

Byla C-487/08

Europos Komisija

prieš

Ispanijos Karalystė

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Laisvas kapitalo judėjimas – EB 56 straipsnis ir EEE susitarimo 40 straipsnis – Skirtingas vertinimas – Bendrovės rezidentams ir ne rezidentams išmokami dividendai“

Sprendimo santrauka

*Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Dividendų apmokestinimas*

*(EB 56 straipsnio 1 dalis)*

Valstybės narė, kuri bendrovių, šios valstybės narės rezidentų, išmokamų dividendų neapmokestinimą sieja su reikalavimu, kad dividendus gaunantys bendrovės, kitos valstybės narės rezidentams, priklausytų daugiau dividendus išmokančių bendrovių kapitalo nei dividendus gaunantys bendrovės, pirmosios valstybės narės rezidentams, nevykdo sąsipareigojimų pagal EB 56 straipsnio 1 dalį.

Toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti kitose valstybėse narėse steigtas bendrovių investuoti atitinkamoje valstybėje narėje ir todėl jis yra iš esmės EB 56 straipsnio 1 dalimi draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

Tokio skirtingo vertinimo negalima pateisinti bendrovių rezidentų ir bendrovių, kitos valstybės narės rezidentų, skirtinga padėtimi. Iš tiesų, atsižvelgiant į valstybės narės numatytas priemones, kuriomis siekiama užkirsti kelią bendrovės rezidentų paskirstytojo pelno apmokestinimo grandinei ar jo ekonominiam dvigubam apmokestinimui arba juos sušvelninti, dividendus gaunantį akcininkų rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši į dividendus gaunantį akcininkų, kitos valstybės narės rezidentų, padėtį. Tačiau nuo to momento, kai valstybės narė vienašališkai arba sutartimis pajamų mokesčiu apmokestina ne tik akcininkus rezidentus, bet ir akcininkus ne rezidentus už iš bendrovės rezidentų į gaunamus dividendus, ši akcininkų ne rezidentų padėtis tampa panaši į akcininkų rezidentų padėtį. Iš tikrųjų vien dėl to, kad ši valstybės narė įgyvendina savo kompetencijų mokesčių srityje, kyla apmokestinimo grandinės arba ekonominio dvigubo apmokestinimo pavojus, neatsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje taikomą bet kokį apmokestinimą. Tokiu atveju tam, kad dividendus gaunantys asmenys ne rezidentai nepatirtų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kuris iš esmės draudžiamas pagal EB 56 straipsnį, dividendus išmokantios bendrovės rezidavimo valstybė turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalinės teisės numatytą apmokestinimo grandinės arba ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo ar jį sušvelninimo mechanizmą ne rezidentai būtų vertinami taip pat kaip ir rezidentai. Taikydama minėtus teisės aktus, valstybės narė pasirenka įgyvendinti savo kompetencijų mokesčių srityje kitose valstybėse narėse reziduojantys bendrovės išmokamų dividendų atžvilgiu. Todėl šiuos dividendus gaunantį bendrovių ne rezidentų padėtis yra panaši kaip ir bendrovių rezidentų, kiek tai susiję su bendrovių rezidentų išmokamų dividendų apmokestinimo grandinės pavojumi, vadinasi, dividendus gaunantios bendrovės ne rezidentams negali būti skirtingai vertinamos,

palyginti su dividendus gaunan?iomis bendrov?mis rezident?mis.

Be to, nepalankumai, galintys kilti d?l to, jog ?vairios valstyb?s nar?s paraleliai ?gyvendina savo kompetencij? mokes?i? srityje, n?ra Sutartimi draudžiami apribojimai tiek, kiek toks ?gyvendinimas n?ra diskriminuojamo pob?džio. Ta?iau taip n?ra tuo atveju, kai nepalankus kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?ioms bendrov?ms išmokam? dividend? vertinimas atsiranda tik d?l to, kad dividendus išmoka?ios bendrov?s rezidavimo valstyb? ?gyvendina savo kompetencij? mokes?i? srityje ir tod?l jis jai yra priskirtinas.

Be to, toks skirtingas vertinimas nepaneigiamas tuo, kad taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Tiesa, negalima atmesti tikimyb?s, kad valstyb? nar? užtikrina ?sipareigojim? pagal Sutart? laikym?si su kita valstybe nare sudarydama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart?. Vis d?lto šiuo tikslu b?tina, kad taikant toki? sutart? b?t? galima kompensuoti iš nacionalin?s teis?s akt? kylan?io skirtingo vertinimo pasekmes. Taigi, tik kai taikant nacionalin?s teis?s aktus prie šaltinio išskai?iuojam? mokes? galima atskaityti iš kitoje valstyb?je nar?je mok?tino mokes?io ne daugiau nei apmokestinimo skirtumas pagal nacionalin?s teis?s aktus, kitose valstyb?se ?steigtoms bendrov?ms išmokam? dividend? skirtingas vertinimas, palyginti su dividendais, išmokamais bendrov?ms rezident?ms, išnyksta. Tod?l tam, kad b?t? pasiektas neutralizavimo tikslas, taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatyt? atskaitymo metod? turi b?ti galima vis? valstyb?je nar?je nuo dividend? išskai?iuot? mokes? 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 pirmoje valstyb?je nar?je reziduojan?ioms bendrov?ms išmokami dividendai, ši didesn? mokes?i? našta gal?t? b?ti priskirta jau nebe šiai valstybei narei, o dividendus gaunan?ios bendrov?s rezidavimo valstybei, kuri pasinaudojo ?galiojimais apmokestinti.

Šiuo klausimu pažym?tina, kad kai daugelyje valstyb?s sudaryt? dvigubo apmokestinimo išvengimo sutar?i? numatyta, kad atskaityta arba ?skaityta suma už šioje valstyb?je išskai?iuot? mokes? negali viršyti dividendus gaunan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?je nar?je taikomo iki atskaitymo apskai?iuoto mokes?io dalies, atitinkan?ios pirmojoje valstyb?je apmokestinamas pajamas, vertinimo skirtumas gali b?ti neutralizuotas tik tada, kai iš atitinkamos valstyb?s nar?s gaunami dividendai yra pakankamai apmokestinami kitoje valstyb?je nar?je. Jeigu šie dividendai neapmokestinami arba nepakankamai apmokestinami, atitinkamoje valstyb?je nar?je išskai?iuoto mokes?io suma arba jos dalis negali b?ti atskaityta. Tokiu atveju taikant nacionalin?s teis?s aktus atsirad?s skirtingas vertinimas negali b?ti kompensuotas taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas. Ši išvada taikoma netgi tuo atveju, kai tokioje sutartyje nenumatyta, jog atskaitymas neviršija dividendus gaunan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?je nar?je taikomo iki atskaitymo apskai?iuoto mokes?io dalies, atitinkan?ios dividendus išmoka?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?je apmokestinamas pajamas, ta?iau numatyta, kad šioje valstyb?je išskai?iuotas mokes?is atskaitomas iš mokes?io, tenkan?io šioms pajamoms dividendus gaunan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?je. Iš ties?, jeigu šie dividendai neapmokestinami arba nepakankamai apmokestinami, dividendus išmoka?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?je išskai?iuota suma arba jos dalis negali b?ti atskaityta. Ta?iau pasirenkimas, ar apmokestinti kitoje valstyb?je nar?je iš dividendus išmoka?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?s gaunamas pajamas, arba tarifas, kuriuo jos apmokestinamos, priklauso ne nuo pastarosios valstyb?s, bet nuo kitoje valstyb?je nar?je nustatyt? apmokestinimo taisykli?. Tod?l taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutar?i? nuostatas prie šaltinio išskai?iuoto mokes?io atskaitymas iš kitoje valstyb?je nar?je mok?tino mokes?io ne visais atvejais leidžia neutralizuoti taikant nacionalin?s teis?s aktus atsiradus? skirting? vertinim?.

(žr. 43, 50–53, 56–64, 67, 69 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. birželio 3 d. (\*)

„Valstyb?s ?sipareigojim? ne?vykdymas – Laisvas kapitalo jud?jimas – EB 56 straipsnis ir EEE susitarimo 40 straipsnis – Skirtingas vertinimas – Bendrov?ms rezident?ms ir ne rezident?ms išmokami dividendai“

Byloje C?487/08

d?l 2008 m. lapkri?io 11 d. pagal EB 226 straipsn? pareikšto ieškinio d?l ?sipareigojim? ne?vykdyimo

**Europos Komisija**, atstovaujama R. Lyal ir I. Martinez del Peral, nurodžiusi adres? dokumentams ?teikti Liuksemburge,

ieškov?,

prieš

**Ispanijos Karalyst?**, atstovaujam? N. Díaz Abad,

atsakov?,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinis advokatas J. Mazák,

kancleris R. Grass,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

**Sprendim?**

1 Savo ieškinyje Europos Bendrij? Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad skirtingai vertindama akcininkams rezidentams ir ne rezidentams išmokamus dividendus, Ispanijos

Karalystė nevykdo sąsipaigojimo pagal EB 56 straipsnį ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas) 40 straipsnį.

## Teisinis pagrindas

### *EEE susitarimas*

2 EEE susitarimo 40 straipsnyje nustatyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas Susitariančiosios Šalys tarpusavyje netaiko jokių kapitalo, priklausančio (Europos bendrijos) valstybėse narėse ar (Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA)) valstybėse gyvenantiems asmenims, judėjimo apribojimų, taip pat nediskriminuoja dėl šalies pilietybės ar gyvenamosios vietos arba dėl vietos, kurioje kapitalas yra investuotas. Šiam straipsniui įgyvendinti reikalingos nuostatos pateikiamos XII priede.“

### *Sjungos teisė*

3 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos vairių valstybių narių patronuojantioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3) (toliau – Direktyva 90/435), 4 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kai patronuojanti bendrovė ar jos nuolatinė buveinė dėl ryšių patronuojančios bendrovės su savo dukterine bendrove gauna paskirstytą pelną, išskyrus dukterinės bendrovės likvidavimo atvejį, patronuojančios bendrovės valstybė ir jos nuolatinė buveinė valstybė:

– tokio pelno neapmokestina arba

– tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teisę atskaityti iš priklausančio mokėto mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kuri nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė bendrovė atitinka 2 ir 3 straipsniuose numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėto mokesčio sumos.“

4 Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Iš pelno, kurį dukterinė bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

### *Nacionalinės teisės aktai*

5 Pagal Pelno mokesčio įstatymo (*Ley del Impuesto sobre Sociedades*), priimto 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus dekretu įstatymu Nr. 4/2004 (BOE, Nr. 61, 2004 m. kovo 11 d., p. 10951, toliau – Pelno mokesčio įstatymas), konsoliduotos redakcijos 30 straipsnio 2 dalį bendrovė rezidentė, kuriai be pertraukos ne mažiau kaip vienus metus tiesiogiai ar netiesiogiai priklausė 5 % ar daugiau kitos bendrovės rezidentės kapitalo, gali iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti visą gautą grynųjų dividendų.

6 Dividendai, kuriuos daroma nuoroda Pelno mokesčio įstatymo 30 straipsnio 2 dalyje, neapmokestinami mokesčiu prie šaltinio, kaip numatyta šio įstatymo 140 straipsnio 4 dalies d punkte.

7 Ne rezidentų pajamų mokesčio įstatymo (*Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*), priimto 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus dekretu įstatymu 5/2004 (BOE, Nr. 62, 2004 m. kovo 12 d., p. 11176), iš dalies pakeisto 2005 m. lapkričio 18 d. įstatymu 22/2005 (BOE, Nr. 277, 2005 m. lapkričio 19 d., p. 37821, toliau Ne rezidentų apmokestinimo įstatymas), konsoliduotos redakcijos 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Neapmokestinamos šios pajamos:

<...>

h) pelnas, kurį Ispanijos teritorijoje reziduojančių dukterinių bendrovių paskirsto savo kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse reziduojančioms patronuojančioms bendrovėms arba kitose valstybėse narėse esančioms tokių patronuojančių bendrovių nuolatinėms veiklos vykdymo vietoms, jei vykdytos šios sąlygos:

1. Patronuojanti ir dukterinė bendrovė vienoje iš Europos Sąjungos valstybių narių yra apmokestinamos vienu iš Direktyvos 90/435 <...> 2 straipsnio (1 dalies) c punkte nurodytą juridinį asmenį pelno mokesčių ir neatleistos nuo jo, o nuolatinės veiklos vykdymo vietos yra apmokestinamos ir neatleistos nuo mokesčio valstybėje, kurioje jos yra.
2. Pelnas paskirstomas kitais nei likviduojant dukterinę bendrovę atvejais.
3. Patronuojanti ir dukterinė bendrovė yra vienos iš Direktyvos 90/435 <...> priede nurodytą teisinį formą.

„Patronuojanti bendrovė“ – tai bendrovė, kuriai tiesiogiai priklauso ne mažiau kaip 20 % kitos bendrovės kapitalo; tokiu atveju antroji bendrovė laikoma pirmosios dukterine bendrove. Nuo 2007 m. sausio 1 d. ši procentinė dalis sumažinama iki 15 %, o nuo 2009 m. sausio 1 d. – iki 10 %.

Minėtose kapitalo dalys turi be pertraukos priklausyti metus iki dienos, kada paskirstytasis pelnas tampa mokėtinas. Jei taip nėra, tokios kapitalo dalys turi būti išlaikytos visą reikiamą laiką, kad susidarytų reikalaujami metai. Antruoju atveju surinktas mokestis yra grąžinamas, kai minėtose kapitalo dalys išlaikomos reikiamą terminą.

<...>

Nepaisant pirmesnių nuostatų, Ekonomikos ir finansų ministras gali, vadovaudamasis abipusiškumu, pripažinti, kad h punktas taikomas dukterinėms bendrovėms, kurios yra kitokios teisinės formos nei išvardytosios Direktyvos [90/435] priede, bei dividendams, išmokamiems patronuojančiai bendrovei, kuriai tiesiogiai priklauso ne mažiau kaip 10 % dukterinės bendrovės, Ispanijos rezidentų, kapitalo, jeigu vykdytos kitos minėtame h punkte išvardytos sąlygos.“

8 Kitos bendrovės ne rezidentų, kurios dalyvauja bendrovės rezidentų kapitale, apmokestinamos už iš pastarosios bendrovės gautus dividendus.

### **Ikiteisminis procedūra**

9 2005 m. spalio 18 d. Komisija išsiuntė Ispanijos Karalystei oficialų pranešimą, tvirtindama, kad tiek, kiek pagal aptariamus Ispanijos teisės aktus reikalaujama, jog bendrovėms ne rezidentėms priklausytų daugiau kapitalo dalių, nei reikalaujama iš bendrovių rezidentų; tam, kad dividendai būtų nepamokestinami, šie teisės aktai gali būti nesuderinami su EB 56 straipsniu ir EEE susitarimo 40 straipsniu.

10 2006 m. sausio 3 d. laišku Ispanijos Karalystė atsakė teigdama, be kita ko, kad ekonominiams dvigubam apmokestinimui keli užkirsti turi rezidavimo valstybės narė ir kad aptariamai Ispanijos teisės aktai neapsunkina mokesčių naštos, kuri tenka už bendrovėms ne rezidentėms išmokamus dividendus, nes siekiant vertinti investicijai tenkančių mokesčių našta reikia atsižvelgti į galutinę bendrą operacijos apmokestinimą.

11 Kadangi Ispanijos Karalystės atsakymas Komisijos netenkino, ji 2006 m. liepos 13 d. šiai valstybei nare išsiuntė pagrįstą nuomonę, nurodydama per du mėnesius nuo gavimo imtis būtinų priemonių, kad būtų tinkamai atsižvelgta.

12 Ispanijos Karalystė atsakė į minėtą nuomonę 2006 m. spalio 4 d. laišku, neigdama bet kokią diskriminaciją ar laisvo kapitalo judėjimo apribojimą. Kadangi Komisijos toks atsakymas netenkino, ji nusprendė pareikšti šį ieškinį.

## Dži ieškinio

### Šalies argumentai

13 Komisija tvirtina, jog aptariamais Ispanijos teisės aktais, pagal kuriuos bendrovių, Ispanijos rezidentė, išmokamų dividendų neapmokestinimas siejamas su reikalavimu, kad dividendus gaunančioms bendrovėms ne rezidentėms priklausytų daugiau dividendus išmokančių bendrovių kapitalo, t. y. 20 %, nei dividendus gaunančioms bendrovėms rezidentėms, t. y. 5 %, pažeidžiami EB 56 straipsnis ir EEE susitarimo 40 straipsnis.

14 Ispanijos Karalystė skirtingai ir diskriminuojamai vertina bendroves ne rezidentes, palyginti su bendrovėmis rezidentėmis. Iš tiesų, kai tik dividendus gaunančios bendrovės rezidentėi priklauso 5 % dividendus išmokančių bendrovės kapitalo, jai išmokamai dividendai neapmokestinami, o dividendus gaunančios bendrovės ne rezidentės atveju dividendai neapmokestinami tik tada, kai priklauso ne mažiau kaip 20 % kapitalo.

15 Komisijos teigimu, teismo praktika, tvirtinta 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Amurta* (C-379/05, Rink. p. I-9569), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kalbant apie dalyvavimą kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, EB 56 ir EB 58 straipsniais draudžiama mokestį prie šaltinio taikyti bendrovėms ne rezidentėms išmokamiems dividendams, šiuo mokesčiu neapmokestinant bendrovėms rezidentėms išmokamų dividendų, yra visiškai taikytina šio ieškinių dalyku esančiam atvejui ir jos pakanka šiam ieškiniui pagrįsti.

16 Be to, toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti investuotojus ne rezidentus investuoti į bendrovių, Ispanijos rezidentė, kapitalą netgi tuo atveju, jeigu jie galėtų pasinaudoti savo valstybės vidaus teise arba dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje numatytais atskaitymais.

17 Nors Teisingumo Teismas minėtame Sprendime *Amurta* nusprendė, jog negalima atmesti tikimybės, kad valstybei nare pavyksta užtikrinti sąpareigojimą pagal Sutartį laikymosi su kita valstybe nare sudarant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, Komisijos teigimu, iš 2004 m. lapkričio 23 d. ELPA Teismo sprendimo *Fokus Bank* (E-1/04, *EFTA Court Report*, p. 15, 37 ir 38 punktai) matyti, kad pajamų šaltinio valstybė negali pateisinti diskriminacinio vertinimo, netgi sudarydama sutartį, pagal kurią suteikiama mokesčio lengvata rezidavimo valstybėje. Valstybės narė negali kitai valstybei nare perkelti savo pareigos laikytis Sutartimi jai nustatytą sąpareigojimą ir pasikliauti kita valstybe nare, kad ši būtų diskriminaciją pašalinusi.

18 Netgi sutinkant, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi galima neutralizuoti valstybės narės taikomą nepalankų vertinimą, šiuo atveju to padaryti negalima. Iš tiesų Ispanijos

Karalystės sudarytomis sutartimis neužtikrinamas viso šioje valstybėje narėje sumokėto mokesčio susigrąžinimas, ypač dėl to, kad dividendus gaunančios bendrovės rezidavimo valstybė dažnai neapmokestina dividendų apskritai arba tų, kurie gaunami iš kitų valstybių narių, todėl tampa neįmanoma susigrąžinti Ispanijoje sumokėto mokesčio.

19 Bet kuriuo atveju valstybė narė, siekdama išvengti pagal Sutartį jai tenkančių sipareigojimų, negali remtis tuo, kad egzistuoja lengvata, kuri vienašališkai suteikia kita valstybė narė (žr. minėto Sprendimo *Amurta* 78 punktą). Todėl Ispanijos Karalystė bet kuriuo atveju negali remtis tuo, kad iš kitų valstybių narių gaunami dividendai neapmokestinami, o tai vienašališkai pripažįsta Kipro Respublika, nes Ispanijos Karalystė su šia valstybe narė nėra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties.

20 Ispanijos Karalystė juolab negali remtis argumentu, kad teisinis dvigubas apmokestinimas turi pašalinti rezidavimo valstybės. Iš tiesų, nors reikia skirti pajamų šaltinio valstybės kompetencijai nuo rezidavimo valstybės kompetencijos, nė viena iš šių dviejų valstybių negali vykdyti šios kompetencijos diskriminuojamai.

21 Ispanijos Karalystė ginėja, kad nevykdytų sipareigojimų pagal EB 56 straipsnį bei EEE susitarimo 40 straipsnį, dėl kurių yra kaltinama.

22 Ši valstybė narė tvirtina, kad, pirma, Ne rezidentų apmokestinimo įstatymo 14 straipsnio 1 dalies h punktu, kuris taikomas Ispanijoje reziduojančių bendrovių dividendų išmokėjimo kitoje valstybėje narėje reziduojančioms bendrovėms atveju, ir Pelno mokesčio įstatymo 30 straipsnio 2 dalimi bei 140 straipsnio 4 dalies d punktu, kurie taikomi tarp Ispanijoje reziduojančių bendrovių išmokamiems dividendams, reglamentuojami atvejai nepanašūs.

23 Iš tiesų, nors kartu taikomomis Pelno mokesčio įstatymo 30 straipsnio 2 dalies ir 140 straipsnio 4 dalies d punkto nuostatomis siekiama užkirsti kelią nacionaliniam dvigubam Ispanijoje reziduojančioms bendrovėms išmokamų dividendų apmokestinimui, Ispanijos Karalystei, kaip valstybei, kurioje gaunamos pajamos ir kuri pagal visuotinai pripažintas tarptautinės mokesčių teisės normas turi pirmumą tokias pajamas apmokestinti, nepriklauso užkirsti kelio tarptautiniam dvigubam bendrovėms ne rezidentams išmokamų dividendų apmokestinimui. Ši užduotis tenka dividendus gaunančios bendrovės rezidavimo valstybei.

24 Teisingumo Teismas ypač savo 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendime *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rink. p. I-11673, 58 punktas), ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendime *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767, 42 punktas) patvirtino, kad dividendus gaunančios bendrovės rezidavimo valstybės ir dividendų šaltinio valstybės kompetencijos skiriasi. Be to, pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalį patronuojančios bendrovės, kuri iš kitoje valstybėje narėje reziduojančios dukterinės bendrovės gauna paskirstomą pelną, rezidavimo valstybė narė privalo užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui.

25 Antra, Ispanijos Karalystė tvirtina, kad aptariamais Ispanijos teisės aktais nesukeliamas nepalankus bendrovių ne rezidentų vertinimas, nes reikia vertinti galutinę bendrą operacijos apmokestinimą. O toks apmokestinimas priklauso nuo to, ar už dividendus sumokėtas mokesčiai skaitomas? dividendus gaunančios bendrovės rezidavimo valstybėje mokėtinas mokesčiai, bei nuo dvigubo apmokestinimo pašalinimo mechanizmo. Net jeigu pagal Ispanijos teisės aktus bendrovių rezidentų ir ne rezidentų gaunami dividendai mokesčiniu požiūriu būtų vertinami vienodai, nebūtų užtikrinamas tapatus galutinis dividendų apmokestinimas. Todėl patys aptariamai Ispanijos teisės aktai nelemia didesnį bendrovėms ne rezidentams išmokėtą dividendų apmokestinimo ir šios bendrovės nėra diskriminuojamos.

26 Be to, kadangi Ispanijos Karalystė siekia užkirsti kelią bendrovių rezidentų gaunamam

dividendų apmokestinimo grandinei j? neapmokestinama, ši valstyb? nar? tapa?i? lengvat? d? bendrovi? ne reziden?i? gaunam? dividendų numat? ir jos sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse. Iš ties? Ispanijos Karalyst? sudar? susitarimus, kuriais siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo atskaitymo metodu, kurie pagr?stoje nuomon?je nustatyto termino pabaigoje buvo ?sigalioj? visose valstyb?se nar?se, išskyrus Kipro Respublik?, ir visose ELPA valstyb?se, su kuriomis yra informacijos pasikeitimas.

27 Nors dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, kaip antai su Nyderland? Karalyste sudaryta sutartis, negalima neutralizuoti Ispanijos Karalyst?s taikyto apmokestinimo, nes Nyderland? Karalyst? ?tvirtino dividendų neapmokestinimo sistem?, tai atsiranda dviem valstyb?ms nar?ms paraleliai vykdant savo suverenitet? mokes?i? srityje. Pagal Teisingumo Teismo praktik? nepalankios pasekm?s, kurias lemia valstybi? nari? teis?s akt? skirtumai, šiuo pagrindu negali b?ti kritikuojamos pagal S?jungos teis? (2006 m. lapkri?io 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C?513/04, Rink. p. I?10967, 20 punktą bei 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C?298/05, Rink. p. I?10451, 43 punktą).

28 Kalbant apie Kipro Respublik?, su kuria derybos d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties yra pažengusioje stadijoje, ši valstyb? nar? savo vidaus teis?s aktuose numato bendr? dividendų iš kit? valstybi? nari? neapmokestinim?, vadinasi, ten n?ra dvigubo apmokestinimo.

29 Tre?ia, iš min?t? sprendim? *Amurta* ir *Fokus Bank* išplaukianti teismo praktika negali b?ti taikoma šioje byloje ta prasme, kuri? nurodo Komisija.

30 Konkre?iai kalbant apie min?t? Sprendim? *Amurta*, iš jo 79 ir 80 punkt? matyti, kad, nepaisant skirtingo vertinimo, laisvas kapitalo jud?jimas neribojamas, kai pajam? šaltinio valstyb?s taikomo dividendų apmokestinimo pasekm?s neutralizuojamos dividendus gaunan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?je. Ispanijos Karalyst?s sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse ?tvirtinti mechanizmai neutralizuoja Ispanijoje taikomo dividendų apmokestinimo pasekmes ir neturi b?ti kvalifikuojami kaip mokes?io lengvatos, esan?ios ar galin?ios b?ti kitose valstyb?se nar?se.

31 Juolab negalima tvirtinti, kad sudarant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart? pareiga laikytis sutartimi nustatyt? ?pareigojim? perduodama susitarian?iajai valstybei narei, nes tai yra susitarimas tarp dviej? valstybi? nari? d?l j? atitinkamos kompetencijos mokes?i? srityje pasidalijimo, skirto pašalinti dvigub? apmokestinim?. Valstyb?s nar?s turi imtis reikiam? priemoni? dvigubam apmokestinimui išvengti naudodamos, be kita ko, tarptautin?je mokes?i? praktikoje taikomus pasidalijimo kriterijus.

32 Kalbant apie min?t? Sprendim? *Fokus Bank*, pažym?tina, kad jo negalima aiškinti kaip reiškiant?, kad šaltinio valstyb? paprastai negali remtis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatomis, kad sumažint? min?tos valstyb?s sukelt? dvigub? apmokestinim?, nes toks aiškinimas prieštarauja Teisingumo Teismo praktikai ir b?tent min?tam Sprendimui *Amurta*, kuriuo Komisija grind? savo ieškin?.

33 Ketvirta, atsisakymas atsižvelgti ? dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis kelia gr?sm? Ispanijos Karalyst?s suverenitetui mokes?i? srityje, kiek tai susij? su ne rezidentams išmokam? dividendų apmokestinimu.

#### *Teisingumo Teismo vertinimas*

34 Vis? pirma reikia pažym?ti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? valstyb?s nar?s ?sipareigojim? ne?vykdomo buvimas turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? valstyb?s nar?s pad?t? pagr?stoje nuomon?je nustatyto termino pabaigoje (žr., be kita ko, 2002 m. liepos 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikij?*

, C?173/01, Rink. p. I?6129, 7 punkt?; 2005 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Liuksemburg?*, C?519/03, Rink. p. I?3067, 18 punkt? ir 2009 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C?562/07, Rink. p. I?0000, 23 punkt?).

35 Šioje byloje šis terminas baig?si pra?jus dviem m?nesiams nuo tada, kai Ispanijos Karalyst? gavo jai 2006 m. liepos 13 d. išsi?st? pagr?st? nuomon?, o pagal nusistov?jusi? teismo praktik? ? v?lesnius pakeitimus Teisingumo Teismas negali atsižvelgti (žr., be kita ko, 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C?135/03, Rink. p. I?6909, 31 punkt?).

36 Tod?I šiuo atveju nesvarbu tai, kad pagal Ne rezident? apmokestinimo ?statymo 14 straipsnio 1 dalies h punkto 3 papunk?io antr? pastraip? reikalaujama dalyvavimo dividendus išmokan?ios bendrov?s kapitale procentin? dalis buvo sumažinta iki 15 % nuo 2007 m. sausio 1 d. ir iki 10 % nuo 2009 m. sausio 1 dienos.

D?I EB 56 straipsnio 1 dalies nesilaikymo

37 Primintina, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, nors tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, jos turi j? ?gyvendinti laikydamosi Bendrijos teis?s (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 36 punkt? ir min?to Sprendimo *Amurta* 16 punkt? bei 2009 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C?540/07, Rink. p. I?0000, 28 punkt?).

38 Taip pat svarbu pažym?ti, kad, nesant S?jungos lygmeniu suvienodinimo ar suderinimo priemoni?, valstyb?s nar?s lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo gali? mokes?i? srityje pasidalijimo kriterijus, siekiant, be kita ko, pašalinti dvigub? apmokestinim? (1998 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Gilly*, C?336/96, Rink. p. I?2793, 24 ir 30 punktai; 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rink. p. I?6161, 57 punktas bei min?to Sprendimo *Amurta* 17 punktas ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 29 punktas).

39 Kaip matyti iš Direktyvos 90/435 tre?ios konstatuojamosios dalies, ja siekiama, ?tvirtinant bendr? mokes?i? sistem?, pašalinti bet kokias nepalankias skirting? valstybi? nari? bendrovi? bendradarbiavimo s?lygas, palyginti su tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimo s?lygomis, ir taip palengvinti bendrovi? grupavim?si S?jungos mastu (2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Athinaiki Zythopoiia*, C?294/99, Rink. p. I?6797, 25 punktas; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, Rink. p. I?11753, 103 punktas ir min?to Sprendimo *Amurta* 18 punktas).

40 Dalyvavimo kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atžvilgiu valstyb?s nar?s turi nustatyti, ar ir kiek reikia vengti paskirstytojo pelno ekonominio arba grandininio dvigubo apmokestinimo ir šiuo tikslu vienašališkai arba su kitomis valstyb?mis nar?mis sudaromose sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais b?t? siekiama užkirsti keli? šiam ekonominiam ar grandininiam dvigubam apmokestinimui arba j? sušvelninti. Vis d?lto vien tai joms neleidžia taikyti Sutartimi garantuojamoms jud?jimo laisv?ms prieštaraujan?i? priemoni? (žr. min?t? sprendim? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 54 punkt?; *Amurta* 24 punkt? ir *Komisija prieš Italij?* 31 punkt?).

41 Šioje byloje pagal Pelno mokes?io ?statymo 30 straipsnio 2 dal? visi dividendai, kuriuos Ispanijoje reziduojanti bendrov? išmoka kitai bendrovei, Ispanijos rezidentei, kuriai be pertraukos ne mažiau kaip vienus metus tiesiogiai ar netiesiogiai priklaus? 5 % ar daugiau dividendus išmokan?ios bendrov?s kapitalo, gali b?ti atskaityti iš dividendus gaunan?ios bendrov?s apmokestinam?j? pajam? ir, be to, neapmokestinami mokes?iu prie šaltinio pagal Pelno mokes?io ?statymo 140 straipsnio 4 dalies d punkt?. Ta?iau dividendai, kuriuos Ispanijoje reziduojanti bendrov? išmoka kitai bendrovei, kitos valstyb?s nar?s rezidentei, pagal Ne rezident?

apmokestinimo ?statymo 14 straipsnio 1 dal? neapmokestinami tik tuo atveju, kai dividendus gaunan?iai bendrovei tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso ne mažiau kaip 20 % dividendus išmok?jusios bendrov?s kapitalo.

42 Tod?l reikia pažym?ti, kad, kalbant apie dividendus gaunan?ias bendroves, kurioms priklauso nuo 5 % iki 20 % dividendus išmokan?ios bendrov?s kapitalo, pagal aptariamus Ispanijos teis?s aktus skirtingai vertinamos Ispanijoje reziduojan?ios ir kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?ios dividendus gaunan?ios bendrov?s, nes tik Ispanijoje reziduojan?ioms bendrov?ms išmok?ti dividendai neapmokestinami.

43 Toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti kitose valstyb?se nar?se ?steigtas bendroves investuoti Ispanijoje ir tod?l yra laisvo kapitalo apribojimas, kuris iš principo draudžiamas EB 56 straipsnio 1 dalimi.

44 Vis d?lto reikia išnagrin?ti, ar šis laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas gali b?ti pateisinamas remiantis Sutarties nuostatomis.

45 Pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punkt? „56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybi? nari? teis?s <...> taikyti atitinkamas savo mokes?i? ?statym? nuostatas, pagal kurias skiriami mokes?i? mok?tojai d?l j? skirtingos pad?ties gyvenamosios vietos <...> atžvilgiu“.

46 Taip pat svarbu pažym?ti, kad EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte numatyt? leidim? nukrypti riboja EB 58 straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalin?s nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo jud?jimo ir mok?jim?, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užsl?pto apribojimo“.

47 Taigi EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte leidžiamas skirtingas vertinimas turi b?ti skiriamas nuo šio straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tam, jog nacionalin?s mokes?i? teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami šioje byloje, gal?t? b?ti laikomi suderinami su laisv? kapitalo jud?jim? reglamentuojan?iomis Sutarties nuostatomis, reikia, jog vertinimo skirtumas b?t? susij?s su objektyviai skirtingomis situacijomis arba jis b?t? pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C?35/98, Rink. p. I?4071, 43 punkt?; 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 29 punkt?; min?to Sprendimo *Amurta* 32 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 49 punkt?).

48 Tod?l reikia patikrinti, ar, atsižvelgiant ? nagrin?jam? nacionalin?s teis?s akt? tiksl?, dividendus gaunan?ios bendrov?s, Ispanijos rezident?s, ir kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos dividendus gaunan?ios bendrov?s pad?tis yra panaši.

49 Ispanijos Karalyst?s teigimu, bendrov?ms, Ispanijos rezident?ms, taikom? aptariam? nacionalin?s teis?s akt? tikslas yra užkirsti keli? dvigubam apmokestinimui. Šio tikslo atžvilgiu kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?i? bendrovi? pad?tis n?ra panaši, nes šioms bendrov?ms išmokam? dividend? dvigubam apmokestinimui užkirsti keli? turi ne Ispanija, kaip ši? pajam? šaltinio valstyb?, o min?t? bendrovi? rezidavimo valstyb?.

50 Svarbu priminti, jog Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad atsižvelgiant į valstybės narės numatytas priemones, kuriomis siekiama užkirsti kelią bendrovės rezidentų paskirstytojo pelno apmokestinimo grandinei ar jo ekonominiam dvigubam apmokestinimui arba juos sušvelninti, dividendus gaunančių akcininkų rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši į dividendus gaunančių akcininkų, kitos valstybės narės rezidentų, padėtį (2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, Rink. p. I-11949, 34 punktas bei minėto Sprendimo *Amurta* 37 punktas ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 51 punktas).

51 Tačiau nuo to momento, kai valstybė narė vienašališkai arba sutartimis pajamų mokesčių apmokestina ne tik akcininkus rezidentus, bet ir akcininkus ne rezidentus už iš bendrovės rezidentų į gaunamus dividendus, ši akcininkų ne rezidentų padėtis tampa panaši į akcininkų rezidentų padėtį (minėto sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 68 punktas; *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 35 punktas; *Amurta* 38 punktas bei *Komisija prieš Italiją* 52 punktas).

52 Iš tikrųjų vien dėl to, kad ši valstybė narė įgyvendina savo kompetencijų mokesčių srityje, kyla apmokestinimo grandinės arba ekonominio dvigubo apmokestinimo pavojus, neatsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje taikomą bet kokį apmokestinimą. Tokiu atveju tam, kad dividendus gaunantys asmenys ne rezidentai nepatirtų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kuris iš esmės draudžiamas pagal EB 56 straipsnį, dividendus išmokančios bendrovės rezidavimo valstybė turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalinės teisės numatytą apmokestinimo grandinės arba ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo ar į sušvelninimo mechanizmą ne rezidentai būtų vertinami taip pat kaip ir rezidentai (žr. minėto sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 70 punktą; *Amurta* 39 punktą ir *Komisija prieš Italiją* 53 punktą).

53 Taigi šiuo atveju reikia konstatuoti, kad Ispanijos Karalystė nusprendė įgyvendinti savo kompetencijų mokesčių srityje kitose valstybėse narėse reziduojančioms bendrovėms išmokamą dividendų atžvilgiu. Todėl šiuos dividendus gaunančių bendrovių ne rezidentų padėtis yra panaši kaip ir bendrovių rezidentų, kiek tai susiję su bendrovių rezidentų išmokamą dividendų apmokestinimo grandinės pavojumi, vadinasi, dividendus gaunančių bendrovės ne rezidentų negali būti skirtingai vertinamos, palyginti su dividendus gaunančiomis bendrovėmis rezidentėmis.

54 Šiuo atžvilgiu Ispanijos Karalystės nuoroda į minėtą Sprendimą *Truck Center* yra netinkama. Iš tiesų pagrindiniame ginčų byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, nagrinėjamas teisės aktais tvirtintas skirtingas bendrovių, gaunančių pajamas iš kapitalo, vertinimas pasireiškė skirtingą apmokestinimo būdą taikymu, atsižvelgiant į tai, ar šios bendrovės steigtos Belgijoje, ar kitoje valstybėje narėje (žr. minėto Sprendimo *Truck Center* 41 punktą). Tačiau pagal šioje byloje nagrinėjamus teisės aktus kitoje valstybėje narėje reziduojančioms bendrovėms išmokėti dividendai apmokestinami, o Ispanijoje reziduojančioms bendrovėms išmokėti dividendai – neapmokestinami.

55 Be to, Ispanijos Karalystė tvirtina, kad aptariamais Ispanijos teisės aktais nesukelia skirtingo kitoje valstybėje narėje reziduojančių bendrovių vertinimo, nes reikia atsižvelgti į dividendus gaunančių bendrovės rezidavimo valstybėje narėje gautą dividendų vertinimą. Viena vertus, iš to išplaukia, kad galima sunkesnė mokesčių našta, tenkanti už bendrovėms ne rezidentams išmokamus dividendus, priskirtina ne vien Ispanijos Karalystei; ji atsiranda Ispanijos Karalystei ir dividendus gaunančių bendrovės rezidavimo valstybei narei paraleliai vykdant savo kompetencijų mokesčių srityje. Kita vertus, Ispanijos Karalystės sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse tvirtintas atskaitymo metodas leidžia užkirsti kelią apmokestinimo grandinei analogiškai Ispanijoje reziduojančioms bendrovėms išmokamą dividendų neapmokestinimui.

56 Dėl šio pirmojo aspekto Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nepalankumai, galintys

kilti dėl to, jog ?vairios valstyb?s nar?s paraleliai ?gyvendina savo kompetencij? mokes?i? srityje, n?ra Sutartimi draudžiami apribojimai tiek, kiek toks ?gyvendinimas n?ra diskriminuojamo pob?džio (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Kerckhaert ir Morres* 19, 20 ir 24 punktus; 2008 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C?194/06, Rink. p. I?3747, 41, 42 ir 47 punktus bei 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Damseaux*, C?128/08, Rink. p. I?0000, 27 punkt?).

57 Ta?iau šioje byloje, kaip nuspr?sta šio sprendimo 53 punkte, nepalankus kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?ioms bendrov?ms išmokam? dividend? vertinimas atsiranda tik dėl to, kad Ispanijos Karalyst? ?gyvendina savo kompetencij? mokes?i? srityje ir todėl jis jai yra priskirtinas.

58 Kalbant apie antr?j? aspekt?, pažym?tina, kad Teisingumo Teismas iš ties? yra nusprend?s, jog negalima atmesti tikimyb?s, kad valstyb? narei pavyksta užtikrinti ?sipareigojim? pagal Sutart? laikym?si, su kita valstybe nare sudarydama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart? (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 71 punkt?; *Amurta* 79 punkt? ir *Komisija prieš Italij?* 36 punkt?).

59 Vis dėlto šiuo tikslu b?tina, kad taikant toki? sutart? b?t? galima kompensuoti iš nacionalin?s teis?s akt? kylan?io skirtingo vertinimo pasekmes. Taigi Teisingumo Teismas nusprend?, kad tik kai taikant nacionalin?s teis?s aktus prie šaltinio išskai?iuojam? mokes? galima atskaityti iš kitoje valstyb?je nar?je mok?tino mokes?io ne daugiau nei apmokestinimo skirtumas pagal nacionalin?s teis?s aktus, kitose valstyb?se ?steigtoms bendrov?ms išmokam? dividend? skirtingas vertinimas, palyginti su dividendais, išmokamais bendrov?ms rezident?ms, išnyksta (žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 37 punkt?).

60 Tod?l tam, kad b?t? pasiektas neutralizavimo tikslas, taikant atskaitymo metod?, kuriuo remiasi Ispanijos Karalyst?, turi b?ti galima vis? šioje valstyb?je nar?je nuo dividend? išskai?iuot? mokes? 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 Ispanijoje reziduojan?ioms bendrov?ms išmokami dividendai, ši didesn? mokes?i? našta gal?t? b?ti priskirta jau nebe Ispanijos Karalystei, o dividendus gaunan?ios bendrov?s rezidavimo valstybei, kuri pasinaudojo ?galiojimais apmokestinti.

61 Nagrin?jamu atveju daugelyje Ispanijos Karalyst?s sudaryt? dvigubo apmokestinimo išvengimo sutar?i? numatyta, kad atskaityta arba užskaityta suma už Ispanijoje išskai?iuot? mokes? negali viršyti dividendus gaunan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?je nar?je taikomo iki atskaitymo apskai?iuoto mokes?io dalies, atitinkan?ios Ispanijoje apmokestinamas pajamas.

62 Tod?l vertinimo skirtumas gali b?ti neutralizuotas tik tada, kai iš Ispanijos gaunami dividendai yra pakankamai apmokestinami kitoje valstyb?je nar?je. Jeigu šie dividendai neapmokestinami arba nepakankamai apmokestinami, Ispanijoje išskai?iuoto mokes?io suma arba jos dalis negali b?ti atskaityta. Tokiu atveju taikant nacionalin?s teis?s aktus atsirad?s skirtingas vertinimas negali b?ti kompensuotas taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas (žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 38 punkt?).

63 Ši išvada taikoma netgi tuo atveju, kai Ispanijos Karalyst?s sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nenumatyta, jog atskaitymas neviršija dividendus gaunan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?je nar?je taikomo iki atskaitymo apskai?iuoto mokes?io dalies, atitinkan?ios Ispanijoje apmokestinamas pajamas, ta?iau numatyta, kad Ispanijoje išskai?iuotas mokes?is atskaitomas iš mokes?io, tenkan?io šioms pajamoms rezidavimo valstyb?je. Iš ties?, jeigu šie dividendai neapmokestinami arba nepakankamai apmokestinami, Ispanijoje išskai?iuota suma arba jos dalis negali b?ti atskaityta.

64 Ta?iau pasirinkimas, ar apmokestinti kitoje valstyb?je nar?je iš Ispanijos gaunamas pajamas, arba tarifas, kuriuo jos apmokestinamos, priklauso ne nuo Ispanijos Karalyst?s, bet nuo kitoje valstyb?je nar?je nustatyt? apmokestinimo taisykli?. Tod?I Ispanijos Karalyst? negali pagr?stai tvirtinti, kad taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutar?i? nuostatas Ispanijoje prie šaltinio išskai?iuoto mokes?io atskaitymas iš kitoje valstyb?je nar?je mok?tino mokes?io leidžia visais atvejais neutralizuoti taikant nacionalin?s teis?s aktus atsiradus? skirting? vertinim? (žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 39 punkt?).

65 Be to, Ispanijos Karalyst? nurod?, kad dar n?ra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties su Kipro Respublika, ta?iau ši valstyb? nar? savo vidaus teis?s aktuose numato bendr? iš kit? valstybi? nari? gaunam? dividend? neapmokestinim?, vadinasi, ten n?ra dvigubo apmokestinimo.

66 Pirma, valstyb? nar?, siekdama išvengti pagal Sutart? jai tenkan?i? ?sipareigojim?, negali remtis tuo, kad egzistuoja lengvata, kuri? vienašališkai suteikia kita valstyb? nar? (min?to Sprendimo *Amurta* 78 punktus). Kita vertus, šioje byloje neapmokestinimas, kok? pripaž?sta Kipro Respublika, bet kuriuo atveju negali neutralizuoti dvigubo apmokestinimo, kuris atsiranda Ispanijos Karalystei ?gyvendinant savo ?galiojimus apmokestinti.

67 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia konstatuoti, kad, viena vertus, skirtingas vertinimas, kur? Ispanijos Karalyst? taiko kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?ioms bendrov?ms išmokamiems dividendams, palyginti su Ispanijoje reziduojan?ioms bendrov?ms mokamais dividendais, negali b?ti pateisinamas skirtinga min?t? bendrovi? pad?timi, ir, antra vertus, nepalankumai, kurie d?I šio skirtingo vertinimo atsiranda kitose valstyb?se nar?se reziduojan?ioms bendrov?ms, n?ra neutralizuojami Ispanijos Karalyst?s sudarytomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis.

68 Kadangi Ispanijos Karalyst? nesir?m? jokiu privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, leidžian?iu pateisinti taip nustatyt? laisvo kapitalo jud?jimo apribojim?, reikia konstatuoti, kad kaltinimas d?I EB 56 straipsnio 1 dalies pažeidimo yra pagr?stas.

69 Iš to, kas išd?styta, darytina išvada, kad bendrovi?, Ispanijos reziden?i?, išmokam? dividend? neapmokestinim? siedama su reikalavimu, kad dividendus gaunan?ioms bendrov?ms ne rezident?ms priklausyt? daugiau dividendus išmokan?i? bendrovi? kapitalo nei dividendus gaunan?ioms bendrov?ms, Ispanijos rezident?ms, Ispanijos Karalyst? ne?vykd? ?sipareigojim? pagal EB 56 straipsnio 1 dal?.

D?I EEE susitarimo 40 straipsnio nesilaikymo

70 Pirmiausia reikia priminti, kad Teisingumo Teismas gali savo iniciatyva išnagrin?ti, ar ?vykdytos EB 226 straipsnyje nustatytos ieškiniu d?I ?sipareigojim? ne?vykdyimo pareiškimo s?lygos (žr. 1992 m. kovo 31 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C?362/90, Rink. p. I?2353, 8 punkt?; 2002 m. sausio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C?439/99, Rink. p. I?305, 8 punkt?; 2006 m. geguž?s 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?*, C?98/04, Rink. I?4003, 16 punkt? ir 2007 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomij?*, C?195/04, Rink. p. I?3351, 21 punkt?).

71 Remiantis Teisingumo Teismo statuto 21 straipsniu ir Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punktu bei su šiomis nuostatomis susijusia teismo praktika, ieškinyje turi b?ti nurodomas gin?o dalykas ir pagrind?, kuriais remiamasi, santrauka. Tod?I Komisija turi kiekviename pagal EB 226 straipsn? pateiktame ieškinyje nurodyti konkre?ius kaltinimus, d?I kuri? Teisingumo Teismas turi priimti sprendim?, bei bent teisini? ir faktini? aplinkybi?, kuriais šie kaltinimai grindžiami, santrauk? (žr. 2009 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?*

, C?390/07, 339 punkt?).

72 Šioje byloje Komisija, teigdama, kad Ispanijos Karalyst? pažeid? EEE susitarimo 40 straipsn?, tik nurodo iš Ne rezident? apmokestinimo ?statymo 14 straipsnio 1 dalies kylant? skirting? vertinim?, palyginti su tuo, kuris taikomas Ispanijoje reziduojan?ioms bendrov?ms išmokamiems dividendams.

73 Konstatuotina, kad, kaip matyti ir paties min?to 14 straipsnio 1 dalies teksto, ši nuostata taikoma tik kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms bendrov?ms išmokamiems dividendams.

74 Komisijai nepateikus duomen?, susijusi? su teisiniu ELPA valstyb?se ?steigtoms bendrov?ms išmok?t? dividend? režimu, Teisingumo Teismas neturi pakankamai informacijos, kad gal?t? tiksliai sužinoti EEE susitarimo pažeidimo, kuriuo kaltinama Ispanijos Karalyst?, apimt? ir taip patikrinti Komisijos nurodyto ?sipareigojim? ne?vykdyto egzistavim?.

75 Tod?i kaltinim?, susijus? su EEE susitarimo 40 straipsnio pažeidimu, reikia atmesti kaip nepriimtini?.

### **D?i bylin?jimosi išlaid?**

76 Pagal Proced?ros reglamento 69 straipsnio 2 dal? pralaim?jusiai šaliai nurodoma padengti bylin?jimosi išlaidas, jeigu laim?jusi šalis to reikalavo. Pagal Proced?ros reglamento 69 straipsnio 3 dal?, jeigu kiekvienos šalies dalis reikalavim? patenkinama, o dalis atmetama, arba jeigu susiklosto ypatingos aplinkyb?s, Teisingumo Teismas gali paskirstyti bylin?jimosi išlaidas šalims arba nurodyti kiekvienai padengti savo išlaidas. Kadangi Komisijos ieškinys patenkintas iš dalies, kiekviena šalis padengia savo išlaidas.

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

- 1. Bendrovi?, Ispanijos rezident?i?, išmokam? dividend? neapmokestinim? siedama su reikalavimu, kad dividendus gaunan?ioms bendrov?ms ne rezident?ms priklausyt? daugiau dividendus išmokan?i? bendrovi? kapitalo nei dividendus gaunan?ioms bendrov?ms, Ispanijos rezident?ms, Ispanijos Karalyst? ne?vykdt? ?sipareigojim? pagal EB 56 straipsnio 1 dal?.**
- 2. Atmesti likusi? ieškinio dal?.**
- 3. Europos Komisija ir Ispanijos Karalyst? padengia savo bylin?jimosi išlaidas.**

Parašai.

\*\*Proceso kalba: ispan?.