

62011CJ0168_LT

Šalys

Sprendimo motyvai

Rezoliucinė dalis

Šalys

Byloje C-168/11

dėl Bundesfinanzhof (Vokietija) 2011 m. vasario 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. balandžio 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Manfred Beker ,

Christa Beker

prieš

Finanzamt Heilbronn

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro antrosios kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Rosas (pranešėjas), teisėjai U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė K. Sztranc-Sawiczek, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2012 m. balandžio 26 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– M. Beker ir C. Beker, atstovaujantys advokato M. Beker,

– Finanzamt Heilbronn , atstovaujamos W. Steinacher ir M. Ritter von Rittershain,

– Vokietijos vyriausybė, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

– Prancūzijos vyriausybė, atstovaujamos J.-S. Pilczer,

– Švedijos vyriausybė, atstovaujamos A. Falk,

– Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

susipažinęs su 2012 m. liepos 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

Sprendimo motyvai

1. Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su SESV 63 straipsnio aiškinimu.
2. Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant gin?? tarp M. ir C. Beker ir Finanzamt Heilbronn d?l maksimalios užsienio mokes?io prie pajam? šaltinio ?skaitymo ? pagal tarifin? lentel? mok?tin? neribotai apmokestinam? pajam? mokest? sumos nustatymo taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Teisinis pagrindas

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

3. Klausim?, ar Vokietijos Federacin? Respublika turi teis? rinkti užsienio kilm?s pajam? mokest? ir, jei taip, ar šiuo aspektu reikia atsižvelgti ? mokest? prie pajam? šaltinio užsienyje, reglamentuoja, tiek, kiek tai susij? su pagrindine byla, sutartys d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytos tarp Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Pranc?zijos Respublikos (1959 m. liepos 21 d. sutartis su pakeitimais), Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s (1958 m. rugpj??io 23 d. sutartis su pakeitimais), Nyderland? Karalyst?s (1959 m. birželio 16 d. sutartis), Šveicarijos Konfederacijos (1971 m. rugpj??io 11 d. sutartis), Jungtini? Amerikos Valstij? (1989 m. rugpj??io 29 d. sutartis su pakeitimais) ir Japonijos (1966 m. balandžio 22 d. sutartis).

4. Kai neribotai pajam? mokes?iu Vokietijoje apmokestinamas asmuo gauna pajam? iš kapitalo kitoje valstyb?je, pastaroji valstyb? nustato mokest? prie pajam? šaltinio remiantis šiomis sutartimis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo. Mokestis prieš pajam? šaltinio, remiantis min?tomis sutartimis, ?skaitomas ? Vokietijoje mok?tin? pajam? mokest?. Kalbant apie šio ?skaitymo tvark?, Vokietijos Federacin?s Respublikos sutartys su Pranc?zijos Respublika, Šveicarijos Konfederacija, Jungtin?mis Amerikos Valstijomis ir Japonija nurodo Vokietijos mokes?i? teis?.

Vokietijos teis?

5. Pagal 2006 m. gruodžio 13 d. ?statymo d?l pajam? mokes?io (Einkommensteuergesetz) redakcijos, pagal 2007 m. Metinio pajam? mokes?io ?statym? taikytinos 2007 m. (BGBl ., 2006, I, p. 2878; toliau ? EStG), 1 straipsn? Vokietijoje reziduojantys fiziniai asmenis neribotai apmokestinami mokes?iu šioje valstyb?je nar?je.

6. EStG 2 straipsnyje nustatyta:

„1. Pajam? mokes?iu apmokestinamos:

< ... >

5) pajamos iš kapitalo;

< ... >

kurias mokes?i? mok?tojas gauna per jo neriboto apmokestinimo pajam? mokes?iu laikotarp?, arba kurios gautos nacionalin?je teritorijoje per jo riboto apmokestinimo pajam? mokes?iu laikotarp?. Kategorija, prie kurios priskirtinos skirtingos pajamos, nustatoma remiantis 13?24

straipsniais.

2. Pajamos tai:

1) pelnas iš žemės ir miškų ūkio, pramoninės, komercinės veiklos ar amatininkystės bei savarankiško darbo (477k straipsniai);

2) pajamų perviršis, palyginti su veiklos sąnaudomis, kitų kategorijų pajamų atveju (89a straipsniai).

3. Pajamų suma [Summe der Einkünfte] proporcingai atskaičius mokesčių lengvatų pensijų išjusiems vyresnio amžiaus žmonėms [Altersentlastungsbetrag], atleidimo nuo mokesčio sumą atskirai gyvenantiems tėvams ir atskaitymus, numatytus 13 straipsnio 3 dalyje, sudaro visų pajamų sumą [Gesamtbetrag der Einkünfte].

4. Visa pajamų suma, atskaičius ypatingas išlaidas ir specialius mokesčius, sudaro pajamas [Einkommen].

5. Pajamos, atskaičius 32 straipsnio 6 dalyje numatytus tarifinius sumažinimus, ir kitos iš pajamų atskaitytinios sumos, yra apmokestinamos pajamos [zu versteuerndes Einkommen]; jos sudaro pajamų mokesčio bazę pagal tarifinį lentelę. Jei kituose statymuose numatyta apmokestinamųjų pajamų sūvoka, pajamomis pagal šiuos statymus laikomos visos pajamos, nurodytos 32 straipsnyje, atskaičius 32 straipsnio 6 dalyje numatytus tarifinius sumažinimus < ... > “

7. EStG 34c straipsnio 1 dalyje skelbiama:

„Neribotai apmokestinamų mokesčių mokėtojų, kurių užsienyje gautos pajamos valstybėje, kur šios pajamos gautos, apmokestinamos Vokietijos pajamų mokestį atitinkančiu mokesčiu, atveju apskaičiuotas ir sumokėtas užsienio mokestis yra skaitomas Vokietijos pajamų mokestį, taikomą toje valstybėje gautoms pajamoms. Vokietijos pajamų mokestis už užsienyje gautas pajamas nustatomas taip, kad nustatant mokestį už apmokestinamąsias pajamas [zu versteuerndes Einkommen], skaitant užsienyje gautas pajamas, remiantis 32a, 32b, 32c, 34 ir 34b straipsniais, gaunamas Vokietijos pajamų mokestis padalijamas proporcingai šiuo užsienyje gautų pajamų santykiui su pajamų suma [Summe der Einkünfte]. Apskaičiuojant užsienio kilmės pajamas nereikia atsižvelgti į užsienio kilmės pajamas, kurios jų kilmės valstybėje nėra apmokestinamos remiantis jos teise. < ... > Užsienio mokesčiai gali būti skaityti, tik jeigu jais apmokestinamos pajamos, gautos per apmokestinamųjų laikotarpį.“

8. EStG 34c straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Užsienio mokestis, mokesčių mokėtojui pateikus prašymą, gali būti ne skaitomas (1 dalis), bet sumažinamas nustatant pajamas, jeigu jos susijusios su užsienio kilmės pajamomis, kurios nėra atleistos nuo mokesčio.“

Faktinės pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

9. Ieškovo pagrindinėje byloje, kaip sutuoktinis, pajamos Vokietijoje bendrai apmokestinamos pajamų mokesčiu. Šiuo aspektu buvo apmokestintos bet kurioje šalyje gautos visos jų pajamos. Per ginčijamus mokestinius metus, t. y. 2007 m., be Vokietijos kilmės pajamų, jie dar gavo pajamų iš kapitalo, susijusių su jų, kaip smulkiųjų akcininkų, dalyvavimu įvairiose kapitalo bendrovėse, turiniose savo buveinės kitose valstybėse naršė, t. y. Prancūzijos Respublikoje, Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje ir Nyderlandų Karalystėje arba trečiuosiose valstybėse, t. y. Šveicarijos Konfederacijoje, Jungtinės Amerikos Valstijose ir Japonijoje. Iš šių akcijų minėti ieškovai gavo dividendų, kurių bendra suma yra 24 111,29 eurų, dėl kurių įvairiose jų kilmės valstybėse buvo

sumokėta iš viso 2 853,02 euro užsienio mokesčių.

10. Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, sudarytas tarp Vokietijos Federacinės Respublikos ir šių dividendų kilmės valstybėmis, ši valstybė narė, kaip ieškovų pagrindinėje byloje gyvenamosios vietos valstybė, gali rinkti mokestį už užsienio kilmės dividendus. Siekiant išvengti dvigubo teisinio šių dividendų apmokestinimo, užsienio mokestis prie šaltinio įskaitomas pagal tarifinį lentelę mokėtino pajamų mokestį neviršijant Vokietijos mokesčio, mokėtino už nagrinjamas pajamas, dydžio.

11. EStG 34c straipsnio 1 dalies antrame sakinyje (toliau ginijama nuostata) numatytas maksimalios užsienio mokesčio prie pajamų šaltinio sumos įskaitymas pagal tarifinį lentelę mokėtino neribotai apmokestinamojo asmens pajamų mokestį. Ši maksimali suma apskaičiuojama pagal tarifinį lentelę mokėtino mokesčio sumą proporcingai padauginant iš užsienio kilmės pajamų ir bendros pajamų sumos. Tačiau šia suma neatsižvelgiama į ypatingas išlaidas ir specialius mokesčius kaip į išlaidas, susijusias su pragyvenimu ar su asmenine padėtimi, nors į minėtas išlaidas atsižvelgiama apskaičiuojant pagal tarifinį lentelę mokėtino pajamų mokestį.

12. Taigi pajamų mokesčio, mokėtino už užsienio kilmės pajamas, suma (maksimali užsienio mokesčio įskaitymo suma), remiantis ginijamais teisės aktais, apskaičiuojama padauginant pagal tarifinį lentelę mokėtino pajamų mokesčio sumą ir užsienio kilmės pajamų sumos bei bendros mokesčių mokėtojo pajamų sumos santykį (trupmena):

>image>3

13. Šioje byloje Finanzamt Heilbronn apskaičiavo maksimali užsienio mokesčio prie pajamų šaltinio įskaitymo sumą, kuri siekia 1 282 eurus, todėl ji atskaitė šią sumą iš pagal tarifinį lentelę ieškovų pagrindinėje byloje mokėtino pajamų mokesčio.

14. Ieškovai pagrindinėje byloje prašė Finanzgericht Baden-Württemberg pakeisti jiems skirtą pranešimą apie mokesčio dydį ir sumažinti pajamų mokestį už mokestinį laikotarpį 1 200 eurai, motyvuojant tuo, kad Vokietijos valdžios institucijos, apskaičiuodamos maksimali įskaitymo sumą, rėmėsi pajamų suma prieš atsižvelgiant į bendrus atskaitymus, atitinkančius ypatingas išlaidas ir specialius mokesčius, kaip antai išlaidas, susijusias su pragyvenimu ar asmenine arba šeimine padėtimi.

15. Kadangi ieškinys dėl šio pranešimo apie mokesčio dydį buvo atmestas, ieškovai pateikė kasacinį skundą Bundesfinanzhof .

16. Išreiškė abejoni dėl maksimalios įskaitymo sumos apskaičiavimo metodo, numatyto ginijamose teisės nuostatose, suderinamumo su Sąjungos teise, Bundesfinanzhof nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [SESV 63] straipsniu draudžiama valstybės narės teisės norma, pagal kurią – nepažeidžiant tarpvalstybinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties – neribotai apmokestinamą asmenį, kuri užsienyje gautos pajamos valstybėje, kur šios pajamos gautos, apmokestinamos nacionaliniais pajamų mokestį atitinkančiu mokesčiu, atveju užsienio mokestis nacionaliniais pajamų mokestį, taikomą toje valstybėje gautoms pajamoms, įskaitomas taip, kad nustatant mokestį už apmokestinamąsias pajamas – įskaitant užsienyje gautas pajamas – gaunamas nacionalinis pajamų mokestis padalijamas proporcingai ši užsienyje gautų pajamų santykiui su pajamų suma, taigi neatsižvelgiant į ypatingas išlaidas ir į specialius mokesčius kaip individualias pragyvenimo bei su asmeninomis ir šeiminiomis aplinkybomis susijusias sąnaudas?“

D?l prejudicinio klausimo

17. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pateikdamas klausim? iš esm?s siekia sužinoti, ar SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos, taikant sistem?, kuria siekiama riboti dvigub? apmokestinim?, kai neribotai apmokestinami asmenys už užsienio kilm?s pajamas ši? pajam? kilm?s valstyb?je moka mokes?, atitinkant? min?tos valstyb?s nar?s renkam? pajam? mokes?, šio užsienio mokes?io ?skaitymas ? šios valstyb?s nar?s pajam? mokes?io sum? atliekamas padauginant pajam?, kurioms priskirtinos užsienio kilm?s pajamos, mokes?io, mok?tino toje pa?ioje valstyb?je nar?je, sum? iš min?t? užsienio kilm?s pajam? ir pajam? sumos santykio, ta?iau pastar?ja suma neatsižvelgiama ? ypatingas išlaidas ir specialius mokes?ius, t. y. ? išlaidas, susijusias su pragyvenimu arba asmenine ar šeimine pad?timi.

Pirmin?s pastabos

18. Ieškovai pagrindin?je byloje tvirtina, kad sprendimu pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? nukrypstama nuo j? reikalavim? dalyko, susijusio su užsienyje sumok?to mokes?io prie pajam? šaltinio ?skaitymu ? Vokietijos pajam? mokes? tiek, kiek jis padidinamas d?l atsižvelgimo ? užsienio kilm?s pajamas. Sprendimas pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? neapima vis? j? reikalavim? tiek, kiek jis neapima pirmojo apmokestinam?j? pajam? dalies atleidimo nuo mokes?io ir mokes?io dydžio sumažinimo, kurie taikomi visiems mokes?i? mok?tojams, ta?iau nurodomos tik „ypatingos išlaidos ir special?s mokes?iai, kaip pragyvenimo išlaidos ir išlaidos, susijusios su asmenine ar šeimine pad?timi“. Jei Teisingumo Teismas apsiribot? tik teigiamu atsakymu ? pateikt? prejudicin? klausim? ir jei procesas vykt? šiomis ribotomis aplinkyb?mis, apskai?iuojant užsienio kilm?s pajam? dal?, remiantis Finanzamt Heilbronn poži?riu, b?t? atsižvelgta ne ? pajam? sum?, bet ? apskai?iuot? apmokestinam?j? pajam? sum?.

19. Šiuo aspektu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? nacionalinio teismo pateiktiems klausimams d?l S?jungos teis?s aiškinimo, atsižvelgiant ? jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kuri? tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei yra akivaizdu, jog prašymas išaiškinti S?jungos teis? visiškai nesusij?s su pagrindin?s bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetin? arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktin?s aplinkyb?s ar teisiniai pagrindai, b?tini, kad gal?t? naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 2010 m. birželio 22 d. Sprendimo Melki ir Abdeli , C-188/10 ir C-189/10, Rink. p. I-5667, 27 punkt? ir 2012 m. vasario 28 d. Sprendimo Inter-Environnement Wallonie ir Terre wallonne , C-41/11, 35 punkt?).

20. Ta?iau šiuo atveju n?ra akivaizdu, kad nacionalinio teismo pateikti klausimai b?t? susij? su bent vienu nurodytu atveju. Priešingai, reikia pažym?ti, kad, kaip matyti iš generalinio advokato išvados 20 punkto, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? rezoliucin?je dalyje nurodo, jog ieškov? pagrindin?je byloje teismui pateiktame prašyme aiškiai apsiribojama vien skirtumu, gautu atskai?ius išlaidas, susijusias su mokes?i? tikslais atskaitytinomis pragyvenimo išlaidomis, nustatant maksimali? ?skaitymo sum? ir kad, remiantis nacionalin?mis proceso taisykl?mis, jis negali priimti sprendimo ultra petita .

21. Esant šioms s?lygoms nereikia performuluoti prejudicinio klausimo.

D?l nagrin?jamos laisv?s

22. Teisingumo Teismui pastabas pateik? suinteresuoti asmenys sutinka, kad pagrindin?je byloje

nagrin?jama laisv? yra laisvas kapitalo jud?jimas, kur? užtikrina SESV 63 straipsnis.

23. Šiuo aspektu reikia priminti, kad vertinant dividendus mokes?i? atžvilgiu gali b?ti taikomas su ?sisteigimo laisve susij?s SESV 49 straipsnis ir su laisvu kapitalo jud?jimu susij?s SESV 63 straipsnis (2011 m. vasario 10 d. Sprendimo Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen , C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305, 33 punktas ir 2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo Test Claimants in the FII Group Litigation , C-35/11, 89 punktas).

24. D?l klausimo, ar nacionalin?s teis?s aktai patenka ? vienos ar kitos jud?jimo laisv?s srit?, iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad reikia atsižvelgti ? nagrin?jamo teis?s akto dalyk? (min?to Sprendimo Test Claimants in the FII Group Litigation 90 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

25. Nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik tokiam dalyvavimui valdant kapital?, kuris leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?, patenka ? su ?sisteigimo laisve susijusio SESV 49 straipsnio taikymo srit? (min?to Sprendimo Test Claimants in the FII Group Litigation 91 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

26. Ta?iau nacionalin?s nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapital?, kai turimas vienintelis tikslas – investuoti pinigus neketinant daryti ?takos ?mon?s valdymui ir kontrolei, turi b?ti nagrin?jamos atsižvelgiant tik ? laisv? kapitalo jud?jim? (min?to Sprendimo Test Claimants in the FII Group Litigation 92 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

27. Šiuo atveju gin?ijami teis?s aktai taikomi, nepaisant bendrov?je turim? dali? sumos. Tiek, kiek šie teis?s aktai taikomi dividendams iš valstyb?s nar?s, j? dalykas neleidžia nustatyti, ar jie labiau patenka ? SESV 49 straipsnio, ar ? SESV 63 straipsnio taikymo srit? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo Test Claimants in the FII Group Litigation 93 punkt?).

28. Tokiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas atsižvelgia ? nagrin?jamo atvejo faktines aplinkybes, kad nustatyt?, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamai situacijai taikoma viena, ar kita iš min?t? nuostat? (min?to Sprendimo Test Claimants in the FII Group Litigation 94 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

29. Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad pagrindin? byla susijusi su apmokestinimu Vokietijoje dividend?, gaut? šioje valstyb?je nar?je reziduojan?i? fizini? asmen? iš akcij?, kurias jie turi šiose kapitalo bendrov?se, turin?iose buvein? arba kitoje valstyb?je nar?je, arba tre?iojoje valstyb?je, o turima dalis yra mažiau nei 10 % pastar?j? bendrovi? kapitalo. Toks turim? kapitalo dali? kiekis nesuteikia galimyb?s daryti konkre?i? ?tak? susijusi? bendrovi? sprendimams ir lemti j? veikl?.

30. Teisingumo Teismas taip pat yra nusprend?s, kad nacionalin?s teis?s aktai d?l iš tre?i?j? valstybi? gaut? dividend? mokestinio vertinimo, kurie taikomi ne vien situacijoms, kai patronuojan?ioji bendrov? daro lemiam? ?tak? dividendus išmokan?ios bendrov?s sprendimams, turi b?ti vertinami atsižvelgiant ? SESV 63 straipsn? (min?to Sprendimo Test Claimants in the FII Group Litigation 99 punktas).

31. Atsižvelgiant ? prieš tai išd?stytas aplinkybes, darytina išvada, kad teis?s aktai, kaip antai gin?ijami, turi b?ti nagrin?jami tik atsižvelgiant ? laisv? kapitalo jud?jim?, kur? reglamentuoja SESV 63 straipsnis ir ? kur? daroma nuoroda prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausime.

D?l laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo buvimo

32. Reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, nesant Europos S?jungos

vienodinimo arba derinimo priemonių, valstybės narės yra kompetentingos nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus, kad panaikinti, prireikus sutartimis, dvigubą apmokestinimą. Tokiu atveju valstybės narės, siekdamos pasidalyti kompetencijų mokesčių srityje, gali dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo laisvai nustatyti priskyrimo požymius (žr., be kita ko, 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktų; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo de Groot, C-385/00, Rink. p. I-11819, 93 punktų; 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo Bouanich, C-265/04, Rink. p. I-923, 49 punktų ir 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo Renneberg, C-527/06, Rink. p. I-7735, 48 punktų).

33. Vis dėlto šis kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimas neleidžia valstybėms narėms taikyti priemonių, prieštaraujančių SESV garantuojamoms judėjimo laisvėms (minuto Sprendimo Renneberg 50 punktas).

34. Iš tiesų gyvendindamos apmokestinimo galias, taip paskirstytas dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstybės narės privalo laikytis Sąjungos taisyklių (minuto Sprendimo de Groot 94 punktas ir Renneberg 51 punktas).

35. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamą kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2007 m. sausio 25 d. Sprendimo Festersen, C-370/05, Rink. p. I-1129, 24 punktas; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo A, C-101/05, Rink. p. I-11531, 40 punktas ir minuto Sprendimo Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen 50 punktas).

36. Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad maksimalios užsienyje sumokėto mokesčio prie pajamų šaltinio įskaitymo sumos apskaičiavimo metodu, numatytu ginčijamose teisės nuostatose, nevisiškai atsižvelgiama į išlaidas, susijusias su pragyvenimu ir asmenine ar šeimine apmokestinamojo asmens padėtimi.

37. Iš tiesų minėtos maksimalios įskaitymo sumos dydis, remiantis ginčijamomis teisės nuostatomis, nustatomas taikant formulę; pagal ją pagal tarifinę lentelę mokėtinas pajamų mokestis, kurį apmokestinamas asmuo turėtų mokėti, jei visos jo pajamos būtų gautos Vokietijoje, padauginamas iš trupmenos, kurios skaitiklyje yra užsienio kilmės pajamų dydis, o vardiklyje – pajamų suma.

38. Bendrosios apmokestinamos pajamos, kurių pagrindu apskaičiuojamas pajamų mokestis, mokėtinas pagal tarifinę lentelę, ir kurios sudaro pirmąją šios formulės dalį, nustatomos iš pajamų, nepaisant vietos, kur jos buvo gautos, sumos atskaičius visus atskaitymus, leistinus pagal Vokietijos teisės aktus, bėtent su mokesčio mokėtojo pragyvenimu ir jo asmenine bei šeimine padėtimi susijusias išlaidas. Tačiau minėtos išlaidos neatskaitomos iš pajamų sumos, kuri yra trupmenos vardiklyje, sudarančiame antrą minėtos formulės dalį.

39. Šiuo aspektu visų pirma reikia pažymėti, kad antrąją tos pačios formulės dalį sudarančios trupmenos vardiklyje taikant pajamų sumą, bet ne apmokestinamąsias pajamas, sumažinama maksimali įskaitymo vertė, kuria gali pasinaudoti mokesčių mokėtojas.

40. Kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 34 ir 35 punktuose, panašu, kad ginčijamų teisės nuostatų logika ta, kad mokesčių mokėtojas rezidentas naudojasi visiškai asmeninio ir šeiminio pobūdžio atskaita, kai visos pajamos buvo gautos Vokietijoje; taip nėra tuo atveju, kai dalis pajamų gauta užsienyje.

41. Nors valstybės narės teisės aktais, kaip antai ginčijamais, panašiai, kaip ir teisės nuostatomis, nagrinėtomis minėtame Sprendime de Groot, apskaičiuojant teorinį mokesčio, tenkančio visoms

mokes?i? mok?tojo pajamoms, sum? atsižvelgiama ? atskaitas, atitinkan?ias ypatingas išlaidas ir specialius mokes?ius, kaip ? išlaidas, susijusias su pragyvenimu ar asmenine arba šeimine pad?timi, tokie teis?s aktai praktiškai lemia tai, kad min?tos valstyb?s nar?s mokes?i? mok?tojams rezidentams, kurie užsienyje gavo dal? savo pajam?, bus atskaitomos min?tos ypatingos išlaidos ir special?s mokes?iai tik iš j? pajam?, gaut? j? rezidavimo valstyb?je nar?je.

42. Tod?l min?ta valstyb? nar?, apskai?iuodama ši? mokes?i? mok?toj? pajam? mokest?, neatsižvelgia ? dal? min?t? atskait?.

43. Vis? pirma iš min?to Sprendimo de Groot 90 punkto išplaukia, kad iš principo b?tent rezidavimo valstyb? turi suteikti mokes?i? mok?tojui visas mokes?i? lengvatas, susijusias su jo asmenine ir šeimine pad?timi, nes ši valstyb? gali geriau ?vertinti asmenin? mokes?io mok?tojo mokum?, kadangi pastarasis joje turi savo asmenin? ir turtin? interes? centr?.

44. Iš min?to sprendimo taip pat išplaukia, kad pareiga atsižvelgti ? asmenin? ir šemin? pad?t? tenka pajam? kilm?s valstybei narei, tik jei mokes?i? mok?tojas joje gauna beveik visas ar visas savo apmokestinam?sias pajamas ir jei negauna daug pajam? savo rezidavimo valstyb?je, tod?l ji negali jam taikyti lengvat? atsižvelgiant ? jo asmenin? ir šemin? pad?t? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo de Groot 89 punkt?).

45. Panašu, kad šiame sprendime skelbiami principai visiškai perkeltini ? ši? byl?, nors min?tas sprendimas susij?s su laisvu darbuotoj? jud?jimu ir nors jame nagrin?jamos faktin?s aplinkyb?s iš dalies skiriasi nuo ieškov? pagrindin?je byloje pad?ties.

46. Reikia pažym?ti, kaip tai padar? ir generalinis advokatas savo išvados 44 punkte, kad tai, jog siekiant sumažinti dvigub? apmokestinim? min?tame Sprendime de Groot nagrin?tais teis?s aktais, priešingai nei gin?ijamais teis?s aktais, buvo numatyta ne mokes?io ?skaitymo, bet atleidimo nuo mokes?io sistema, šiuo aspektu neturi reikšm?s.

47. Iš ties? aplinkyb?s, ? kurias atsižvelgdamos Teisingumo Teismo koncentravo savo analiz? min?tame sprendime, buvo susijusios su nagrin?jamuose teis?s aktuose naudota formule apskai?iuojant mokes?i? mok?tojui taikytin? atleidimo nuo mokes?io už pajamas, gautas ir apmokestintas skirtingose jo darbo valstyb?se, sum? ir su konkre?iu šios formul?s poveikiu. Šis poveikis, kaip ir šioje pagrindin?je byloje, pasireišk? leidžiant mokes?i? mok?tojui pasinaudoti mokes?io lengvatomis, susijusiomis su jo asmenine ir šeimine pad?timi, tik proporcingai pajamoms, kurias jis gavo rezidavimo valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo de Groot 91 punkt?).

48. Šiuo aspektu reikia pridurti, kad panašu, jog šiame sprendime nagrin?jamuose teis?s aktuose naudojamas metodas siekiant riboti dvigub? apmokestinim? yra atleidimo nuo mokes?io variantas, praktiškai sukurtas siekiant, kad atitikt? ?skaitymo sistem? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo de Groot 21–23 punktus).

49. Galiausiai netur?t? b?ti pritarta Vokietijos vyriausyb?s argumentui, kad gin?ijami teis?s aktai iš esm?s neprieštarauja laisvam kapitalo jud?jimui, nes ? visas asmeninio ar šeminio pob?džio atskaitas buvo atsižvelgta apskai?iuojant pagal tarifin? lentel? mok?tino pajam? mokes?io dyd?, kuris sudaro pirm?j? formul?s, naudojamos siekiant nustatyti maksimali? užsienyje sumok?to mokes?io prie pajam? šaltinio ?skaitymo sum?, dal?.

50. Reikia pažym?ti, kad pagal min?tame Sprendime de Groot nagrin?jamus teis?s aktus reikalaujama atsižvelgti ? mokes?io sumažinim? d?l mokes?i? mok?tojo asmenin?s ir šemin?s pad?ties apskai?iuojant teorin? už visas jo pajamas mok?tino mokes?io dyd?, kuris sudaro min?tuose teis?s aktuose numatytos formul?s, skirtos apskai?iuoti mokes?i? mok?tojui taikomo

atleidimo nuo mokesčio sumą, pirmąją dalį. Tačiau analogiškai tam, ką numato ginčijamos teisės nuostatos, trupmena, kuri sudaro antrąją minėtų formulės dalį, skirta tam, kad mokesčių mokėtojas galėtų pasinaudoti mokesčio sumažinimu dėl šeiminės ir asmeninės padėties tik proporcingai jo rezidavimo valstybėje narėje gautoms pajamoms.

51. Iš visų prieš tai išdėstytų aplinkybių išplaukia, kad esant situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, valstybėje narėje reziduojantys mokesčių mokėtojai, kurie dalį savo pajamų gavo užsienyje, yra blogesnėje padėtyje nei tos pačios valstybės narės mokesčių mokėtojai rezidentai, kurie joje gavo visas savo pajamas, todėl jiems taikoma visiškai atskaita, atitinkanti ypatingas išlaidas ir specialius mokesčius, t. y. išlaidas, susijusias su pragyvenimu ar asmenine arba šeimine padėtimi.

52. Todėl dėl tokio nevienodo vertinimo pagrindinėje byloje nagrinėjami asmenys, apmokestinami valstybėje narėje mokesčiu, gali būti atgrasomi nuo kapitalo investavimo bendroves, turinčias savo buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje.

53. Remiantis tuo darytina išvada, kad valstybės narės teisės nuostatomis, kaip antai ginčijamomis, ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo ribojimo pateisinimo

54. Vokietijos vyriausybė, siekdama pateisinti laisvo kapitalo judėjimo ribojimą, papildomai nurodo argumentus, susijusius su apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių išsaugojimu.

55. Užsienyje sumokėto mokesčio įskaitymo tikslais šis principas reiškia, kad atskaityti mokesčius ir išlaidas galima tik jeigu jie tiesiogiai susiję su mokesčių pajamomis, kurių atžvilgiu taikoma valstybės narės apmokestinimo kompetencija remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatytu apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių paskirstymu. Todėl rezidavimo valstybė neįpareigota kompensuoti nepatogumus, susijusius su neatsižvelgimu į mokesčio mokėtojo asmeninę padėtį apmokestinant užsienio kilmės pajamas jų kilmės valstybėje.

56. Nors apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių užtikrinimas, žinoma, gali būti privalomas bendrojo intereso pagrindas, leidžiantis pateisinti naudojimosi judėjimo laisve Sąjungoje apribojimą, reikia konstatuoti, kad tokio pateisinimo Teisingumo Teismas atmetė minėtame Sprendime de Groot, kuriame buvo nagrinėjamos ginčijamos teisės nuostatos panašios nuostatos. Kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 51 punkte, iš minėto sprendimo 98-101 punktų išplaukia, kad tokiu pateisinimu mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybė gali remtis tik iš principo siekdama išvengti pareigos taikyti mokesčių mokėtojams asmeninio ir šeiminio pobūdžio atskaitas, kurias jie turi teisę, nebent valstybės, kuriose buvo gauta dalis pajamų, šias lengvatas jau suteikė savo noru arba laikydamosi specialių tarptautinių susitarimų.

57. Bet kuriuo atveju, pateisinimui būtų apsaugoti subalansuoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių gali būti pritaroma, ypač kai nagrinėjama tvarka siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetencijų mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rink. p. I-2647, 42 punktų; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo Oy AA, C-231/05, Rink. p. I-6373, 54 punktų ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo SGI, C-311/08, Rink. p. I-487, 60 punktų).

58. Šiuo atveju tuo, kad Vokietijos Federacinė Respublika ieškovams pagrindinėje byloje visiškai užtikrina teisę į asmeninio ir šeiminio pobūdžio atskaitas, ši teisė nepažeidžiama. Minėta valstybė narė neatsisako dalies savo mokesčių kompetencijos kitų valstybių narių naudai. Ieškovų

pagrindin?je byloje Vokietijoje gautos pajamos n?ra ma?iau apmokestinamos nei tuo atveju, jei tai b?t? vienintel?s suinteresuot? asmen? gaunamos pajamos ir jeigu jie negaut? u?sienio kilm?s pajam?.

59. ?iuo aspektu reikia i? esm?s pa?ym?ti, kad, Vokietijos vyriausyb?s teigimu, tuo atveju, kai asmeninio ir ?eiminio pob?d?io atskaitos neturi jokio ry?io su konkre?iomis pajamomis, jos tenka bendroms pajamoms, tod?l turi b?ti taikomos vienodai visoms – vidaus ir u?sienio kilm?s – mokes?i? mok?tojo pajamoms, o j? taikymas gali b?ti ribojamas dalimi, proporcinga Vokietijoje gaut? pajam? dalimi atsi?velgiant ? bendras pajamas.

60. I? ?io sprendimo 44 punkte min?tos teism? praktikos i?plaukia, kad ? visas ?ias atskaitas rezidavimo valstyb? i? principo turi atsi?velgti. Remiantis tuo galima daryti i?vad?, kad viso dyd?io atskaitos, kaip nurod? generalinis advokatas savo i?svados 54 punkte, i? principo turi b?ti taikomos rezidavimo valstyb?je mokes?i? mok?tojo gaut? pajam? daliai.

61. Galiausiai reikia taip pat pa?ym?ti, kad Vokietijos teis?s aktuose numatyta galimyb? pasirinkti kit? sistem?, ne u?sienyje sumok?to mokes?io prie pajam? ?altinio ?skaitym? ? Vokietijos mokest?, t. y. atskaitant u?sienio mokest? i? apmokestinamosios baz?s.

62. Net darant prielaid?, kad tokia sistema suderinama su S?jungos teise, i? teism? praktikos i?plaukia, kad jud?jimo laisv? ribojanti nacionalin? tvarka vis d?lto lieka nesuderinama su S?jungos teise, net jeigu jos taikymas yra tik pasirenkamojo pob?d?io (?!iuo klausimu ?r. 2006 m. gruod?io 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 162 punkt? ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Gielen*, C-440/08, Rink. p. I-2323, 53 punkt?). ?iuo aspektu galimyb?s pasirinkti buvimas, d?l kurio situacija gali tapti suderinama su S?jungos teise, savaime nei?staisyt? sistemos, kaip antai ?virtintos gin?ijamose teis?s nuostatose, pagal kuri? numatytas su ?ia teise nesuderinamas apmokestinimo mechanizmas, neteis ?tumo. Reikia pridurti, kad taip juo labiau b?t? tokiu atveju, kai, kaip ir ?ioje byloje, su S?jungos teise nesuderinamas mechanizmas b?t? automatiškai taikomas nesant mokes?io mok?tojo pasirinkimo galimyb?s.

63. Atsi?velgiant ? visas prieš tai i?d?stytas aplinkybes, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad SESV 63 straipsnis turi b?ti ai?kinamas kaip draudžiantis valstyb?s nar?s teis?s aktus, pagal kuriuos taikant sistem?, kuria siekiama riboti dvigub? apmokestinim?, kai neribotai apmokestinami asmenys u? u?sienio kilm?s pajamas ?i? pajam? kilm?s valstyb?je moka mokest?, atitinkant? min?tos valstyb?s nar?s renkam? pajam? mokest?, ?is u?sienio mokestis ?skaitomas ? ?ios valstyb?s nar?s pajam? mokes?io sum? padauginant pajam?, kurioms priskirtinos u?sienio kilm?s pajamos, mokes?io, mok?tino toje pa?ioje valstyb?je nar?je, sum? i? min?t? u?sienio kilm?s pajam? ir pajam? sumos santykio, ta?iau pastar?ja suma neatsi?velgiama ? ypatingas i?laidas ir specialius mokes?ius, t. y. ? i?laidas, susijusias su pragyvenimu arba asmenine ar ?eimine pad?timi.

D?l bylin?jimosi i?laid?

64. Kadangi ?is procesas pagrindin?s bylos ?alims yra vienas i? etap? pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi i?laid? klausim? turi spr?sti ?is teismas. I?laidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, i?skyrus tas, kurias patyr? min?tos ?alys, n?ra atlygintinos.

Rezoliucin? dalis

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

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos taikant sistemą, kuria siekiama riboti dvigubą apmokestinimą, kai neribotai apmokestinami asmenys už užsienio kilmės pajamas šių pajamų kilmės valstybėje moka mokestį, atitinkant minėtą valstybės narės renkamą pajamų mokestį, šis užsienio mokestis įskaitomas į šios valstybės narės pajamų mokesčio sumą padauginant pajamą, kurioms priskirtinos užsienio kilmės pajamos, mokesčio, mokėtino toje pačioje valstybėje narėje, sumą iš minėtų užsienio kilmės pajamų ir pajamų sumos santykio, tačiau pastarąją suma neatsižvelgiama į ypatingas išlaidas ir specialius mokesčius, t. y. į išlaidas, susijusias su pragyvenimu arba asmenine ar šeimine padėtimi.