

Byla C-284/09

Europos Komisija

prieš

Vokietijos Federacinė Respublikė

„Valstybės sipareigojimų nevykdymas – Laisvas kapitalo judėjimas – EB 56 straipsnis ir Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsnis – Dividendų apmokestinimas – Bendrovės, kurių buveinė yra nacionalinėje teritorijoje, ir kitoje valstybėje narėje arba Europos ekonominės erdvės valstybėje steigiamoms bendrovėms pervesti dividendai – Skirtingas vertinimas“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių aktai – Pelno mokestis – Dividendų apmokestinimas – Dividendus gaunančios bendrovės dalyvavimas valdant bendrovės, pervedančios mažiau dividendų nei Direktyvoje 90/435 numatyta riba, kapitalą*

(EB 56 straipsnio 1 dalis; Tarybos direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies a punktas)

2. *Tarptautiniai susitarimai – Europos ekonominės erdvės susitarimas – Laisvas kapitalo judėjimas – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos dividendai, išmokėti bendrovei nerezidentei, apmokestinami didesniu tarifu, nei bendrovei rezidentei išmokėti dividendai – Neleistinumas*

(EEE susitarimo 40 straipsnis)

1. Valstybės narė, apmokestinusi kitose valstybėse narėse steigiamoms bendrovėms paskirstytus dividendus didesniu tarifu nei bendrovėms, kurių buveinė yra jos teritorijoje, paskirstytus dividendus tuo atveju, kai patronuojančios bendrovės dalis iš jos dukterinės bendrovės kapitalo, nustatyta Direktyvos 90/435 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos visoms valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos Direktyva 2003/123, 3 straipsnio 1 dalies a punkte, nepasiekta, nevykdo sipareigojimų pagal EB 56 straipsnio 1 dalį.

Žinoma, kai dalyvaujama valdant kapitalą, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atžvilgiu valstybės narės turi nustatyti, ar ir kiek reikia vengti paskirstytojo pelno ekonominio arba grandininio dvigubo apmokestinimo, ir šiuo tikslu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudaromose sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama užkirsti kelią šiam ekonominiam ar grandininiam dvigubam apmokestinimui arba jį sušvelninti. Vis dėlto vien tai joms neleidžia taikyti EB sutartimi garantuojamoms judėjimo laisvėms prieštaraujančių priemonių.

Nuo to momento, kai valstybės narė vienašališkai arba sutartimis pajamą mokesčiu apmokestina ne tik bendrovės rezidentės, bet ir bendrovės nerezidentės už iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, ši bendrovė nerezidentė padėtis tampa panaši į bendrovės rezidentės padėtį. Tokiu atveju tam, kad dividendų gaunančios bendrovės nerezidentės nepatirtų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kuris iš esmės draudžiamas EB 56 straipsniu, dividendus išmokančios bendrovės rezidavimo valstybė turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalinės teisės numatytą apmokestinimo grandinės arba ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo ar jo sušvelninimo mechanizmą bendrovė nerezidentė vertinimas būtų toks pats kaip ir rezidentė.

Tokio apribojimo nepateisina privalomieji bendrojo intereso pagrindai. Žinoma, pateisinimui būtų apsaugoti subalansuoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimai tarp valstybių narių gali būti pritarta, būtų kai nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu. Tačiau jei valstybė narė nusprendžia neapmokestinti savo teritorijoje steigtų dividendus gaunančią bendrovę šios rėšies pajamų, negalima remtis būtų apsaugoti subalansuoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimai tarp valstybių narių, siekiant pateisinti kitoje valstybėje narėje steigtų dividendus gaunančią bendrovę apmokestinimą. Mokestinio plaukų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo būtų galima remtis norint pateisinti pagrindinei laisvei iš principo prieštaraujančią priemonę. Tokia priemonė negali būti pateisinama ir mokesčių sistemos darnumo priežastimis. Argumentui, kad nagrinėjamą mokesčių lengvatą kompensuoja nepalankus apmokestinimas, negalima pritarti, nes nėra tiesioginio ryšio tarp mokesčio prie pajamų šaltinio už dividendų gaunančioms bendrovėms rezidentėms išmokėtus dividendus netaikymo ir minėto dividendų apmokestinimo kaip ši bendrovė akcininkų pajamų arba kaip galimo vėliau apmokestinamo sandorio.

(žr. 48, 56, 57, 77, 78, 83, 86, 92, 94 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Apmokestindama Islandijoje ir Norvegijoje steigtoms bendrovėms paskirstytus dividendus didesniu tarifu nei bendrovėms, kurių buveinė yra valstybės narės teritorijoje, paskirstytus dividendus, valstybė narė nevykdo sąsipaigojimų pagal Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimo 40 straipsnį.

Nors laisvo kapitalo judėjimo tarp EEE susitarimo šalimis esančių valstybių subjektų apribojimais turi būti vertinami atsižvelgiant į minėto susitarimo 40 straipsnį ir jo XII priedą, šios nuostatos turi būti paaiškinti gali kaip ir iš esmės joms identiškos EB 56 straipsnio nuostatos.

(žr. 96, 99 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2011 m. spalio 20 d.(*)

„Valstybės sąsipaigojimų nevykdymas – Laisvas kapitalo judėjimas – EB 56 straipsnis ir Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsnis – Dividendų apmokestinimas – Bendrovės,

kuri? buvein? yra nacionalin?je teritorijoje, ir kitoje valstyb?je nar?je arba Europos ekonomin?s erdv?s valstyb?je ?steigtoms bendrov?ms pervesti dividendai – Skirtingas vertinimas“

Byloje C?284/09

d?l 2009 m. liepos 23 d. pagal EB 226 straipsn? pareikšto ieškinio d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo

Europos Komisija, atstovaujama R. Lyal ir B.?R. Killmann, nurodžiusi adres? dokumentams ?teikti Liuksemburge,

ieškov?,

prieš

Vokietijos Federacin? Respublik?, atstovaujam? M. Lumma ir C. Blaschke, padedam? *professeur* H. Kube,

atsakov?,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teis?jai M. Safjan, M. Ileši?, E. Levits (praneš?jas) ir J.?J. Kasel,

generalin? advokat? E. Sharpston,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2010 m. gruodžio 9 d. pos?džiui,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Savo ieškiniu Europos Bendrij? Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad apmokestinusi bendrovei, kurios buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je ar Europos ekonomin?je erdv?je (EEE), išmok?tus dividendus didesniu tarifu nei bendrovei, kurios buvein? yra Vokietijos Federacin?je Respublikoje, išmok?tus dividendus Vokietijos Federacin? Respublika ne?vykdo ?sipareigojim? pagal EB 56 straipsn? tuo atveju, kai minimali patronuojan?ios bendrov?s dalis jos dukterin?s bendrov?s kapitale, nustatyta 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvoje 90/435/EEB d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistoje 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 2 t., p. 3; toliau – Direktyva 90/435), o Islandijos Respublikos ir Norvegijos Karalyst?s atžvilgiu – 1992 m. geguž?s 2 d. Europos ekonomin?s erdv?s susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 11 sk., 52 t., p. 3; toliau – EEE susitarimas) 40 straipsnyje, nepasiekta.

Teisinis pagrindas

EEE susitarimas

2 EEE susitarimo 40 straipsnyje numatyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas Susitarian?iosios Šalys tarpusavyje netaiko joki? kapitalo, priklausan?io [Europos S?jungos] valstyb?se nar?se ar [Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA)] valstyb?se gyvenantiems asmenims, jud?jimo apribojim?, taip pat nediskriminuoja d?l šalio? pilietyb?s ar gyvenamosios vietos arba d?l vietos, kurioje kapitalas yra investuotas. Šiam straipsniui ?gyvendinti reikalingos nuostatos pateikiamos XII priede.“

S?jungos teis?

3 Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Taikant ši? direktyv?:

a) patronuojan?ia bendrove b?tinai laikoma kiekviena valstyb?s nar?s bendrov?, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas s?lygas ir turi ne mažesn? kaip 20 % kitoje valstyb?je nar?je esan?ios bendrov?s, atitinkan?ios tas pa?ias s?lygas, kapitalo dal?.

<...>

nuo 2007 m. sausio 1 d. – minimali procentin? kapitalo dalis yra 15 %.

nuo 2009 m. sausio 1 d. – minimali procentin? kapitalo dalis yra 10 %.

<...>“

4 Pagal Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dal? iš pelno, kur? dukterin? bendrov? paskirsto savo patronuojan?iai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.

Nacionalin?s teis?s aktai

Bendras dividend? apmokestinimas

5 Vokietijos pajam? iš kapitalo apmokestinimo tvarka numatyta Pajam? mokes?io ?statymo (*BGBI.* 2003 I, p. 179 paskelbtos redakcijos *Einkommensteuergesetz*, *BGBI.* 2002 I, p. 4210, toliau – *EStG*) nuostatose, kurios, kalbant apie juridinius asmenis, taikomos kartu su Juridini? asmen? pelno mokes?io ?statymo (*Körperschaftsteuergesetz*, *BGBI.* 2002 I, p. 4144, toliau – *KStG*) nuostatomis. Šiai bylai taikytinos redakcijos reikšmingos nuostatos nurodytos šio sprendimo 6?15 punktuose.

6 Pagal *EStG* 20 straipsnio 1 dalies 1 punkt?:

„Pajamas iš kapitalo sudaro:

1) kapitalo bendrov?s pelno dalis (dividendai) <...>, ribotos atsakomyb?s bendrov?s, pagal Vokietijos teis? ?steigtos bendrov?s „Erwerbs-und-Wirtschaftsgenossenschaften“ ir kasykl? eksploataavimo asociacij?, turin?i? juridinio asmens teises, dalys. Kitoms pajamoms priskirtinas ir pasl?ptas pelno paskirstymas. Šios ?plaukos n?ra pajamos, jeigu jas lemia juridinio asmens paskirstymas tuo atveju, kai laikoma, kad buvo panaudotos „depozitin?s s?skaitos siekiant administruoti mokes?ius“ (*steuerliches Einlagekonto*), kaip tai suprantama pagal [*KStG*] 27 straipsn?, sumos“.

7 *EStG* 43 straipsnio „Pajamos iš kapitalo, kurioms taikoma mokesčio atskaita“ 1 dalies pirmo sakinio 1 punkte ir trečiame sakinyje numatyta:

„Pajamų mokestis renkamas iš pajamų iš kapitalo (mokestis už pajamas iš kapitalo), atskaitant tokias vietas <...> ir 7 punkto a papunktyje ir 8 punkte bei antrame sakinyje numatytais atvejais – užsienio pajamas iš kapitalo:

1) pajamas iš kapitalo, kaip jos suprantamos pagal 20 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus.

<...>

Mokesčio atskaita taikoma, nepaisant [*KStG*] 3 straipsnio 40 punkto ir 8b straipsnio.“

8 Pagal *EStG* 44 straipsnio 1 dalies pirmą–trečią sakinius, susijusius su mokesčio už pajamas iš kapitalo mokėjimu:

„43 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje [1 punkte] <...> numatytais atvejais mokesčio už pajamas iš kapitalo skolininkas yra pajamų iš kapitalo kreditorius. Mokestis už pajamas iš kapitalo atsiranda tuo momentu, kai kreditorius gauna pajamų iš kapitalo. Būtent tuo momentu pajamų iš kapitalo skolininkas 43 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1–4 punktuose <...> numatytais atvejais atlieka mokesčio atskaitą už pajamų iš kapitalo kreditorių.“

9 Mokesčio už pajamas iš kapitalo apskaičiavimas reglamentuojamas *EStG* 43a straipsnio 1 dalies 1 punkte, suformuluotame taip:

„Mokestis už pajamas iš kapitalo sudaro:

1) 43 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio [1 punkte] <...> numatytais atvejais:

– 25 % pajamų iš kapitalo <...>“

10 Dėl dukterinės bendrovės pervestų dividendų *KStG* 8b straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta, kad šiuos neatsižvelgiama apskaičiuojant patronuojančios bendrovės pajamas.

Bendrovei, kurios buveinė yra Vokietijoje, paskirstytų dividendų apmokestinimas

11 Kalbant apie bendrovei, kurios buveinė yra Vokietijoje, paskirstytų dividendų apmokestinimą, *KStG* 31 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje nukreipiama į taikytinas *EStG* nuostatas.

12 *EStG* 36 straipsnio 2 dalies 2 punktas ir 4 dalies antras sakinytis, kuriame reglamentuojamas pajamų mokesčio atsiradimas ir mokėjimas, suformuluotas taip:

„2. Šių pajamų mokestis įskaitomi:

<...>

2) pajamų mokestis, sumokėtas taikant mokesčio atskaitą, jei jis apima <...> pajamas, kurios, remiantis <...> [*KStG*] 8b straipsnio 1 dalimi ir 6 dalies antru sakiniu, neatsižvelgiama apskaičiuojant pajamas, ir jei nebuvo pateiktas prašymas dėl grąžinimo arba grąžinimas nebuvo atliktas. Pajamų mokestis, sumokėtas taikant mokesčio atskaitą, neįskaitomas, jei nebuvo pateikta 45a straipsnio 2 arba 3 dalyje nurodyta pažyma. <...>

<...>

4. <...> Jei po atskaitos atsiranda perteklius apmokestinamojo asmens naudai, jis jam sumokamas po pranešimo apie mokesčius įteikimo.“

Bendrovei, kurios buveinė yra ne Vokietijoje, paskirstytų dividendų apmokestinimas

13 Bendrovės, kuri nei valdymo organai, nei buveinė nėra Vokietijoje arba kurios nėra neribotai mokesčių apmokestinamieji asmenys šioje valstybėje narėje, remiantis KStG 2 straipsniu, laikomos ribotai apmokestinamaisiais asmenimis už pajamas, gautas nacionalinėje teritorijoje.

14 Pagal KStG 32 straipsnio 1 dalies 2 punktą, kai pajamas gaunantis subjektas ribotai apmokestinamas Vokietijoje, pelno mokestis už pajamas, kuri atžvilgiu taikoma mokesčių atskaita, galutinai sumokamas po mokesčių atskaitos.

15 EStG 43 b straipsnyje numatyta, kad, apmokestinamajam asmeniui prašant, mokestis už pajamas iš kapitalo nerenkamas tuomet, kai kitoje nei Vokietijos Federacinė Respublika valstybėje narėje įsteigtos patronuojančios bendrovės dalis jos dukterinės bendrovės kapitale pasiekia Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą ribą.

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

16 Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, kurias Vokietijos Federacinė Respublika sudarė su visomis kitomis valstybėmis narėmis ir Islandijos Respublika bei Norvegijos Karalyste, numatytos nuostatos dėl Vokietijoje renkamo mokesčių prie pajamų šaltinio atskaitymo iš mokesčių, mokėtinų valstybėje narėje, kurioje įsteigta patronuojanti bendrovė, sumos. Mokesčių kredito suma negali viršyti iki atskaitos apskaičiuotos mokesčių dalies už Vokietijos kilmės pajamas ir šiose sutartyse nenumatytas galimo mokesčių kredito, susidarančio dėl skirtingos mokesčių naštos atitinkamoje valstybėje narėje ir mokesčių prie pajamų šaltinio Vokietijoje, grąžinimas.

Ikiteisminė procedūra

17 2005 m. spalio 12 d. oficialiu pranešimu Komisija atkreipė Vokietijos Federacinės Respublikos dėmesį į savo abejones dėl Vokietijos dividendų apmokestinimo tvarkos suderinamumo su EB 56 straipsniu ir EEE susitarimo 40 straipsniu tiek, kiek dividendus gaunančioms bendrovėms rezidentoms sudaromos palankesnės sąlygos mokesčių požiūriu nei kitoje valstybėje narėje ar EEE susitarimo šalyje įsteigtoms dividendus gaunančioms bendrovėms.

18 Vokietijos vyriausybė oficialiu pranešimu atsakė 2005 m. gruodžio 21 d. laišku.

19 1997 m. birželio 27 d. Komisija išsiuntė Vokietijos Federacinei Respublikai pagrįstą nuomonę, kurioje nurodė, jog su EB 56 straipsniu nesuderinama laiko aplinkybė, kad bendras visos nacionalinio mokesčių prie pajamų šaltinio atskaitos ir iš pajamų už nacionalinius dividendus poveikis pasireiškia mažesniu apmokestinimu nei mokesčių prie pajamų šaltinio iš užsienį pervedamų dividendų.

20 Savo 2007 m. rugpjūčio 28 d. pranešime Vokietijos vyriausybė atkreipė dėmesį į neatitikimą tarp oficialaus pranešimo, grindžiamo klaidingu Vokietijos mokesčių teisės aprašymu tiek, kiek jame buvo nurodyta, kad patronuojančios bendrovės rezidentams neturėjo pareigos sumokėti mokestį prie pajamų šaltinio už dividendus, ir pagrįstos nuomonės, kurioje buvo

teisingai nurodyta, jog Vokietijos akcininkai taip pat privalo mokėti mokestį prie pajamų šaltinio, tačiau joje, skirtingai nei oficialiame pranešime, buvo padaryta išvada, kad pavojus laisvam kapitalo judėjimui kilo dėl kitoje nei Vokietijos Federacinė Respublika valstybėje narėje arba kitose EEE susitarimo šalyse steigtų patronuojančių bendrovių atleidimo nuo mokesčio prie pajamų šaltinio.

21 Atsakydama į šį pranešimą Komisija 2007 m. lapkričio 28 d. išsiuntė šiai valstybei narei papildomą oficialų pranešimą, kuriame patikslino, kad, jos nuomone, klaidingas Vokietijos mokesčių teisės aprašymas neturėjo tokios pagrindiniam ikiteisminio proceso turiniui. Ji pažymėjo: kadangi Vokietijos akcininkai naudojami pelno mokesčio prie pajamų šaltinio atskaita, o kitose valstybėse narėse ar EEE susitarimo šalyse steigtos bendrovės atleidžiamos nuo mokesčio prie pajamų šaltinio, šie bendrovių dividendai apmokestinami didesniu mokesčio tarifu.

22 Nepatenkinusi Vokietijos vyriausybės prašymo pratęsti terminą atsakymui į minėtą papildomą oficialų pranešimą pateikti, Komisija 2008 m. vasario 28 d. išsiuntė papildomą pagrįstą nuomonę.

23 Vokietijos Federacinė Respublika į šią papildomą pagrįstą nuomonę atsakė 2008 m. balandžio 30 d. laišku, kuriuo informavo Komisiją apie siekį imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų atsižvelgta į šią papildomą pagrįstą nuomonę.

24 Konstatavusi, kad per papildomoje pagrįstoje nuomonėje Vokietijos Federacinei Respublikai nustatytą dviejų mėnesių terminą ši nepakeitė savo mokesčių teisės nuostatų, kad būtų atsižvelgta į šią nuomonę ir užtikrintas vienodas bendrovių rezidentų ir nerezidentų vertinimas, Komisija pareiškė šį ieškinį.

Dėl ieškinių

Šalių argumentai

25 Komisija tvirtina, kad Vokietijos Federacinė Respublika, panaikinusį ekonominę naštą, susijusią su mokesčiu už pajamas iš kapitalo, tik patronuojančioms bendrovėms, kurių buveinė ir valdymo organai yra jos teritorijoje, ir numatiusi šio mokesčio atskaitos ir grąžinimo galimybę, tačiau tokių mokesčių lengvatų vidaus priemonėmis ar dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, sudarytomis su kitomis Sąjungos valstybėmis narėmis arba su Islandijos Respublika ar Norvegijos Karalyste, nenumatydama šiose valstybėse steigtoms patronuojančioms bendrovėms, pažeidė EB 56 straipsniu ir EEE susitarimo 40 straipsniu užtikrinamą laisvą kapitalo judėjimą.

26 Komisijos teigimu, Vokietijoje steigtų patronuojančių bendrovių ir patronuojančių bendrovių, kurių buveinė yra kitose valstybėse narėse ar EEE susitarimo šalyse, padėtis yra objektyviai panaši. Vokietijos Federacinė Respublika siekia užkirsti kelią ekonominiams paskirstyto pelno apmokestinimui kelis kartus, tačiau tik patronuojančių bendrovių, kurių buveinė ir valdymo organai yra nacionalinėje teritorijoje, galiausiai išvengia ekonominės naštos, susijusios su mokesčiu prie pajamų šaltinio mokėjimu, nes jos gali ne tik atskaityti visą šį mokestį iš savo pelno mokesčio, bet dar ir susigrąžinti jį, jei mokėtinas pajamų mokestis yra mažesnis už mokesčio prie pajamų šaltinio sumą, todėl jos iš tikrųjų nemoka jokio mokesčio už joms paskirstytus dividendus. Tačiau kitose valstybėse narėse ar EEE susitarimo šalyse steigtos patronuojančių bendrovių neturi galimybės visiškai išvengti ekonominės naštos, susijusios su mokesčiu prie pajamų šaltinio, kuris, jį atskaitius, laikomas galutinai sumokėtu.

27 Šiuo aspektu Komisija patikslina, kad jos ieškinys susijęs tik su kapitalo bendrovėmis išmoktais dividendais ir nėra būtina lyginti bendrą mokesčių naštą, tenkančią Vokietijos fiziniams

asmenų bei partnerių? ir užsienio kapitalo bendrovių gaunamiems dividendams, nes nagrinėjamos situacijos yra skirtingos.

28 Komisijos teigimu, kai valstybės narės taiko lengvatas apmokestinant dividendus, įskaitant ir tokias lengvatas, kaip antai atskaita ir grąžinimas, kurių ekonominis tikslas yra neutralizuoti pirma sumokėtą mokestį prie pajamų šaltinio, šios lengvatos negali būti taikomos tik nacionalinėje teritorijoje steigtiems dividendų gavėjams, bet turi būti taikomos ir kitose valstybėse narėse ar EEE susitarimo šalyse steigtiems dividendų gavėjams.

29 Kalbėdama apie galimą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių poveikį, Komisija visų pirma tvirtina, kad dėl tokiomis sutartimis numatyto paprasto mokesčio prie pajamų šaltinio už kitose valstybėse narėse ar EEE susitarimo šalyse steigtoms patronuojančioms bendrovėms sumokėtų dividendų sumažinimo savaime neužtikrinamas visiškas vienodas ekonominis vertinimas, nes jis negali būti prilygintas visiškam ekonominiam atleidimui nuo mokesčio prie pajamų šaltinio, kuris taikomas Vokietijoje steigtoms patronuojančioms bendrovėms.

30 Antra, Vokietijos Federacinės Respublikos sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatyti atskaitos mechanizmai daugiausia prisideda prie dvigubo apmokestinimo sušvelninimo patronuojančioms bendrovėms, kurios nėra steigtos Vokietijoje, ir bet kuriuo atveju nesudaro galimybių visiškam ekonominiam atleidimui nuo mokestinų pareigos, nes pareiga sumažinti mokestį taikoma tik maksimaliai atskaitytinai sumai.

31 Be to, Komisija pažymi, kad patronuojančių bendrovių nerezidentų neapmokestinimas absoliučiai nelaikytinas mokestine lengvata, nes net jei tokia lengvata ir egzistuoja, dėl skirtingo pobūdžio jos nepakaktų siekiant kompensuoti nepalankų vertinimą mokesčių tikslais dėl mokesčio už pajamas iš kapitalo, atskaityto bent iš šių patronuojančių bendrovių pajamų šaltinio. Priežastis, dėl kurios kitoje valstybėje narėje ar EEE susitarimo šalyje steigta patronuojanti bendrovė neprivalo mokėti verslo mokesčio, lemia tai, kad ji nevykdo ekonominės veiklos kurioje nors Vokietijos savivaldybėje ir nėra apmokestinimo objekto.

32 Galiausiai Komisija tvirtina, kad nagrinėjama mokesčių sistema negali būti pateisinta nei bėtinybe išlaikyti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, nei bėtinybe apsaugoti Vokietijos mokesčių sistemos darną.

33 Vokietijos Federacinė Respublika kaltina Komisiją tuo, kad ji atskirai nagrinėjo tarpininkaujančių kapitalo bendrovių atleidimo nuo mokesčio klausimą, nors nuo 2001 m. ši valstybės narės taiko dalinį pajamų apmokestinimo sistemą, pagal kurią dividendų apmokestinimas padalytas į du etapus. Pirmame tokio dalinio apmokestinimo etape dividendus paskirstanti bendrovė privalo sumokėti galutinį, neatskaitytiną pelno mokestį, kurio dydis nuo 2008 m. sausio 1 d. yra 15 %, o antrame dalinio apmokestinimo etape paskutinis dividendus gaunantis dalių savininkas apmokestinamas taip, kad visiškas paskirstyto pelno apmokestinimas pasiekiamas kartu su daliniu apmokestinimu pirmame etape. Todėl vienas bendras apmokestinimas pasiekiamas taikant du dalinius apmokestinimus, o dalis turinčių tarpininkaujančių bendrovių atleidžiamos nuo mokesčio siekiant išvengti per didelio apmokestinimo. Todėl sprendimas neapmokestinti akcinei bendrovei rezidentei sumokėtų dividendų remiantis KStG 8b straipsniu neturėtų būti laikomas sprendimu neįgyvendinti dividendų apmokestinimo kompetencijos, nes ji buvo įgyvendinta taikant bendrą, kelis etapus apimančią sistemą.

34 Šis vieno bendro Vokietijoje gauto ir paskirstyto pelno apmokestinimo principas taikytinas ir tuo atveju, kai šis pelnas paskirstomas nacionalinėje teritorijoje ir kai jis paskirstomas už jos ribas. Tačiau tam, kad Vokietijos Federacinės Respublikos numatyta mokestinė pareiga dividendų atžvilgiu būtų vienoda esant vidaus ir tarpvalstybinei situacijai, pastaruoju atveju būtina taikyti antrą apmokestinimo etapą, nes užsienio patronuojančių bendrovių dividendų paskirstymui savo

užsienio akcininkui netaikomas Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių suverenumas. Remiantis padalijimo ir teritorialumo principu, kiekviena valstybė narė turi teisę apmokestinti savo teritorijoje gautą pelną.

35 Vokietijos Federacinė Respublika pripažįsta, kad nevienodai vertina kapitalo bendroves rezidentės ir nerezidentės, kai jos gauna dividendų iš bendrovių rezidentų, nes tik pastarosios gali pasinaudoti KStG 8b straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokesčių.

36 Tačiau šis skirtingas vertinimas tik formalus ir nelemia kitoje valstybėje narėje ar EEE susitarimo šalyje įsteigtą patronuojančių bendrovių diskriminacijos ar mažiau palankesnę padėtį.

37 Viena vertus, Vokietijoje įsteigtos bendrovės ir bendrovės, kurių nuolatinį buveinį yra kitose valstybėse narėse ar EEE susitarimo šalyse, nėra panašioje situacijoje atsižvelgiant į KStG 8b straipsniu siekiamą tikslą išvengti pernelyg didelio dividendų apmokestinimo Vokietijoje, taikant dalinio pajamų apmokestinimo sistemą. Dividendų paskirstymo kitoje valstybėje narėje ar EEE susitarimo šalyje tokia rizika neatsiranda.

38 Kita vertus, Vokietijos mokesčių teisė neatgraso užsienio investuotojų investuoti į Vokietijoje įsteigtas kapitalo įmones, nes jeigu taikomas sumažinimas, grindžiamas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, mokesčių našta Vokietijoje, tenkanti už dividendus, pervestus į gavėjams nerezidentams, iš esmės yra tokia pati kaip ir našta, tenkanti už dividendus, pervestus į gavėjams rezidentams.

39 Tarpvalstybinio dividendų paskirstymo atveju papildomas apmokestinimas atsiranda tik dėl į gavėjo rezidavimo valstybės, o tai lemia bendras skirtingas mokesčių teisės aktų taikymas.

40 Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis pajamų mokesčių ir pelno mokesčių srityje, sudarytas su visomis kitomis Sąjungos valstybėmis narėmis bei Islandijos Respublika ir Norvegijos Karalyste, Vokietijos Federacinė Respublika tik išskaičiuoja pelno mokestį iš dividendų, kurio dydis paprastai yra 10 % arba 15 %. Atsižvelgiant į šias sutartis, ši valstybė narė gerokai mažesniu tarifu apmokestina dividendus, pervestus į gavėjams nerezidentams, nei dividendus, pervestus į gavėjams rezidentams.

41 Be to, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatyta, kad dvigubo apmokestinimo rizikos išvengiama taikant mokesčių prie šaltinio, sumokėtą Vokietijoje, atskaitą iš mokesčių, mokėtiną bendrovės dividendų gavėjos įsteigimo valstybėje.

42 Galiausiai Vokietijos Federacinė Respublika pažymi, kad nors dividendų paskirstymas bendrovėms rezidentėms neapmokestinamas pelno mokesčiu, į šiuos dividendus atsižvelgiama apskaičiuojant šią bendrovių mokėtiną verslo mokestį, kurį reglamentuoja įstatymas dėl šio mokesčio. Tačiau užsienio bendrovėms paskirstyti dividendai neapmokestinami šiuo mokesčiu.

43 Papildomai Vokietijos Federacinė Respublika tvirtina, kad Vokietijos dividendų apmokestinimo sistema bet kuriuo atveju pateisinama bendrojo intereso pagrindais, būtent būtinybe užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą laikantis teritorialumo principo ir būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darną.

Teisingumo Teismo vertinimas

Dėl EB 56 straipsnio 1 dalies pažeidimo

– Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo egzistavimo

44 Primintina, kad pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesiogini mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybi nari kompetencijai, ši kompetencija gyvendinti jos privalo laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 36 punktų; 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 16 punktų; 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 28 punktų ir 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-487/08, Rink. p. I-0000, 37 punktų).

45 Visų pirma kiekviena valstybė narė turi laikydamasi Sąjungos teisės nustatyti savo paskirstytojo pelno apmokestinimo sistemą ir atsižvelgdama į tai apibrėžti apmokestinimo bazę ir mokesčių tarifą, kurie taikomi dividendus gavusiam akcininkui (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 50 punktų; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 47 punktų; 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rink. p. I-3747, 30 punktų ir 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Damseaux*, C-128/08, Rink. p. I-6823, 25 punktų).

46 Taip pat svarbu pažymėti, kad, nesant Sąjungos lygmeniu suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo gali mokesčių srityje pasidalijimo kriterijus, siekiant, be kita ko, pašalinti dvigubą apmokestinimą (1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, Rink. p. I-2793, 24 ir 30 punktai ir 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktas ir minėto Sprendimo *Amurta* 17 punktas; minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 29 punktas ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 38 punktas).

47 Kaip, be kita ko, matyti iš Direktyvos 90/435 trečiosios konstatuojamosios dalies, ja siekiama įtvirtinant bendrą mokesčių sistemą pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybi nari bendrovi bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės įmoni bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovi grupavimąsi Sąjungos mastu (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 103 punktas; minėto Sprendimo *Amurta* 18 punktas ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 39 punktas).

48 Dalyvavimo kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atžvilgiu valstybės narės turi nustatyti, ar ir kiek reikia vengti paskirstytojo pelno ekonominio arba grandininio dvigubo apmokestinimo, ir šiuo tikslu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudaromose sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama užkirsti kelią šiam ekonominiui ar grandininiam dvigubam apmokestinimui arba jį sušvelninti. Vis dėlto vien tai joms neleidžia taikyti EB sutartimi garantuojamoms judėjimo laisvėms prieštaraujančių priemonių (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 54 punktų; minėto Sprendimo *Amurta* 24 punktų; minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 31 punktų ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 40 punktų).

49 Šiuo atveju akivaizdu, kad pagal Vokietijos teisės aktus prie šaltinio išskaičiuojamas mokestis taikomas Vokietijoje įsteigtos bendrovės paskirstytiems dividendams tiek tos pačios valstybės narės bendrovės rezidentams, tiek bendrovės, kuri buveinė yra kitoje valstybėje narėje. Tačiau, kalbant apie Vokietijoje įsteigtoms bendrovėms paskirstytus dividendus, į juos, viena vertus, remiantis KStG 8b straipsnio 1 dalies pirmu sakiniu neatsižvelgiama apskaičiuojant šios bendrovės pajamas ir, kita vertus, į atžvilgiu taikomas mokesčių kreditas, susijęs su prie šaltinio išskaičiuojamu mokesčiu. Be to, pagal EStG 36 straipsnio 2 ir 4 dalis šis mokesčių kreditas grąžinamas apmokestinamajam asmeniui, jei mokėtino pajamų mokesčių suma yra mažesnė už mokesčių kredito sumą. Iš to darytina išvada, kad dividendų gavusios bendrovės rezidentės nepatiria mokesčių naštos, tenkančios dėl prie šaltinio išskaičiuojamo mokesčio.

50 Ta?iau, kalbant apie dividendus, pervestus kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms bendrov?ms tuo atveju, jei n?ra pasiekta Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta patronuojan?ios bendrov?s turima jos dukterin?s bendrov?s kapitalo dalies riba, prie šaltinio išskai?iuojamas mokestis pagal Vokietijos mokes?i? teis? laikomas sumok?tu galutinai.

51 Negin?ijama, kad taip Vokietijos mokes?i? teis?s aktais ?tvirtinamas skirtingas dividend? vertinimas, atsižvelgiant ? tai, ar jie paskirstomi bendrov?ms rezident?ms, ar nerezident?ms.

52 Ta?iau šiuo aspektu Vokietijos Federacin? Respublika tvirtina, viena vertus, kad dividend? gavusios bendrov?s n?ra panašioje situacijoje nagrin?jam? mokes?i? teis?s akt? tikslo atžvilgiu, ir, antra vertus, kad mokes?i? našta, taikoma kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms bendrov?ms pervestiems dividendams, n?ra didesn?, nei tenka bendrov?ms rezident?ms paskirstytiems dividendams.

53 Tod?l vis? pirma reikia patikrinti ar, atsižvelgiant ? min?t? teis?s akt? tiksl?, kuris, Vokietijos Federacin?s Respublikos teigimu, yra išvengti pernelyg didelio paskirstyt? dividend? apmokestinimo, dividend? gavusios bendrov?s yra, ar n?ra panašiose situacijose, atsižvelgiant ? tai, ar jos yra Vokietijos rezident?s, ar ne.

54 Šiuo klausimu galima tik konstatuoti, kad tikslas išvengti pernelyg didelio paskirstyt? dividend? apmokestinimo Vokietijoje pasiekiamas panaikinant bendrov?ms rezident?ms paskirstyt? dividend? apmokestinim? kelis kartus laikantis šio sprendimo 49 punkte aprašytos tvarkos.

55 Žinoma, iš teism? praktikos matyti, kad atsižvelgiant ? valstyb?s nar?s numatytas priemones, kuriomis siekiama užkirsti keli? bendrov?s rezident?s paskirstytojo pelno apmokestinimo grandinei ar jo ekonominiam dvigubam apmokestinimui arba juos sušvelninti, dividend? gaunan?i? bendrovi? reziden?i? pad?tis neb?tina yra panaši ? dividend? gaunan?i? kit? valstybi? nari? bendrovi? reziden?i? pad?t? (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C?170/05, Rink. p. I?11949, 34 punkt? ir min?to Sprendimo *Amurta* 37 punkt?; min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 51 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* 50 punkt?).

56 Ta?iau nuo to momento, kai valstyb? nar? vienašališkai arba sutartimis pajam? mokes?iu apmokestina ne tik bendrovės rezidentės, bet ir bendrovės nerezidentės už iš bendrov?s rezident?s gaunamus dividendus, ši? bendrovi? nereziden?i? pad?tis tampa panaši ? bendrovi? reziden?i? pad?t? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 68 punkt?; min?to Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 35 punkt?; min?to Sprendimo *Amurta* 38 punkt?; min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 52 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* 51 punkt?).

57 Iš tikr?j? vien d?l to, kad ši valstyb? nar? ?gyvendina savo kompetencij? mokes?i? srityje, kyla apmokestinimo grandin?s arba ekonominio dvigubo apmokestinimo pavojus, neatsižvelgiant ? kitoje valstyb?je nar?je taikom? bet kok? apmokestinim?. Tokiu atveju tam, kad dividend? gaunan?ios bendrov?s nerezident?s nepatirt? laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo, kuris iš esm?s draudžiamas EB 56 straipsniu, dividendus išmokan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb? turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalin?s teis?s numatyt? apmokestinimo grandin?s arba ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo ar j? sušvelninimo mechanizm? bendrovi? nereziden?i? vertinimas b?t? toks pats kaip ir reziden?i? (žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 70 punkt?; min?to Sprendimo *Amurta* 39 punkt?; min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 53 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* 52 punkt?).

58 Taigi šiuo atveju reikia konstatuoti, kad Vokietijos Federacinė Respublika nusprendė gyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje kitose valstybėse narėse reziduojančioms bendrovėms išmokamų dividendų atžvilgiu. Todėl šiuos dividendus gaunančios bendrovės nerezidentų padėtis yra panaši bendrovės rezidentų padėčiai, kiek tai susiję su bendrovės rezidentų išmokamų dividendų apmokestinimo grandinės pavojumi, vadinasi, dividendus gaunančios bendrovės nerezidentų negali būti skirtingai vertinamos, palyginti su dividendus gaunančiomis bendrovėmis rezidentėmis (minuto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 53 punktą).

59 Šios išvados nepaneigia Vokietijos Federacinės Respublikos argumentas, kad dividendų gaunančios bendrovės rezidentės ir nerezidentės nėra panašioje situacijoje tiek, kiek tik pirmąją bendrovę paskirstyto pelno atžvilgiu gali būti taikomas pernelyg didelis apmokestinimas Vokietijoje, nes ši valstybė narė gali apmokestinti tik minėtą bendrovę, kurios yra šios valstybės narės rezidentės, akcininkų pajamas.

60 Be aplinkybės, kad negalima atmesti, jog kitos nei Vokietijos Federacinė Respublika valstybės narės bendrovės rezidentės gali turėti Vokietijoje reziduojančią akcininką, lyginti mokesčių našta, taikomą bendrovėms nerezidentėms pervestiems dividendams, ir bendrą mokesčių našta, taikomą dividendams, kai dividendų gavusi bendrovė rezidentė juos perskirsto savo akcininkams rezidentams, reikėtų lyginti sistemas ir padėtį, kurios nėra panašios, t. y. viena vertus, nacionalinius dividendus gaunančius fizinius asmenis ir jų pajamų apmokestinimo tvarką ir, antra vertus, užsienį pervedamus dividendus gaunančias kapitalo bendroves ir šioje valstybėje narėje prie šaltinio išskaičiuojamą mokestį (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 43 punktą).

61 Antra, siekdama parodyti, kad mokesčių našta, tenkanti kitoje valstybėje narėje steigtomis bendrovėms pervestiems dividendams, nėra didesnė už našta, tenkančią bendrovėms rezidentėms paskirstytiems dividendams, Vokietijos Federacinė Respublika remiasi su visomis valstybėmis narėmis sudarytomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis ir aplinkybe, kad, skirtingai nei bendrovės nerezidentės, bendrovės rezidentės Vokietijoje apmokestinamos verslo mokesčiu.

62 Kalbant apie dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas iš tiesų yra nusprendęs, jog negalima atmesti tikimybės, kad valstybė narei pavyksta užtikrinti sąsipareigojimą pagal Sutartį laikymosi su kita valstybe nare sudarant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 71 punktą; minuto Sprendimo *Amurta* 79 punktą; minuto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 36 punktą ir minuto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 58 punktą).

63 Vis dėlto šiuo tikslu būtina, kad taikant tokią sutartį būtų galima kompensuoti iš nacionalinės teisės aktų kylančio skirtingo vertinimo pasekmes (žr. minuto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 37 punktą ir minuto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 59 punktą).

64 Remiantis Vokietijos Federacinės Respublikos pateiktais argumentais, taikydama su kitomis valstybėmis narėmis sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis ši valstybė narė tik renka mokestį prie šaltinio už dividendus, kurio dydis paprastai yra 10 % arba 15 %, o ši riba viršijantis mokestis prie šaltinio taikant nacionalinę teisę grąžinamas akcininkui.

65 Ta?iau, kaip teisingai tvirtina Komisija, d?l paprasto mokes?io prie pajam? šaltinio už kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms bendrov?ms paskirstytus dividendus sumažinimo savaime nekompensuojamos nacionalin?s mokes?i? teis?s aktuose ?tvirtinto skirtingo vertinimo pasekm?s, nes tai negali b?ti prilyginta visiškam ekonominiam atleidimui nuo mokes?io prie pajam? šaltinio, taikomo Vokietijoje ?steigtoms bendrov?ms ir aprašyto šio sprendimo 49 punkte.

66 Be to, Vokietijos Federacin? Respublika tvirtina, jog dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatyta, kad dvigubo apmokestinimo rizikos išvengiama mokest? prie šaltinio atskaitant iš ?sisteigimo valstyb?je mok?tino mokes?io. Remiantis Komisijos argumentais, kuri? negin?ijo valstyb? nar? atsakov?, min?tose sutartyse numatyta, kad pareiga atskaityti siejama tik su maksimalia atskaitytina suma.

67 Šiuo aspektu reikia pažym?ti, kad taikant atskaitymo metod? turi b?ti galima vis? Vokietijoje iš dividend? išskai?iuot? mokest? atskaityti iš dividendus gaunan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?je mok?tino mokes?io taip, kad jei šios bendrov?s gaunami dividendai galiausiai b?t? apmokestinami daugiau nei Vokietijoje ?steigtoms bendrov?ms išmokami dividendai, ši didesn? mokes?i? našta gal?t? b?ti priskirta jau nebe Vokietijos Federacinei Respublikai, o dividendus gaunan?ios bendrov?s ?steigimo valstybei, kuri pasinaudojo ?galiojimais apmokestinti (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* 60 punkt?).

68 Tod?l skirtingas vertinimas gali b?ti neutralizuotas tik tada, kai iš Vokietijos gaunami dividendai yra pakankamai apmokestinami kitoje valstyb?je nar?je. Jeigu šie dividendai neapmokestinami arba nepakankamai apmokestinami, Vokietijoje išskai?iuoto mokes?io suma arba jos dalis negali b?ti atskaityta (žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 38 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* 62 punkt?).

69 Reikia taip pat patikslinti, kad sprendimas apmokestinti kitoje valstyb?je nar?je pajamas iš Vokietijos arba ribos, iki kurios jos apmokestinamos, nustatymas priklauso ne nuo Vokietijos Federacin?s Respublikos, bet nuo kitos valstyb?s nar?s nustatytos apmokestinimo tvarkos (min?to Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* 64 punktas).

70 Tod?l Vokietijos Federacin? Respublika negali pagr?stai tvirtinti, kad taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis Vokietijoje prie šaltinio išskai?iuoto mokes?io atskaitymas iš kitoje valstyb?je nar?je mok?tino mokes?io leidžia visais atvejais neutralizuoti taikant nacionalin?s mokes?i? teis?s aktus ar sutar?i? nuostatas, kuriomis siekiama sumažinti mokes?io prie šaltinio dyd?, atsiradus? skirting? vertinim? (taip pat žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 39 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* 64 punkt?).

71 Galiausiai, kalbant apie Vokietijos Federacin?s Respublikos argument?, susijus? su tuo, kad kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos dividend? gavusios bendrov?s neprivalo mok?ti verslo mokes?io, kur? moka Vokietijoje ?steigtos dividend? gavusios bendrov?s, pakanka priminti, kad, remiantis Teisingumo Teismo praktika, pagrindinei laisvei prieštaraujantis nepalankus mokestinis vertinimas negali b?ti laikomas atitinkan?iu S?jungos teis? d?l to, kad galb?t egzistuoja kiti privalumai (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C?35/98, Rink. p. I?4071, 61 punkt?; min?to Sprendimo *Amurta* 75 punkt?; taip pat 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman?Lavaleije*, C?233/09, Rink. p. I?0000, 41 punkt?).

72 Todėl, atsižvelgiant į prieš tai nurodytas pastabas, darytina išvada, kad Vokietijos mokesčių teisės aktuose tvirtintas skirtingas dividendų vertinimas atsižvelgiant į tai, ar jie paskirstomi bendrovės rezidentams, ar nerezidentams, gali atgrasyti kitose valstybėse narėse steigtas bendroves nuo investavimo Vokietijoje ir būti kliūtis bendrovės rezidentams kaupti kapitalą kitose valstybėse narėse steigtose bendrovėse.

73 Todėl minėtasis teisės aktas apribojamas laisvas kapitalo judėjimas, kuris iš principo draudžiamas EB 56 straipsnio 1 dalimi.

– Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinimo

74 Kaip matyti iš nusistovėjusios teismų praktikos, laisvą kapitalo judėjimą ribojančios nacionalinės priemonės gali būti pateisinamos privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais su sąlyga, kad jos yra tinkamos gyvendinti siekiamą tikslą ir neviršija to, kas būtina norint jį pasiekti (2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-112/05, Rink. p. I-8995, 72 ir 73 punktai; taip pat minėto Sprendimo *Dijkman ir Dijkman/Lavaleije* 49 punktas).

75 Šiuo klausimu Vokietijos Federacinė Respublika visų pirma tvirtina, kad su dividendų apmokestinimu susiję Vokietijos mokesčių teisės aktai, kuriais siekiama tvirtinti vieną ir bendrą pelno apmokestinimo sistemą tiek vidaus, tiek tarpvalstybinėse situacijose, pateisinami būtinybe užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą laikantis teritorialumo principo, pagal kurį kiekviena valstybė narė turi teisę apmokestinti bendrą pelną jos teritorijoje. Tik taikydama mokestį prie pajamų šaltinio ši valstybė narė gali užtikrinti, kad dėl jos teritorijoje vykdančios ekonominės veiklos gauto pelno paskirstyti dividendai bus vieną kartą ir bendrai apmokestinti Vokietijoje.

76 Be to, Vokietijos Federacinė Respublika pažymi, kad iš Teisingumo Teismo praktikos, būtent iš minėto Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 59 punkto ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Rink. p. I-8591) 83 punkto, matyti, jog reikalauti, kad valstybė, kurios rezidentų yra dividendus išmokanti bendrovė, užtikrinti, kad akcininkui nerezidentui išmokėtas paskirstytasis pelnas nebūtų kelis kartus ar ekonomiškai dvigubai apmokestintas, faktiškai reikštų, jog ši valstybė narė turi atsisakyti teisės apmokestinti iš jos teritorijoje vykdomos ekonominės veiklos gaunamas pajamas.

77 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pateisinimui būtinybe apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių gali būti pritarta, būtent kai nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 42 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 54 punktą; minėto Sprendimo *Amurta* 58 punktą; taip pat 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rink. p. I-5145, 66 punktą).

78 Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad jei valstybė narė nusprendžia neapmokestinti savo teritorijoje steigtų dividendus gaunančių bendrovių šios rėšies pajamų atžvilgiu, negalima remtis būtinybe apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, siekiant pateisinti kitoje valstybėje narėje steigtų dividendus gaunančių bendrovių apmokestinimą (minėto Sprendimo *Amurta* 59 punktas ir minėto Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha* 67 punktas).

79 Nors Vokietijos Federacinė Respublika tvirtina, kad KStG 8b straipsnis neturėtų būti laikomas jos sprendimo neįgyvendinti savo kompetencijos dėl dividendų apmokestinimo išraiška,

akivaizdu, kad Vokietijoje ?steigt? bendrovi? atžvilgiu taikomas visiškas mokes?io prie pajam? šaltinio už dividendus paskirstan?i? bendrovi? reziden?i? paskirstytus dividendus pasekmi? neutralizavimas.

80 Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, jog reikalauti, kad valstyb?, kurios rezident? yra dividendus išmokanti bendrov?, užtikrint?, jog akcininkui nerezidentui išmok?tas paskirstytasis pelnas neb?t? kelis kartus ar ekonomiškai dvigubai apmokestintas, neapmokestinusi paskirstan?ios bendrov?s už š? peln? arba suteikusi šiam akcininkui paskirstan?ios bendrov?s už š? peln? sumok?to mokes?io dydžio mokestin? naud?, faktiškai reikšt?, kad ši valstyb? nar? turi atsisakyti teis?s apmokestinti iš jos teritorijoje vykdomos ekonomin?s veiklos gaunamas pajamas (žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 59 punkt? ir min?to Sprendimo *Glaxo Wellcome* 83 punkt?).

81 Ta?iau šioje byloje Vokietijos Federacin?s Respublikos mokes?io prie pajam? šaltinio atskaitos netaikymas ar mokes?io lengvatos, atitinkan?ios mokes?io prie pajam? šaltinio atskait?, numatymas kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms bendrov?ms faktiškai nereiškia, kad pastaroji valstyb? turi atsisakyti teis?s apmokestinti d?l jos teritorijoje vykdomos ekonomin?s veiklos gaut? peln?. Bendrovi? reziden?i? paskirstyti dividendai jau buvo apmokestinti juos paskirstan?i? bendrovi? lygiu kaip j? gautas pelnas.

82 Žinoma, Vokietijos Federacin?s Respublikos mokes?io prie pajam? šaltinio atskaitos netaikymas ar mokes?i? lengvatos, atitinkan?ios mokes?io prie pajam? šaltinio atskait?, numatymas reikšt? jos mokestini? ?plauk? sumaž?jim?.

83 Iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad mokestini? ?plauk? sumaž?jimas negali b?ti laikomas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo b?t? galima remtis norint pateisinti pagrindinei laisvei iš principo prieštaraujan?i? priemon? (žr., be kita ko, 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 49 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

84 Antra, Vokietijos Federacin? Respublika tvirtina, kad dividend? apmokestinimo tvarka pateisinama mokes?i? sistemos darnos tikslais. KStG 8b straipsniu numatyta mokes?io lengvata iš esm?s kompensuojama nepalankiu apmokestinimu, t. y. akcinink? apmokestinimu. Net tuo atveju, kai pelnas nepaskirstomas akcininkams, Vokietijoje vykdomas antrasis apmokestinimo etapas.

85 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog b?tinyb? išlaikyti mokes?i? sistemos darn? gali pateisinti Sutartimi garantuojam? pagrindini? jud?jimo laisvi? ?gyvendinimo apribojim? (1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C?204/90, Rink. p. I?249, 28 punktas; min?to Sprendimo *Manninen* 42 punktas; 2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Papillon*, C?418/07, Rink. p. I?8947, 43 punktas ir min?to Sprendimo *Glaxo Wellcome* 77 punktas).

86 Kad b?t? galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokes?io lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu apmokestinimu, o tokio ryšio tiesioginis pob?dis turi b?ti vertinamas pagal atitinkam? teis?s akt? tikslus (žr. min?to Sprendimo *Papillon* 44 punkt? ir min?to Sprendimo *Glaxo Wellcome* 78 punkt?).

87 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad, taikant nagrin?jamus mokes?i? teis?s aktus, mokes?io prie pajam? šaltinio už bendrov?s rezident?s paskirstytus dividendus neutralizavimo pasekm?ms netaikoma dviguba s?lyga, kad šiuos dividendus ji turi perskirstyti ir kad j? apmokestinimas šios bendrov?s akcinink? lygiu ekonominiu poži?riu leist? kompensuoti mokes?io prie pajam? šaltinio atskaitos netaikym?.

88 Kaip matyti iš nagrinėjamo mokesčių teisės aktų konstatuojamųjų dalių, pakartotai Vokietijos Federacinės Respublikos atsiliepime ir ieškinyje, vienas iš dalinio pajamų apmokestinimo sistemos tikslų yra sudaryti palankesnes sąlygas reinvestuoti bendrovės veiklos pelną ir taip pagerinti žmonių finansavimą iš savo lėšų. Tokia dalinio apmokestinimo sistema, be kita ko, siekiama pagerinti pelno išlaikymo bendrovėje ir išvengti, kad jis nebūtų paskirstytas akcininkams dividendų forma.

89 Kadangi antrasis apmokestinimo etapas vykdomas, tik jei pelnas paskirstomas akcininkams dividendų forma, dėl šios sistemos mokesčių atžvilgiu palankiau kaupti pelną bendrovėje, o ne paskirstyti jį akcininkams.

90 Tiek, kiek siekimas išvengti antro apmokestinimo etapo gali būti traktuojamas kaip atitinkantis šios mokesčių sistemos tikslą skatinti kaupti pelną, jį gavusioje bendrovėje, o ne paskirstyti jį akcininkams dividendų forma, jis neturi būti traktuojamas kaip lengvata, pasireiškianti mokesčių prie pajamų šaltinio už bendrovei rezidentei paskirstytus dividendus atskaitos netaikymu ir visais atvejais kompensuojama apmokestinant šį pelną tiek, kiek tai yra pelno gavusios bendrovės akcininkų pajamos.

91 Negalima pritarti Vokietijos Federacinės Respublikos argumentui, kad net jei dividendų gaunančios bendrovės pelnas nepaskirstomas akcininkams, antrasis apmokestinimo etapas vėliau vis tiek taikomas, jei apmokestinamasis veiksmas neišvengiamai bus atliktas ateityje. Net jei taip būtų, galimas atidėtas apmokestinimas negali būti pateisintas skubiu mokesčių prie pajamų šaltinio už dividendų gaunančioms bendrovėms rezidentėms išmokėtus dividendus atskaitos netaikymu.

92 Todėl pagal šio sprendimo 86 punkte nurodytą teismų praktiką nėra tiesioginio ryšio tarp mokesčių prie pajamų šaltinio už dividendų gaunančioms bendrovėms rezidentėms išmokėtus dividendus netaikymo ir minėto dividendų apmokestinimo kaip šių bendrovių akcininkų pajamų arba kaip galimo vėliau apmokestinamo sandorio.

93 Iš to darytina išvada, kad laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kurį lemia nagrinėjami mokesčių teisės aktai, negalima pateisinti Vokietijos Federacinės Respublikos nurodytais motyvais.

94 Atsižvelgiant ir visa tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad apmokestinusi kitose valstybėse narėse steigiamoms bendrovėms paskirstytus dividendus didesniu tarifu nei bendrovėms, kurių buveinė yra Vokietijos Federacinės Respublikos teritorijoje, paskirstytus dividendus tuo atveju, kai patronuojančios bendrovės dalis jos dukterinės bendrovės kapitale, nustatyta Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies a punkte, nepasiekta, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdosipareigojimų pagal EB 56 straipsnio 1 dalį.

Dėl EEE susitarimo 40 straipsnio pažeidimo

95 Viena pagrindinių EEE susitarimo tikslų yra kiek įmanoma visapusiškai užtikrinti laisvą prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimą visoje EEE, kad Sąjungos teritorijoje gyvendinama bendroji rinka būtų išplėsta ir ELPA valstybės. Šiuo tikslu keliomis minėto susitarimo nuostatomis siekiama užtikrinti kuo vienodesnę jo aiškinimą visoje EEE (žr. 1992 m. balandžio 10 d. Nuomonę 1/92, Rink. p. I-2821). Atsižvelgdamas ir tai Teisingumo Teismas turi prižinti, kad EEE susitarimo nuostatos, iš esmės identiškos Sutarties nuostatoms, būtų vienodai aiškinamos valstybėse narėse (2003 m. rugsėjo 23 d. Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Rink. p. I-9743, 29 punktas; taip pat minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 65 punktas).

96 Iš to darytina išvada, kad nors laisvo kapitalo judėjimo tarp EEE susitarimo šalimis esančių valstybių subjektų apribojimai turi būti vertinami minėto susitarimo 40 straipsnio ir XII priedo atžvilgiu, šios nuostatos turi būti paaiškintos teisinę galią kaip ir iš esmės joms identiškos EB 56 straipsnio nuostatos (žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-521/07, Rink. p. I-4873, 33 punktų ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 66 punktų).

97 Kaip buvo konstatuota šio sprendimo 49 punkte, Vokietijoje steigtos dividendų gaunančios bendrovės nepatiria mokesčių naštos, kurią lemia mokestis prie pajamų šaltinio už joms įduktas dividendus.

98 Kalbant apie Islandijoje ir Norvegijoje steigtas bendroves, mokestis prie pajamų šaltinio pagal Vokietijos teisę laikomas pritaikytu galutinai.

99 Todėl dėl to pačių motyvų, kurie nurodyti nagrinėjant ieškinį EB 56 straipsnio 1 dalies atžvilgiu, reikia konstatuoti, kad apmokestinusi Islandijoje ir Norvegijoje steigtos bendrovės paskirstytas dividendus didesniu tarifu nei bendrovės, kurių buveinė yra Vokietijos Federacinės Respublikos teritorijoje, paskirstytas dividendus, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdėsipareigojimų pagal EEE susitarimo 40 straipsnį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

100 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Vokietijos Federacinė Respublika pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.

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

1. **Apmokestinusi kitose valstybėse narėse steigtos bendrovės paskirstytas dividendus didesniu tarifu nei bendrovės, kurių buveinė yra Vokietijos Federacinės Respublikos teritorijoje, paskirstytas dividendus tuo atveju, kai patronuojančios bendrovės dalis jos dukterinės bendrovės kapitale, nustatyta 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos visų valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, 3 straipsnio 1 dalies a punkte, nepasiekta, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdėsipareigojimų pagal EB 56 straipsnio 1 dalį.**

2. **Apmokestinusi Islandijoje ir Norvegijoje steigtos bendrovės paskirstytas dividendus didesniu tarifu nei bendrovės, kurių buveinė yra Vokietijos Federacinės Respublikos teritorijoje, paskirstytas dividendus, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdėsipareigojimų pagal 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsnį.**

3. **Vokietijos Federacinė Respublika padengia bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.