piktnaudžiavimu motyvais, kai jie, pirma, grindžiami objektyvių ir patikrintinų veiksmų vertinimu, leidžiančiu identifikuoti vien apsimestinio sandorio dėl mokesčių buvimą, ir numato galimybę mokesčių mokėtojui, netaikant pernelyg sudėtingų administracinių suvaržymų, prireikus pateikti įrodymus dėl nagrinėjamo sandorio sudarymo komercinių priežasčių, ir, antra, jei įrodžius tokio susitarimo buvimą minėti teisės aktai šias palūkanas pripažįsta paskirstytuoju pelnu tik tiek, kiek jos viršija tai, kas būtų sutarta įprastos konkurencijos sąlygomis.

Apibendrinant ETT praktiką bylose, susijusiose su paskolų suteikimu susijusioms įmonėms (t.y. kai paskolą suteikia patronuojanti įmonė kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinei įmonei) ir su tokių veiksmų vertinimu kaip pelno paskirstymu, ko pasekoje dukterinėms įmonėms neleidžiama sumokėtų palūkanų atskaityti kaip patirtų išlaidų, matome, kad ETT pripažįsta, jog tokias taisykles nustatantys nacionaliniai teisės aktai prieštarauja EB teisei. Tačiau šios nuostatos gali būti pateisintos, jeigu jose aiškiai nustatyta, jog tokios pasekmės kyla tik atlikus objektyvių ir

¹³⁸ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, OJ 2005 C 57, P. 20

patikrintinų veiksmų tyrimą, ko pasekoje identifikuojamas vien apsimestinio sandorio dėl mokesčių buvimas, tačiau ir tokiu atveju palūkanos paskirstytoju pelnu gali būti pripažintos tik tiek, kiek jos viršija tai, kas būtų sutarta įprastos konkurencijos sąlygomis.

2.3. Dividendų apmokestinimas

Apskritai kalbant apie dividendų apmokestinimą galima išskirti du tokio apmokestinimo lygmenis: pirmasis – tai įmonės pelno apmokestinimas įmonės lygmenyje, antrasis – dividendų apmokestinimas akcininko lygmenyje, kuris savo ruožtu gali būti išskirtas į dvi dalis: tai dividendų apmokestinimas, kai mokestį už akcininką sumoka dividendus išmokanti įmonė, ir akcininko pajamų iš dividendų apmokestinimas pajamų mokesčiu. Taigi atsižvelgiant į tai, kad dividendų apmokestinimas yra susijęs tiek su juridinių, tiek su fizinių asmenų apmokestinimu, manytume esant tikslingą šį klausimą aptarti atskirai.

Dividendų, ypač tarptautinių, apmokestinimo sudėtingumas pasireiškia ir tuo, kad neretai tenka spręsti tų pačių pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo klausimą. Teorijoje¹³⁹ yra skiriamos dvi dvigubo apmokestinimo rūšys: teisinis dvigubas apmokestinimas ir ekonominis dvigubas apmokestinimas. Ekonominis dvigubas apmokestinimas susidaro tuomet, kai tos pačios pajamos yra pakartotinai apmokestinamos kelių mokesčių mokėtojų asmenyse, dividendų atveju tai tokia situacija, kai pirmiausia apmokestinamas pelno mokesčiu įmonės pelnas, o vėliau akcininkai turi sumokėti pajamų mokestį dėl pajamų iš paskirstytojo pelno. Teisinis dvigubas apmokestinimas yra susijęs su situacija, kai tos pačios pajamos yra pakartotinai apmokestinamos vieno ir to paties mokesčio mokėtojo asmenyje, kitaip sakant, tas pats mokesčio objektas ir tas pats mokesčio subjektas yra už tą patį laikotarpį pakartotinai apmokestinami dviejuose ar daugiau valstybių. Dividendų atžvilgiu tokia situacija gali susidaryti tuo atveju, kai nuo asmeniui mokamų dividendų juos išmokanti įmonė sumoka pajamų mokestį iš paskirstytojo pelno prie šaltinio, t.y. vienoje valstybėje, o kitoje valstybėje akcininko iš paskirstytojo pelno gautos pajamos yra apmokestinamos pajamų mokesčiu. Dividendų apmokestinimas paprastai yra susijęs su EB sutarties 56 ir 58 straipsniuose įtvirtintu laisvu kapitalo judėjimu, nors, reikia pastebėti, kad tuo atveju, kai akcininko turimas akcijų kiekis leidžia jam daryti lemiamą įtaką įmonės veiklai ir sprendimams, tokia situacija yra susijusi ir su EB sutarties 43 straipsnyje įtvirtinta įsisteigimo teise¹⁴⁰.

¹³⁹ Rohatgi R. Basic international taxation. – Hague: Kluwen Law International. 2002. P. 12-13

¹⁴⁰ Tai ne kartą savo sprendimuose akcentavo ir ETT, pvz., C-251/98 *Baars*, [2000] ECR I-2787; C-283/94/C-291/94/C-292/94 *Denkavit-VITIC-Voomer*, [1996] ECR I-05063; C-319/02 *Manninen*, [2004] ECR I-7477; ir kt.

Dividendų apmokestinimo klausimus galima analizuoti dviem aspektais: žiūrint iš valstybės, kurios rezidentas gauna dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos įmonės, ir žiūrint iš valstybės, kurioje įsteigta įmonė moka dividendus kitos valstybės narės rezidentui, pozicijų. Spręsdamas bylas, susijusias su dividendais, gaunamais vienos valstybės narės rezidentų iš kitoje valstybėje narėje įsteigtų įmonių, ETT ne tik aiškinasi, ar dividendus iš vietinių įmonių gaunantys rezidentai, ir rezidentai, gaunantys dividendus iš užsienio įmonių, yra sulyginamoje padėtyje, bet ir atsižvelgia į tikslus, kurių buvo siekiama dividendų apmokestinimą reglamentuojančiais teisės aktais¹⁴¹.

*Verkooijen*¹⁴² byloje ETT pirmą kartą aiškiai išsakė savo poziciją, kad EB teisė draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, kurie numato, kad nuo pajamų mokesčio, mokėtino dėl gautų dividendų, atleidžiamas tik fizinis asmuo-akcininkas, kuriam dividendus išmokėjo jo rezidavimo valstybėje narėje įsteigta įmonė, tačiau tokia teisė nesuteikiama, jeigu dividendus išmoka kitoje valstybėje narėje įsteigta įmonė. ETT pripažino, kad tokias taisykles numatantys teisės aktai atbaido vienos valstybės narės piliečius nuo investavimo kitoje valstybėje narėje bei turi ribojantį poveikį kitoje valstybėje narėje įsteigtoms įmonėms, nes sudaro šioms įmonėms kliūtis padidinti kapitalą kitos valstybės asmenų lėšomis, kadangi dividendai, šios įmonės išmokami toje kitoje valstybėje įsikūrusiems asmenims, yra investuotojams mažiau patrauklūs nei įmonių rezidenčių dividendai. Taigi tokie nacionaliniai teisės aktai sudaro kliūtis įgyvendinti EB teisės garantuojamą kapitalo judėjimo laisvę. *Lenz*¹⁴³ byloje ETT sprendė, ar EB teisei neprieštarauja valstybės narės nacionalinės teisės normos, pagal kurias 25 proc. galutinio apmokestinimo tarifas arba perpus sumažintas tarifas taikomas pajamoms iš kapitalo, išmokėtoms šioje valstybėje narėje įsteigtos įmonės, ir netaikomas užsienio įmonės išmokėtoms pajamoms iš kapitalo, ir ar nacionalinės teisės atitikimui EB sutarties nuostatomis įvertinti turi įtakos įmonių pelno mokesčio dydis valstybėje, kurioje jos yra įsteigtos. Kaip ir *Verkooijen* byloje ETT pripažino, kad tokios mokesčių teisės nuostatos riboja laisvą kapitalo judėjimą, be to, nesant tiesioginio ryšio tarp įmonės pelno apmokestinimo pelno mokesčiu ir ginčijamų mokesčių lengvatų, kuriomis turi teisę naudotis valstybės narės rezidentai, mokantys pajamų mokesčių, kitoje valstybėje narėje įsteigtų įmonių apmokestinimo lygis negali pateisinti atsisakymo suteikti šias mokesčines lengvatas asmenims, gaunantiems pajamas iš kapitalo iš šių įmonių. *Manninen*¹⁴⁴ byla taip pat susijusi su valstybės narės, kurioje reziduoja dividendus gaunantis fizinis asmuo (šios bylos atveju - Suomijos), nacionalinių teisės aktų, numatančių, kad šis mokesčių mokėtojas neturi teisės į mokesčio kreditą tais atvejais, kai dividendus jam išmoka ne šioje

¹⁴¹ Pvz., C-319/02 *Manninen*, [2004] ECR I-7477; C-315/02 *Lenz*, [2004] ECR I-7063

¹⁴² C-35/98 *Verkooijen*, [2000] ECR I-4073,4109

¹⁴³ C-315/02 *Lenz*, [2004] ECR I-7063

¹⁴⁴ C-319/02 *Manninen*, [2004] ECR I-7477

valstybėje įteigta įmonė. ETT šioje byloje nagrinėjo, kokio tikslo buvo siekiama tokia nacionaline teisės norma, ir nustatė, kad Suomijos mokesčių teisės aktuose numatyto mokesčio kredito tikslas buvo išvengti dvigubo įmonių akcininkams paskirstyto pelno apmokestinimo, dividendus mokančios įmonės pelno mokesčių įskaitant į akcininko mokėtiną pajamų iš kapitalo mokesčių, ko pasekoje akcininko gaunami dividendai nėra apmokestinami. ETT pripažino, kad dėl to, jog mokesčio kreditas yra taikomas tik Suomijoje įsteigtų įmonių išmokėtų dividendų atžvilgiu, tokie teisės aktai yra nepalankūs tiems asmenims, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, o dividendus, kurie savo ruožtu apmokestinamo 29 proc. tarifo pajamų iš kapitalo mokesčiu, jie gauna iš kitose valstybėse narėse įsteigtų įmonių, o tokio nepalankaus traktavimo nepašalina net sudaryta tarptautinė konvencija mokesčių srityje, nes ji nenumato jokios pelno mokesčio įskaitymo į mokėtiną pajamų iš kapitalo mokesčių schemas. Taigi ir šioje byloje ETT pripažino, kad EB teisė draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, kuriais remiantis asmuo, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra valstybėje narėje, neturi teisės pasinaudoti mokesčio kreditu dėl to, kad akcinės bendrovės, kurios jam išmokėjo dividendus, yra įsteigtos ne toje valstybėje. Taigi aukščiau minėtose bylose ETT teko atsakyti į klausimą, ar skirtingų taisyklių taikymas asmenims, gaunantiems dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos įmonės, riboja šių asmenų EB sutarties garantuojamas teises. Tuo tarpu *Kerckhaert-Morres*¹⁴⁵ byloje ETT reikėjo atsakyti į klausimą, ar vienodo mokesčio tarifo taikymas dividendams, gaunamiems tiek iš įmonės rezidentės, tiek iš įmonės nerezidentės, nėra EB teisės draudžiamas apribojimas. ETT šiame sprendime atkreipė dėmesį, kad nagrinėjamos bylos aplinkybės skyrėsi nuo anksčiau nagrinėtų bylų, nes ginčijami teisės aktai nedarė skirtumo tarp dividendų, mokamų iš jos rezidentės ir dividendų, mokamų kitos valstybės narės įmonės, o akcininko, gaunančio dividendus padėtis valstybės, kurioje jis gyvena, mokesčių teisės aktu atžvilgiu, netampa būtinai skirtinga ankstesnių teismo sprendimų prasme, vien dėl to, kad jis juos gauna iš įmonės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje, kuri, vykdydama savo kompetenciją mokesčių srityje, šiems dividendams taiko pajamų mokesčių prie šaltinio. Byloje nagrinėjamos nepalankios pasekmės atsirado dviem valstybėms vykdant savo kompetenciją mokesčių srityje. Tačiau šioje byloje ETT nenagrinėjo šių dviejų valstybių sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nes ši sutartis nebuvo prašymo priimti prejudicinį sprendimą objektas. Taigi ETT pripažino, kad EB teisė nedraudžia tokio valstybės narės teisės akto, pagal kurį dividendams už šios valstybės teritorijoje įsteigtų įmonių akcijas ir dividendams už kitoje valstybėje narėje įsteigtų įmonių akcijas taikomas vienodo dydžio apmokestinimas, nenumatant galimybės atskaityti kitoje

¹⁴⁵ C-513/04 *Kerckhaert-Morres*, OJ 2006 C 326, P. 6

valstybėje narėje prie šaltinio sumokėtą mokesčių. Tuo tarpu vėliau nagrinėtoje byloje – *Denkavit-VITIC-Voomer*¹⁴⁶ byloje – ETT išaiškino, kad EB sutartis turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia mokesčių teisės aktus, pagal kuriuos kapitalo bendrovei išmokant dividendus valstybėje narėje, kurioje neribotai apmokestinamas akcininkas gali pasinaudoti mokesčio kreditu, apskaičiuotu pagal išmokamam pelnui taikomą pelno mokesčio tarifą, kai išmokanti bendrovė įsteigta toje pačioje valstybėje narėje, tačiau negali to padaryti, kai ši bendrovė įsteigta kitoje valstybėje narėje.

Tuo atveju, kai yra sprendžiamos bylos, susijusios su valstybės, kurioje įsteigta įmonė moka dividendus kitos valstybės narės rezidentui, teisės aktų atitikimu EB tiesei, ETT aiškinasi, ar gali būti palyginamos situacijos, kai dividendus įmonė moka rezidentams, ir kai juos moka nerezidentams. *Mettalgesellschaft*¹⁴⁷ byloje ETT atsakydamas į klausimą, ar Jungtinės Karalystės teisės aktai, kurie numatė, kad tuo atveju, kai dukterinė įmonė rezidentė išmoka dividendus savo patronuojančiai įmonei nerezidentei jai nesuteikiama teisė pasirinkti, mokėti avansinį pelno mokesčių ar ne, kai tokia teisė joms suteikiama tokiu atveju, jeigu patronuojanti įmonė yra rezidentė, pripažino, kad tokie teisės aktai neatitinka EB teisės. *ACT Group Litigations*¹⁴⁸ byloje buvo sprendžiama, ar EB teisė draudžia tokius valstybės narės teisės aktus, kurie tuo atveju, kai įmonė rezidentė išmoka dividendus, suteikia teisę į visą mokesčio kreditą galutiniams akcininkams, šių dividendų gavėjams, kurie yra šios valstybės narės arba kitos tokį mokesčio kreditą numatančią dvigubo apmokestinimo sutartį su šia valstybe nare sudariusios valstybės rezidentai, tačiau nesuteikia teisės į šį visą mokesčio kreditą arba jo dalį įmonėms, dividendų gavėjoms, kurios yra kai kurių kitų valstybių narių rezidentės. Šios bylos sprendime ETT pažymėjo, kad kiekviena valstybė narė privalo organizuoti savo paskirstytojo pelno mokesčio sistemą laikydamosi EB teisės ir apibrėžti apmokestinimo bazę bei mokesčio tarifą, kurie dividendus išmokančiai įmonei ir (arba) dividendus gaunančiam akcininkui būtų taikomi tiek, kiek šie asmenys apmokestinami šioje valstybėje. ETT dar kartą priminė *Lenz* ir *Manninen* bylose suformuotas taisykles, kad tuo atveju, jeigu valstybė narė įmonės rezidentės išmokamiems dividendams numato apmokestinimo kelis kartus ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba sušvelninimo sistemą, ji lygiaverčiai turi vertinti ir įmonės nerezidentės rezidentui išmokamus dividendus. *ACT Group Litigations* byloje ETT papildomai išaiškino, kad nors įmonės rezidentės ir įmonės nerezidentės akcininkų padėtis iš esmės yra panaši, tačiau dividendus išmokančios įmonės rezidavimo valstybės, t.y. pelno šaltinio valstybės, situacija apmokestinimo kelis kartus ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo

¹⁴⁶ C-283/94/C-291/94/C-292/94 *Denkavit-VITIC-Voomer*, [1996] ECR I-05063

¹⁴⁷ C-397/98/C-410/98 *Mettalgesellschaft*, [2001] ECR I-01727

¹⁴⁸ C-374/04 *ACT Group Litigations*, OJ 2004 C 273, P. 6 17

arba sušvelninimo atžvilgiu nėra tokia pati kaip valstybės narė, kurios rezidentas yra dividendus gaunantis akcininkas. ETT pažymėjo, kad viena vertus, reikalauti iš valstybės, kurios rezidentė yra dividendus išmokanti įmonė, užtikrinti dvigubo apmokestinimo netaikymą akcininkui nerezidentui paskirstytajam pelnui, neapmokestinant paskirstančios įmonės arba suteikiant šiam akcininkui paskirstančios įmonės už šį pelną sumokėto mokesčio dydžio mokesstinės naudos, faktiškai reikštų, kad ši valstybė narė turi atsisakyti savo teisės apmokestinti iš jos teritorijoje vykdomos ekonominės veiklos gaunamas pajamas. Galiausiai ETT pažymėjo, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo, kuris suteikia mokesstinės naudos galutiniam akcininkui, būtent jo rezidavimo valstybė paprastai yra geresnėje padėtyje, kad įvertintų šio akcininko galimybes mokėti mokesťį. Taigi tik tuo atveju, kai įmonė, valstybės narė rezidentė, moka dividendus įmonei, kitos valstybės narė rezidentei, kurios akcininkai yra pirmosios valstybės narė rezidentai, ši valstybė, būdama akcininkų rezidavimo valstybė, privalo užtikrinti, kad šių akcininkų iš įmonių nerezidenčių gautų dividendų mokesstinis vertinimas būtų lygiavertis akcininko rezidento iš įmonės rezidentės gautų dividendų vertinimui. O tuo atveju, kai valstybė narė vienašališkai arba pagal susitarimą pajamų mokesčiu apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų nerezidentų iš įmonės rezidentės gaunamus dividendus, šių akcininkų nerezidentų padėtis prilyginama akcininkų rezidentų padėčiai. Taigi galutinis ETT sprendimas šioje byloje buvo toks, kad tuo atveju, kai įmonė, valstybės narė rezidentė, išmoka dividendus, EB teisė šiai valstybei nedraudžia suteikti dividendus gaunančioms įmonėms, šios valstybės rezidentėms, teisės į mokesčio kreditą, atitinkantį dividendus išmokančios įmonės už skirstomą pelną sumokėto mokesčio dalį, tačiau nesuteikti šios teisės toms dividendus gaunančioms įmonėms, kurios yra kitos valstybės narė rezidentės ir kurių gaunami dividendai pirmojoje valstybėje neapmokestinami.

Apibendrinami ETT praktiką bylose dėl dividendų apmokestinimo, matome, kad tuo atveju, kai yra sprendžiamas klausimas dėl dividendus iš kitos valstybės narė įmonės gaunančio asmens apmokestinimo jo rezidavimo valstybėje narėje, teismas laikosi nuomonės, jog tokios pajamos turi būti vertinamos taip pat, kaip pajamos iš jo rezidavimo valstybėje įsteigtų įmonių gaunamos pajamos su visomis iš to išplaukiančiomis pasekmėmis. Tuo atveju, jeigu situacija yra susijusi su valstybėje narėje įsteigtos įmonės akcininkui nerezidentui mokamais dividendais ir pajamų prie šaltinio apmokestinimu, ETT pripažįsta, kad nerezidentų padėtis šioje valstybėje narėje prilyginama rezidentų padėčiai tik tuo atveju, kai ji apmokestina šių asmenų gaunamas pajamas; priešingu atveju, ne pajamų šaltinio valstybė narė, bet rezidavimo valstybė turėtų įvertinti akcininko galimybes mokėti mokesťį.

IŠVADOS

1. EB sutartyje nėra aiškiai įtvirtintų nuostatų, kurios suteiktų EB teisę imtis aktyvių veiksmų tiesioginio apmokestinimo srityje. Remiantis EB sutarties 2 ir 3 straipsniais EB gali imtis priemonių tiesioginio apmokestinimo srityje tiek, kiek tai leistų pasiekti tikslą – sukurti bendrąją vidaus rinką. Paminėtinas ir EB sutarties 94 straipsnis, kuriuo remdamasi Europos Taryba priėmė keletą direktyvų tiesioginio apmokestinimo srityje.

2. Atsižvelgiant į tai, kad pozityviosios integracijos apimtis tiesioginių mokesčių srityje labai menka, valstybių narių integracija šioje srityje labiausiai pasireiškia per negatyviąją integraciją, kur itin didelis vaidmuo tenka ETT. Taigi kaip ne kartą savo sprendimuose pažymėjo ETT, nors tiesioginiai mokesčiai savaime nepatenka į EB kompetencijos sritį, vis dėlto naudodamosi savo išlikusiais įgaliojimais valstybės narės turi laikytis EB teisės.

3. Kaip išaiškino ETT, EB sutarties nuostatos nėra taikomos grynai vidinėms situacijoms, todėl mokesčių mokėtojui, siekiant apginti savo teises remiantis EB sutarties nuostatomis, visų pirma būtina nustatyti, ar tam tikrai situacijai sutartis apskritai yra taikoma. Remiantis naujausia ETT praktika, ekonominės veiklos vykdymo kriterijus, akcentuotas ankstesnėje teismo praktikoje, įvedus Europos Sąjungos pilietybės institutą nebeteko reikšmės, o tam, kad būtų galima remtis EB sutarties nuostatomis, net nebūtina pačiam pasinaudoti šios sutarties garantuojamomis laisvėmis, užtenka, kad kito asmens pasinaudojimas tokiomis teisėmis turėtų tiesioginės įtakos pirmojo asmens teisėms.

4. EB sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės yra labai svarbios tiesioginiam apmokestinimui, nes ETT valstybių narių tiesioginius mokesčius reglamentuojančius teisės aktus paprastai nagrinėja per šių laisvių prizmę. Atsižvelgiant į tai, kad EB sutartyje praktiškai nėra nuostatų, kuriomis remiantis valstybės narės būtų įpareigosotos derinti savo nacionalinius tiesioginius mokesčius reglamentuojančius teisės aktus, pagrindinės EB sutartyje įtvirtintos laisvės ir ETT atliekamas jų interpretavimas turi esminę reikšmę šalinant kliūtis vidaus rinkai sukurti tiesioginio apmokestinimo srityje.

5. Laisvą prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimą sieja tai, kad visos šios laisvės yra pagrįstos tuo pačiu diskriminacijos draudimo principu. ETT savo sprendimuose yra ne kartą konstatavęs, kad diskriminacijos draudimo principas reiškia, jog sulyginamos aplinkybės neturi būti traktuojamos skirtingai ir skirtingos aplinkybės neturi būti traktuojamos vienodai, nebent toks traktavimas yra objektyviai pateisinamas. ETT išskiria dvi diskriminacijos rūšis: tiesioginę ir netiesioginę. Tiesioginės diskriminacijos atvejų tiesioginių mokesčių srityje pasitaiko retai, nes

praktiškai nė viena Europos Sąjungos valstybė narė nediferencijuoja mokesčių mokėtojų pagal pilietybę ar lyties pagrindą. Vienas iš retų ETT sprendimų, jog nacionalinis teisės aktas, susijęs su tiesioginiais mokesčiais, yra tiesiogiai diskriminuojantis, buvo priimtas *Vergani* byloje.

6. Netiesioginės diskriminacijos draudimas tiesioginių mokesčių srityje yra gerokai svarbesnis, nes juo remiantis nacionalinis tiesioginius mokesčius reglamentuojantis teisės aktas, diferencijuojantis mokesčių mokėtojus ne pilietybės, bet rezidavimo vietos kriterijumi, gali būti pripažintas prieštaraujančiu EB sutarties nuostatomis. *Schumacker* byloje ETT pirmą kartą išsamiai papaiškino mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų nerezidentų padėties skirtumus ir panašumus, ir nors ir pripažino, kad tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, tačiau tuo pačiu pažymėjo, kad nerezidentų diskriminaciją asmeninių ir šeiminių mokestinių lengvatų aspektu sudaro tai, jog neatsižvelgiama į šio nerezidento asmeninę bei šeimyninę padėtį nei gyvenamojoje valstybėje, nei darbo valstybėje.

7. Netiesioginės diskriminacijos draudimo koncepcija gerokai prisidėjo prie pagrindinių laisvių taikymo tiesioginių mokesčių srityje, tačiau dar didesnę įtaką šioje srityje padarė ETT išplėtotą nediskriminacinių apribojimų draudimo koncepcija. Šios koncepcijos taikymas tiesioginių mokesčių srityje leido ETT nagrinėti bylas ne tik lyginant rezidentų ir nerezidentų padėtis, bet ir svarstant, ar tam tikra nacionalinė teisės norma nėra mokestine prasme mažiau palanki asmenims, kurie pasinaudojo EB sutarties garantuojamomis laisvėmis, nei asmenims, kurie tokiomis laisvėmis nesinaudojo.

8. ETT suformuluotas diskriminacijos draudimo ir nediskriminacinių apribojimų draudimo taisyklės pritaikius tiesioginio apmokestinimo srityje, matome, kad remiantis EB sutartyje įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis valstybėms narėms yra draudžiama nustatyti tokią apmokestinimo tvarką, kuri

- tiesiogiai (pilietybės, lyties pagrindu) ar netiesiogiai (nuolatinės gyvenamosios vietos pagrindu) diskriminuotų mokesčių mokėtojus arba
- kuri sudarytų kliūtis mokesčių mokėtojams pasinaudoti EB sutartyje numatytomis laisvėmis arba padarytų jį mažiau patrauklų dėl taikomų skirtingų apmokestinimo sąlygų.

9. ETT nagrinėdamas, ar konkreti nacionalinė mokesčių teisės aktų norma atitinka EB teisę, ir nustatęs, kad ši norma sukuria tiesioginę ar netiesioginę diskriminaciją arba nediskriminuojančius apribojimus, sprendžia klausimą, ar tokia diskriminacija ar apribojimai yra pateisinami. Tiesioginę diskriminaciją sukurianti mokesčių teisės norma gali būti pateisinta pasinaudojant kuria nors iš EB sutartyje aiškiai įtvirtinta nukrypti leidžiančia nuostata (viešosios tvarkos, visuomenės saugumo ir visuomenės sveikatos išimtys). Nacionalinių mokesčių teisės aktų nuostatos, sukuriančios

netiesioginę diskriminaciją ir nediskriminacinio pobūdžio apribojimus gali būti pateisintos ne tik EB sutartyje įtvirtintomis išimtimis, bet ir tokiais pagrindais kaip viešąjį interesą užtikrinantys privalomieji (imperatyviniai) reikalavimai.

10. ETT jurisprudencijos tiesioginių mokesčių srityje analizė rodo, kad valstybės narės, siekdamos pateisinti netiesiogiai diskriminuojančias ar apribojimus nustatančias mokesčių teisės normas, paprastai remiasi šiais argumentais, tačiau ne visus juos teismas pripažįsta: 1) mokesčių sistemos vientisumas.; 2) piktnaudžiavimas teise (mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo prevencija); 3) veiksmingo mokesčių administravimo užtikrinimas; 4) tiesioginių mokesčių harmonizavimo stoka; 5) siekis išvengti valstybės mokestinių pajamų sumažėjimo; 6) mokesčių mokėtojo laisvas apsisprendimas arba mokesčių mokėtojo patiriami mokestiniai pranašumai.

11. ETT pripažinus, kad ginčijama nacionalinė mokesčių teisės norma atitinka viešą interesą užtikrinančius imperatyvinius reikalavimus, kitas klausimas, į kurį turi atsakyti teismas, ar ši teisės norma yra taikoma proporcingai tiems tikslams, dėl kurių ji buvo priimta, pasiekti, t.y. ar tikslas negalėjo būti pasiektas mažesnę poveikį turinčiomis priemonėmis.

12. ETT pripažįsta, kad mokesčių mokėtojo asmenines aplinkybes, jo gebėjimą mokėti mokesčius geriausiai gali įvertinti ta valstybė, kurioje yra jo asmeninių ir finansinių interesų centras, t.y. rezidavimo valstybė. Tačiau tuo atveju, kai nerezidentas pagrindines pajamas gauna kitoje valstybėje narėje ir negauna pakankamai apmokestinamųjų pajamų rezidavimo valstybėje, į asmenines ir šeimines aplinkybes turi atsižvelgti nerezidavimo valstybė, kurioje jis gauna pajamų. Vienoje iš bylų (*D.* byloje) ETT šią taisyklę pritaikė ir turto apmokestinimo atžvilgiu: kitoje nei jo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje tik nepagrindinę savo turto dalį turintis apmokestinamasis asmuo paprastai nėra panašioje situacijoje kaip šios valstybės narės rezidentai, todėl kompetentingų institucijų atsisakymas jam suteikti lengvatas, kuriomis naudojasi rezidentai, nėra diskriminacija jo atžvilgiu.

13. Nors vienuose iš pirmųjų savo sprendimų (*Bachmann* ir *Comm. v. Belgium* bylose) ETT pripažino, kad nacionalinių teisės aktų, kurie suteikė teisę atskaityti vietinėms draudimo bendrovėms sumokėtas sveikatos ir pensijų draudimo įmokas, tačiau tokios teisės nesuteikė tuo atveju, jeigu minėtos įmokos buvo mokamos kitoje valstybėje narėje įsisteigusiai draudimo bendrovei, prieštaravimas EB teisei gali būti pateisintas siekiu užtikrinti mokesčių sistemos vieningumą, vėlesnėse bylose pakeitė savo poziciją šiuo klausimu ir pripažino, kad toks prieštaravimas negali būti pateisintas.

14. Remiantis ETT jurisprudencija bylose dėl fizinių asmenų teisės atskaityti išlaidas, patirtas apmokestinamosios pajamoms uždirbti, matyti, kad tuo atveju, jeigu valstybė suteikia teisę

rezidentams atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų išlaidas, patirtas uždirbant tas pajamas, tuo tikslu, kad tik likęs pelnas būtų apmokestintas, tai draudimas pasinaudoti šia teise nerezidentui sukuria diskriminaciją, kuri negali būti pateisinta. Nerezidentų teisė atskaityti išlaidas, tiesiogiai susijusias su valstybėje narėje uždirbtomis apmokestinamosiomis pajamomis, turi būti užtikrinta jau mokesčio apskaičiavimo etape, o tam tikri papildomi procedūriniai reikalavimai, susiję su dvigubo apmokestinimo išvengimu, nors ir sudarantys kliūtis EB sutartyje numatytų laisvių įgyvendinimui, gali būti pateisinti siekiu užtikrinti gerą apmokestinimo prie šaltinio procedūros veikimą.

15. Remiantis ETT sprendimuose suformuluotomis taisyklėmis, rezidavimo valstybė gali taikyti minimalų neapmokestinamąjį minimumą tik rezidentams ir kartu jo netaikyti nerezidentams, tačiau didesnio pajamų mokesčio tarifo taikymas, kai apmokestinamieji asmenys rezidentai ir nerezidentai yra sulyginamoje padėtyje, prieštarauja EB teisei.

16. EB sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės taikomos ne tik fiziniams, bet ir juridiniams asmenims. Juridinio asmens buveinės (administracijos) buvimo vieta yra tas veiksnys, kuriuo remiantis juridinis asmuo priskiriamas tam tikrai valstybei.

17. Remiantis ETT praktika, tuo atveju, kai vienos valstybės narės įmonės kitoje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių įmonių ir atstovybių ar filialų atžvilgiu taikomos skirtingos taisyklės, nors šių dviejų įsisteigimo formų padėtis objektyviai yra panaši, toks reguliavimas sukuria EB sutarties garantuojamos teisės laisvai pasirinkti įsisteigimo formą ribojimą, taip pat toks nepateisinamas ribojimas egzistuoja tuo atveju, kai kitoje valstybėje narėje savo buveinę turinčiai įmonei nesuteikiama vietinėms įmonėms garantuojama mokesčių lengvata, nors šios įmonės yra objektyviai palyginamoje padėtyje.

18. ETT jurisprudencijoje suformuota taisyklė, kad pajamų šaltinio valstybė narė turi leisti kitoje valstybėje narėje įsteigtai įmonei atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų išlaidas, tačiau gali nustatyti, kad šios išlaidos turi būti tiesiogiai ekonomiškai susijusios su būtent toje valstybėje narėje vykdytos veiklos pajamomis, be to šios teisės įgyvendinimui negali būti nustatyta neproporcingų procedūrinių apsunkinimų.

19. Remiantis ETT sprendimais su įmonių grupių apmokestinimu susijusiose bylose, atsižvelgimas į kitoje valstybėje įsteigtos dukterinės įmonės patirtus nuostolius apskaičiuojant patronuojančios įmonės pelno mokestį negali būti priklausomas nuo to, kiek dukterinių įmonių yra įsteigta ne patronuojančios įmonės buveinės valstybėje narėje (*ICI* byla). Nors teisė atskaityti kitoje valstybėje įsteigtos dukterinės įmonės patirtus nuostolius iš patronuojančios įmonės pelno, riboja EB sutarties garantuojamų teisių įgyvendinimą, tačiau tokie ribojimai yra pateisinami, jeigu jie nepažeidžia proporcingumo principo (*Marks & Spencer* byla). Vis dėlto ši taisyklė netaikoma, kai

nuostoliai yra susiję su kitose valstybėse narėse įsteigtose dukterinėse įmonėse turimų kapitalo dalių nuvertėjimu.

20. Apibendrinant ETT praktiką bylose, susijusiose su paskolų suteikimu susijusioms įmonėms (t.y. kai paskolą suteikia patronuojanti įmonė kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinei įmonei) ir su tokių veiksmų vertinimu kaip pelno paskirstymu, ko pasekoje dukterinėms įmonėms neleidžiama sumokėtų palūkanų atskaityti kaip patirtų išlaidų, matome, kad ETT pripažįsta, jog tokias taisykles nustatantys nacionaliniai teisės aktai prieštarauja EB teisei. Tačiau šios nuostatos gali būti pateisintos, jeigu jose aiškiai nustatyta, jog tokios pasekmės kyla tik atlikus objektyvių ir patikrintinų veiksmų tyrimą, ko pasekoje identifikuojamas vien apsimestinio sandorio dėl mokesčių buvimas, tačiau ir tokiu atveju palūkanos paskirstytuoju pelnu gali būti pripažintos tik tiek, kiek jos viršija tai, kas būtų sutarta įprastos konkurencijos sąlygomis.

21. Bylose dėl dividendų apmokestinimo ETT laikosi nuomonės, kad tuo atveju, kai yra sprendžiamas klausimas dėl dividendus iš kitos valstybės narės įmonės gaunančio asmens apmokestinimo jo rezidavimo valstybėje narėje, tokios pajamos turi būti vertinamos taip pat, kaip iš jo rezidavimo valstybėje įsteigtų įmonių gaunamos pajamos su visomis iš to išplaukiančiomis pasekmėmis. Tuo atveju, jeigu situacija yra susijusi su valstybėje narėje įsteigtos įmonės akcininkui nerezidentui mokamais dividendais ir pajamų prie šaltinio apmokestinimu, ETT pripažįsta, kad nerezidentų padėtis šioje valstybėje narėje prilyginama rezidentų padėčiai tik tuo atveju, kai ji apmokestina šių asmenų gaunamas pajamas; priešingu atveju, ne pajamų šaltinio valstybė narė, bet rezidavimo valstybė turėtų įvertinti akcininko galimybes mokėti mokesčių.

22. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, matome, kad šio magistro baigiamojo darbo įvade iškelta hipotezė, t.y. kad remiantis ETT jurisprudencija, valstybės narės, nors ir yra iš esmės kompetentingos savarankiškai reglamentuoti beveik visus su tiesioginiu apmokestinimu susijusius klausimus, realizuodamos šią teisę privalo nepažeisti pagrindinių EB sutartyje įtvirtintų laisvių, pasitvirtino.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

TEISĖS AKTAI

Europos Bendrijos ir Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis. Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2
2. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, esančioms skirtingose valstybėse narėse// OJ 1990 L 225, P. 6-9
3. 1990 m. liepos 3 d. Tarybos direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos sandoriams, kuriais įvairių valstybių narių bendrovės susijungia, skykla, perduoda turtą ir keičiasi akcijomis// OJ 1990 L 225, P. 1-5
4. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva Nr. 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos tarp skirtingose valstybėse narėse esančių susijusių įmonių mokamoms palūkanoms ir atlyginimui už teisių perleidimą// OJ 2003 L 157, P. 49-54
5. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva Nr. 2003/48/EB dėl pajamų iš santaupų, gaunamų palūkanų forma, apmokestinimo// OJ 2003 L 157, P. 38-48
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

Kiti dokumentai

7. 2006 m. gruodžio 19 d. Europos Komisijos Komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje“// http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/com/2006/com2006_0823lt01.pdf; prisijungimo laikas: 2007-10-21
8. Europos Komisijos Strategija dėl konsoliduotos pelno mokesčio bazės, taikomos apskaičiuojant pajamas vykdamą veiklą visoje Europos Bendrijos teritorijoje//http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0582en01.pdf; prisijungimo laikas: 2007-10-21
9. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui//Valstybės žinios. 2000, Nr. 23-585

EUROPOS TEISINGUMO TEISMO JURISPRUDENCIJA

10. C-270/83 *Comm. v. France* (Avoir fiscal), [1986] ECR-273
11. C-80/94 *Wielockx*, [1995] ECR I-2508
12. C-35/98 *Verkooijen*, [2000] ECR I-4073
13. C-422/01 *Skandia-Ramstedt*, [2003] ECR I-6817
14. C-279/93 *Schumacker*, [1995] ECR I-225
15. C-290/04 *Scorpio*, OJ 2004 C 21, P. 26
16. C-346/04 *Conijn*, OJ 2004 C 251, P. 9
17. C-383/05 *Talotta*, OJ 2006 C 10, P. 11

18. C-157/05 *Holbock*, OJ 2005 C 143, P. 26
19. C-64/96/C-65/96 *Uecker/Jacket*, [1997] ECR I-03171
20. C-148/02 *Garcia Avello*, [2003] ECR I-11613
21. C-403/03 *Schempp*, [2005] ECR I-6421
22. C-112/91 *Werner*, [1993] ECR I-0429
23. C-107/94 *Asscher*, [1996] ECR I-03089
24. C-336/96 *Gilly*, [1998] ECR I-2793
25. C-76/05 *Schwarz*, OJ 2005 C 93, P. 15
26. C-286/82/C-26/83 *Luisi-Carbone*, [1984] ECR I-377
27. C-300/90 *Comm v. Belgium*, [1992] ECR I-305
28. C-204/90 *Bachmann*, [1992] ECR I-249
29. C-150/04 *Comm v. Denmark*, OJ 2004 C 190, P. 3
30. C-522/04 *Comm v. Belgium*, OJ 2005 C 57, P. 17
31. C-318/05 *Comm. v. Germany*, OJ 2005 C 257, P. 4
32. C-315/02 *Lenz*, [2004] ECR I-7063
33. C-386/04 *Stauffer*, OJ 2006 C 281, P. 9
34. C-319/02 *Manninen*, [2004] ECR I-7477
35. C-106/83 *Sermide*, [1984] ECR I-4209
36. C-248/95/C-249/95 *Schiffahrt-Stapf*, [1997] ECR I-4475
37. C-354/95 *The Queen*, [1997] ECR, I-4559
38. C-207/04 *Vergani*, [2005] ECR I-7453, 7474
39. C-152/73 *Sotgiu*, [1974] ECR I-153
40. C-175/88 *Biehl*, [1990] ECR I-1779
41. C-391/97 *Gschwind*, [1999] ECR I-5453
42. C-87/99 *Zustrassen*, [2000] ECR I-3339
43. C-385/00 *de Groot*, [2002] ECR I-11819
44. C-234/01 *Gerritse*, [2003] ECR I-5933
45. C-169/03 *Wallentin*, [2004] ECR I-6443
46. C-329/05 *Meindl-Berger*, OJ 2005 C 271, P. 16
47. C-41/84 *Pinna*, [1986] ECR I-00001
48. C-279/89 *Comm. v. United Kingdom*, [1992] ECR I-5785
49. C-349/87 *Parashi*, [1991] ECR I-401
50. C-55/94 *Gebhard*, [1995] ECR I-4165
51. C-300/90 *Comm. v. Belgium*, [1992] ECR I-305
52. C-484/93 *Svenson & Gustavsson*, [1995] ECR I-3955
53. C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, [2004] ECR I-2409
54. C-292/04 *Mieliche-Weyde-Stoffer*, OJ 204 C 228, P. 27
55. C-212/97 *Centros*, [1999] ECR I-01459
56. C-456/04 *Agip Petroli*, OL 2006 C 143, P. 15
57. C-196/04 *Cadbury Schweppes*, OL 2004 C 168, P. 3
58. C-264/96 *ICI*, [1998] ECR I-04695
59. C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, [2002] ECR I-11779
60. C-321/05 *Kofoed*, OJ 2005 C 257, P. 6
61. C-364/01 *Barbier*, OJ 2001 C 331, P. 0006
62. C-167/01 *Inspire Art Ltd*, [2003] ECR I-10155
63. C-446/03 *Marks & Spencer*, [2005] ECR I-10837

64. C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, OJ 2005 C 57, P. 20
65. C-250/95 *Futura*, [1997] ECR I-02471
66. C-254/97 *Baxter*, [1999] ECR I-04809
67. C-470/04 *N.*, OJ 2005 C 31, P. 5
68. C-307/97 *Saint-Gobain*, [1999] ECR I-6163
69. C-330/91 *Commerzbank*, [1993] ECR I-04017
70. C-141/99 *AMID*, [2000] ECR I-11619
71. C-376/03 *D.*, [2005] ECR I-5821
72. C-136/00 *Danner*, [2002] ECR I-8147
73. C-431/01 *Mertens*, [2002] ECR I-7073
74. C-265/04 *Bouanich*, OJ 2004 C 228, P. 22
75. C-55/98 *Vestergaard*, [1999] ECR I-7643
76. C-42/02 *Lindman*, [2003] ECR I-13519,13543
77. C-151/94 *Comm. v. Luxembourg*, [1995] ECR I-3699
78. C-520/04 *Turpeinen*, OJ 2005 C 57, P. 17
79. C-443/06 *Hollmann*, OJ 2006 C 326, P. 35
80. C-152/03 *Ritter-Coulais*, [2006] ECR I-1711,1754
81. C-182/06 *Lakebrink*, OJ 2006 C 143, P. 27
82. C-512/03 *Blanckaert*, [2005] ECR I-7685,7705
83. C-242/03 *Weidert-Paulus*, [2004] ECR I-7379,7391
84. C-311/97 *Bank of Scotland*, [1999] ECR I-2651
85. C-253/03 *CLT-UFA*, [2006] ECR I-01831
86. C-345/04 *CELG*, OJ 2004 C 273, P. 10
87. C-283/94/C-291/94/C-292/94 *Denkavit-VITIC-Voomer*, [1996] ECR I-05063
88. C-168/01 *Bosal*, [2003] ECR I-9401
89. C-347/04 *Rewe*, OJ 2004 C 273, P. 10
90. C-251/98 *Baars*, [2000] ECR I-2787
91. C-513/04 *Kerckhaert-Morres*, OJ 2006 C 326, P. 6
92. C-397/98/C-410/98 *Mettalgesellschaft*, [2001] ECR I-01727
93. C-374/04 ACT Group Litigations, OJ 2004 C 273, P. 6 17

SPECIALIOJI LITERATŪRA

Knygos

94. Bernard C. Europos Sąjungos materialinė teisė: keturios laisvės. – Vilnius: Eugrimas, 2006
95. Junevičius A., Schafer H.M. Europos Bendrijos bendrosios rinkos teisė. – Kaunas: Aušra, 2005
96. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003
97. Pepeliaev S.G., Poliakova V.V., Somov A.N. ir kt. Nalogovoe pravo. – Moskva, 2000
98. Rohatgi R. Basic international taxation. – Hague: Kluwen Law International. 2002
99. Terra B., Wattel P. European Tax Law. – Hague: Kluwer Law International, 2001
100. Žaltauskaitė-Žalimienė S. Laisvas asmenų judėjimas pagal Europos Bendrijos teisę: įsisteigimo teisė. - Vilnius: Rosma, 2002
101. Wyatt D., Dashwood A. European Union Law.-London:Sweet&Maxwell, Third edition, 1993

Žurnalų straipsniai

102. Gabartas H. Ar Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka prieštarauja Europos Bendrijos teisei?//Jurisprudencija. 2003, T. 42 (34)

103. Gabartas H. Diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata: lyginamoji tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės analizė//Jurisprudencija. 2003, T. 46 (38)

104. Gabartas H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos//Jurisprudencija. 2007, T. 9 (99)

105. Lehner M. Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty//EC Tax Review. 2000, No. 1

106. Toifl G. EC Fundamental Freedoms and Non-Discrimination Provisions in Tax Treaties//Tax Treaties and EC Law. 1997

Disertacijos

107. Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui: daktaro dis.: soc. mokslai:teisė(01 S). – V., 2004

SANTRAUKA

Europos Teisingumo Teismo jurisprudencija tiesioginių mokesčių srityje

Pagrindinės sąvokos: tiesioginiai mokesčiai, nerezidentų diskriminacija, pagrindinių laisvių pažeidimas, fizinių asmenų apmokestinimas, juridinių asmenų apmokestinimas, dividendų apmokestinimas.

Santraukos turinys. Magistro baigiamajame darbe analizuojami Europos Teisingumo Teismo sprendimai, susiję su tiesioginiais mokesčiais. Darbu siekiama atskleisti pagrindines šio teismo suformuluotas taisykles fizinių ir juridinių asmenų apmokestinime, atskirai išskiriamas dividendų apmokestinimas.

Magistro baigiamajame darbu „Europos Teisingumo Teismo jurisprudencija tiesioginių mokesčių srityje“ siekiama atskleisti svarbiausias Europos Teisingumo Teismo suformuluotas Europos Bendrijos sutarties interpretavimo tiesioginių mokesčių srityje taisykles. Autorė trumpai pristato pagrindinius tiesioginių mokesčių ir netiesioginių mokesčių atribojimo kriterijus, apžvelgia, kokiomis Europos Bendrijos sutarties nuostatomis vadovaujantis Europos Sąjungos institucijos yra kompetingos priimti teisės aktus tiesioginių mokesčių srityje, detaliai analizuoja Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių taikymo tiesioginiams mokesčiams klausimus, pateikia detalią diskriminaciją ir nediskriminacinius apribojimus tiesioginių mokesčių srityje pateisinančių argumentų analizę, atskleidžia pagrindines Europos Teisingumo Teismo suformuluotas taisykles tiesioginių mokesčių srityje.

SUMMARY

Jurisprudence of the European Court of Justice in the Field of Direct Taxes

Key words: direct taxes, discrimination of non-residents, violation of the fundamental freedoms, taxation of natural persons, taxation of legal persons, taxation of dividends.

Content of summary: the thesis analyses decisions of the European Court of Justice related to the direct taxes. The thesis aims at revealing the main rules established by this Court for the taxation of natural and legal persons; taxation of dividends is separately discussed.

The thesis *Jurisprudence of the European Court of Justice in the Field of Direct Taxes* seeks to reveal the essential rules set by the European Court of Justice for the interpretation of the Treaty Establishing the European Community (further – the Treaty) in the field of direct taxes. The author gives a short presentation on criteria for the separation of direct and indirect taxes, reviews the provisions of the Treaty which are being followed by the European Union institutions to be competent to adopt legal acts in the field of direct taxes, thoroughly examines the issues of the application of the fundamental freedoms established by the Treaty to the direct taxes, provides a detailed analysis of arguments justifying discriminatory and non-discriminatory restraints for direct taxes, reveals the main rules formulated by the European Court of Justice for direct taxes.