

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. birželio 16 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – Dividendai iš laisvųjų akcijų – Bendrovės nerezidentės sumokėto pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimas – Šlygos – Laisvas kapitalo judėjimas – Proporcingumo principas“

Byloje C-572/20

dėl *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija) 2020 m. gegužės 20 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. lapkričio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

ACC Silicones Ltd.

prieš

Bundeszentralamt für Steuern

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai S. Rodin, J.-C. Bonichot (pranešėjas), L. S. Rossi ir O. Spineanu-Matei,

generalinis advokatas A. M. Collins,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *ACC Silicones Ltd.*, atstovaujamos *Rechtsanwalt B. Pignot* ir *Steuerberater A. Linn*,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir R. Kanitz,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir V. Uher,

susipažinęs su 2022 m. sausio 20 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *ACC Silicones Ltd* ir *Bundeszentralamt für Steuern* (Federalinė mokesčių tarnyba, Vokietija) ginčą dėl prie šaltinio išskaičiuoto pajamų iš kapitalo mokesčio už 2006–2008 m. už Vokietijoje steigtos bendrovės *Ambratec GmbH* šiai bendrovei

išmokėtus dividendus grėžinimo.

Teisinis pagrindas

Sėjungos teisė

3 Pagal 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesėių sistemos, taikomos vairiė valstybiė nariė patronuojanėioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuviė k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistos 2003 m. gruodėio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuviė k., 9 sk., 1 t., p. 147), 3 straipsnio 1 dalies a punktė ši direktyva buvo taikoma patronuojanėioms bendrovėms, turinėioms ne mažiau kaip 20 % jė patronuojamėjė bendroviė kapitalo dalė. Ši direktyva buvo panaikinta 2011 m. lapkriėio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesėių sistemos, taikomos vairiė valstybiė nariė patronuojanėioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 345, 2011, p. 8).

Vokietijos teisė

4 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Einkommensteuergesetz* (Pajamė mokesėio įstatymas, toliau – *EStG*) 20 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta, kad pajamos iš kapitalo apima pelno dalis (dividendus).

5 *EStG* 43 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkte nustatyta, kad, be kita ko, pajamė iš kapitalo, kaip tai suprantama pagal *EStG* 20 straipsnio 1 dalies 1 punktė, atveju „pajamė mokestis išskaiėiuojamas iš pajamė iš kapitalo (pajamė iš kapitalo mokestis)“.

6 Pagal pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Körperschaftsteuergesetz* (Pelno mokesėio įstatymas, toliau – *KStG*) 8b straipsnio 1 dalies pirmė sakinė, susijusė su kitė bendroviė ir asociacijė kapitalo dalimis, nustatant pajamas neatsižvelgiama į gautas pajamas, kaip tai suprantama pagal, be kita ko, *EStG* 20 straipsnio 1 dalies 1 punktė, todėl jos neapmokestinamos pelno mokesėiu

7 Dėl dividendė, paskirstytė bendrovei, kurios registruota buveinė yra Vokietijoje, apmokestinimo pažymėtina, kad bendrai iš *KStG* 31 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio ir *EStG* 36 straipsnio 2 dalies 2 punkto nuostatė akivaizdu, kad pajamė iš kapitalo mokestis, sumokėtas prie pajamė šaltinio, visiškai įskaitomas į šios bendrovės mokėtinė pelno mokestė ir atitinkamu atveju gali bėti jai grėžintas. Mokesėio įskaitymas ir – atitinkamu atveju – grėžinimas reiškia, kad šis mokestis buvo išskaiėiuotas ir sumokėtas – tai reikia įrodyti pateikiant administracinė pažymė pagal *EStG* 45a straipsnio 2 arba 3 dalė.

8 Dėl bendrovei, kurios registruota buveinė yra ne Vokietijoje, paskirstytė dividendė apmokestinimo pažymėtina, kad *KStG* 32 straipsnio 5 dalis suformuluota taip:

„5. Jeigu kreditoriaus už pajamas iš kapitalo, kaip tai suprantama pagal [*EStG*] 20 straipsnio 1 dalies 1 punktė, mokėtiną pelno mokestis yra galutinai sumokėtas pagal [šio straipsnio] 1 dalė, išskaiėiuotas ir sumokėtas pajamė iš kapitalo mokestis pajamė iš kapitalo kreditoriui, pateikus prašymė, grėžinamas pagal [*EStG*] 36 straipsnio 2 dalies 2 punktė, jeigu:

1) pajamė iš kapitalo kreditorius yra pagal 2 straipsnio 1 dalė ribotai apmokestinama bendrovė, kuri:

- a) taip pat yra bendrovė, kaip ji suprantama pagal [SESV] 54 straipsnį arba [1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3)] 34 straipsnį,
- b) jos registruota buveinė ir administracijos buvimo vieta yra Europos Sąjungos valstybės narė arba valstybė, kuriai taikomas [Europos ekonominės erdvės susitarimas], teritorijoje;
- c) administracijos buvimo vietos valstybėje ji be galimybės pasirinkti ir būti atleistai nuo mokesčio yra neribotai apmokestinama panašiai, kaip [tai numatyta] 1 straipsnyje; ir
- 2) kreditorius tiesiogiai turi pajamą iš kapitalo skolininko statinio ar akcinio kapitalo dalį ir neatitinka [ESTG] 43b straipsnio 2 dalyje nustatytos minimalios kapitalo dalies sąlygos.

Pirmasis sakinytis taikomas tik tiek, kiek:

- 1) atitinkamo pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimas nenumatytas pagal kitas nuostatas;
- 2) nustatant pajamas pagal 8b straipsnio 1 dalį pajamas iš kapitalo nebūtų atsižvelgta;
- 3) pajamos iš kapitalo pagal užsienio valstybės teisės aktus nepriskiriamos jokiame asmeniui, kuris neturėtų teisės susigrąžinti mokestį pagal šią dalį, jeigu tiesiogiai gautų pajamų iš kapitalo;
- 4) teisė susigrąžinti visų pajamų iš kapitalo mokestį arba jo dalį, taikant [ESTG] 50d straipsnio 3 dalį *mutatis mutandis*, būtų taikoma; ir
- 5) pajamų iš kapitalo mokestis kreditoriui arba tiesiogiai ar netiesiogiai kreditoriaus akciją turinčiam akcininkui negali būti įskaitytas arba atskaitytas kaip patirtos veiklos arba profesinės veiklos sąnaudos; galimybę perkelti įskaitymą prilyginama įskaitymui.

Pajamų iš kapitalo kreditorius privalo parodyti, kad atitinka grąžinimo sąlygas. Be kita ko, jis privalo pateikti savo rezidavimo valstybės mokesčių institucijai pažymą, rodančią, kad šioje valstybėje jis laikomas rezidentu mokesčių tikslais, yra joje neribotai apmokestinamas pelno mokestiu, nėra nuo šio mokesčio atleistas ir kad jis yra faktinis pajamų iš kapitalo gavėjas. Iš užsienio mokesčių administratoriaus pažymos turi matytis, kad Vokietijoje taikomas pajamų iš kapitalo mokestis negali būti įskaitytas, atskaitytas ar perkeltas ir kad jis faktiškai nebuvo įskaitytas, atskaitytas ar perkeltas. Pajamų iš kapitalo mokestis grąžinamas už visas per kalendorinius metus iš kapitalo gautas pajamas, kaip tai suprantama pagal pirmą sakinį, remiantis sprendimu dėl atleidimo nuo mokesčio pagal *Abgabenordnung* [Mokesčių kodeksas] 155 straipsnio 1 dalies trečią sakinį.“

Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

9 1964 m. lapkričio 26 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, iš dalies pakeistos 1970 m. kovo 23 d. papildymu (*BGBI* 1966 II, p. 359, *BGBI* 1967 II, p. 828, *BGBI* 1971 II, p. 46, toliau – sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo), VI straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. Vienoje iš teritorijų reziduojančios bendrovės dividendai, išmokėti kitos valstybės narės rezidentui, taip pat gali būti apmokestinami pirmojoje teritorijoje. Vis dėlto pirmojoje teritorijoje taikomas ne didesnis nei 15 % tarifas nuo bendros dividendų sumos mokėtis su sąlyga, kad šie dividendai apmokestinami kitoje teritorijoje arba kaip dividendai, išmokėti bendrovės Jungtinės Karalystės rezidentams, atleidžiami nuo Federacinės Respublikos mokesčio pagal XVIII straipsnio 2 dalies a punkto nuostatas.“

10 Šios sutarties XVIII straipsnio 1 dalies a punktas suformuluotas taip:

„1. Atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės teisės aktų nuostatas dėl ne Jungtinės Karalystės teritorijoje mokėtinų mokesčių įskaitymo į Jungtinės Karalystės mokestį (tai neturi įtakos šioje sutartyje nustatytam bendrajam principui), leidžiama atlikti tokius įskaitymus:

a) [Vokietijos] Federacinės Respublikos mokestis, tiesiogiai arba į atskaitant mokėtinas pagal jos įstatymus ir pagal šią sutartį nuo pelno, pajamų arba kapitalo prieaugio iš [Vokietijos] Federacinėje Respublikoje esančių šaltinių (išskyrus, dividendų atveju, mokestis, mokėtinas nuo pelno, iš kurio išmokami dividendai), įskaitomas į Jungtinės Karalystės mokestį, apskaičiuojamą nuo to paties pelno, pajamų ar kapitalo prieaugio, nuo kurio apskaičiuojamas [Vokietijos] Federacinės Respublikos mokestis.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 *ACC Silicones Ltd* yra Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė, kuriai 2006–2008 m. priklausė 5,26 % *Ambratec GmbH*, Vokietijoje įsteigtos bendrovės, kapitalo. *ACC Silicones* 100 % akcijų priklausė kitai Jungtinėje Karalystėje įsteigtai biržinei bendrovei.

12 2006–2008 m. *Ambratec* išmokėjo *ACC Silicones* dividendus, kuriems kaip mokestis prie šaltinio buvo pritaikytas 20 % pajamų iš kapitalo mokestis kartu su 5,5 % solidarumo mokesčiu.

13 2009 m. gruodžio 29 d. *ACC Silicones* paprašė grąžinti sumokėtą mokestį. Viena vertus, ji prašė apriboti mokesčio prie šaltinio tarifą 15 %, remdamasi, be kita ko, sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo VI straipsnio 1 dalimi. Remdamasi pagrindiniais vidaus rinkos laisvėmis, ypač laisvu kapitalo judėjimu, kita vertus, ji prašė grąžinti sumokėtą sumą likutį.

14 2010 m. spalio 7 d. sprendimu Federalinė mokesčių tarnyba patenkino pirmąjį šio prašymo dalį ir grąžino *ACC Silicones* mokestį prie šaltinio, viršijantį sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatytą 15 % tarifą. Vis dėlto 2015 m. birželio 8 d. sprendimais ji atsisakė grąžinti šiai bendrovei sumokėto mokesčio likutį, motyvuodama tuo, kad *KStG* 32 straipsnio 5 dalyje numatytos sąlygos, kuriomis siekiama atsižvelgti į 2011 m. spalio 20 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-284/09, EU:C:2011:670), nebuvo vykdytos.

15 Po nesėkmingo prašymo grąžinti sumokėtą mokestį *ACC Silicones* pareiškė ieškinį dėl 2015 m. birželio 8 d. sprendimų priimtą prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija), tvirtindama, kad atitinka šio grąžinimo sąlygas, ir, be kita ko, pateikė *KStG* 32 straipsnio 5 dalyje reikalaujamus rodymus.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad *ACC Silicones* atitinka nacionalinės teisės aktuose nustatytas sąlygas, išskyrus numatytą *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punkte, kuriame nurodyta, kad atsisakoma grąžinti, jei mokestis už pajamas iš kapitalo, išskaičiuotas prie šaltinio, gali būti įskaitytas kreditoriaus arba tiesioginio ar netiesioginio kreditoriaus akcininko naudai, arba jeigu į galima atskaityti kaip veiklos ar profesinės veiklos sąnaudas, o paprasčiausia galimybę perkelti įskaitymą prilyginama įskaitymui. Iš šios nuostatos

matyti, kad grąžinimas gali būti taikomas tik tada, kai dividendus gaunantys nerezidentai mažiau palankaus vertinimo, palyginti su rezidentais, nekompensuoja įskaitymas, atskaitymas iš mokesčio bazės ar įskaitymo perkėlimas į užsienį.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalies penktą sakinį *ACC Silicones* turi parodyti, kad ši sąlyga vykdyta, ir pateikti užsienio mokesčių administratoriaus pažymą, patvirtinančią, kad Vokietijos mokestis už pajamas iš kapitalo negali būti įskaitytas, atskaitytas ar perkeltas ir kad faktiškai nebuvo atlikta jokio įskaitymo, atskaitymo ar perkėlimo.

18 Vis dėlto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, neįmanoma įsitikinti, kad nagrinėjamu atveju ši sąlyga vykdyta. Iš tiesų Vokietijos Federacijoje Respublikoje taikomo Jungtinėje Karalystėje steigtos biržinės bendrovės, kuriai 2006–2008 m. priklausė 100 % *ACC Silicones* kapitalo, apmokestinimo pajamų iš kapitalo mokesčiu, išskaičiuotu prie pajamų šaltinio, vertinimas negali būti praktiškai patikrintas, todėl *ACC Silicones* prašymas turi būti atmestas.

19 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonė dėl *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punkte ir penktame sakinyje numatytų reikalavimų atitikties kapitalo judėjimo laisvei.

20 Pirma, jis klausia, ar laisvam kapitalo judėjimui prieštarauja tai, kad pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimui bendrovėms nerezidentams, gaunantioms dividendus iš kapitalo dalių, mažesni nei Direktyvoje 90/435 numatytas minimali dalis (toliau – dividendai iš laisvųjų akcijų), taikomos sąlygos yra griežtesnės, nei taikomos šio mokesčio grąžinimui bendrovėms rezidentams. Iš tiesų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalį bendrovėms nerezidentams mokestis prie šaltinio nuo tokių iš Vokietijos bendrovių gautų dividendų gali būti grąžintas tik jei negalima šio mokesčio įskaityti ar jo perkelti į ar į tiesioginį ar netiesioginį akcininką naudai arba atskaityti kaip veiklos ar profesinės veiklos sąnaudų, o dėl to jos turi pateikti užsienio mokesčių administratoriaus pažymą. Toks reikalavimo lygis netaikomas bendrovėms rezidentams. Konkrečiau kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar kapitalo judėjimo apribojimas, jo nuomone, nustatytas Vokietijos teisės aktuose, pateisinamas, be kita ko, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655) nustatytus kriterijus.

21 Antra, jeigu taip būtų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar pagal proporcingumo ir veiksmingumo principus draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią bendrovės nerezidentės, siekiant pateikti pirmesniame punkte minėtą rodymą, pareigojamos pateikti užsienio mokesčių administratoriaus pažymą, kad mokestis už pajamas iš kapitalo, išskaičiuotas prie šaltinio, negali būti įskaitytas ar įskaitymas perkeltas į ar į tiesioginį ar netiesioginį akcininką naudai, arba atskaitytas, taip pat jis realiai nebuvo įskaitytas, perkeltas ar atskaitytas.

22 Būtent tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal SESV 63 straipsnį (anksčiau – EB 56 straipsnis) draudžiama tokia nacionalinės mokesčių teisės nuostata, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuria remiantis pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimo sumetimais iš užsienyje reziduojančių bendrovių, kuri gauna dividendus iš turimos kapitalo dalies ir neatitinka Direktyvos [90/435] 3 straipsnio 1 dalies a punkte nustatytos minimalios kapitalo dalies sąlygos, reikalaujama, pateikiant užsienio valstybės mokesčių administratoriaus pažymą, parodyti ne tik tai, kad nei ji, nei tiesiogiai ar netiesiogiai jos akcijų turintis akcininkas negali įskaityti pajamų iš kapitalo mokesčio arba jo atskaityti kaip patirtą veiklos ar

profesin?s veiklos s?naud?, bet ir tai, kad mokestis iš ties? nebuvo ?skaitytas, atskaitytas ar perkeltas, jeigu pajam? iš kapitalo mokes?io gr?žinimo sumetimais iš šalyje reziduojan?ios bendrov?s, turin?ios tokį pa?į kapitalo dal?, tokio ?rodymo nereikalaujama?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta neigiamai: ar pagal proporcingumo ir veiksmingumo principus draudžiama reikalauti pateikti pirmajame klausime nurodyt? pažym?, jeigu bendrov? nerezident?, kuri yra dividend? iš vadinam?j? „laisv?j? akcij?“ gav?ja, faktiškai neturi galimybi? pateikti ši? pažym??“

D?I prejudicini? klausim?

D?I priimtimumo

23 Vokietijos vyriausyb? pažymi, kad pagrindin? byla susijusi tik su dividend?, gaut? iš laisv?j? akcij?, išmok?t? kitoje S?jungos valstyb?je nar?je ?steigtai bendrovei, apmokestinimu. Šiomis aplinkyb?mis ji mano, kad pateikti klausimai yra nepriimtini tiek, kiek jie susij? su pajam? iš kapitalo mokes?io prie šaltinio, taikomo tre?i?j? valstybi? bendrov?ms išmok?tiems dividendams, gr?žinimu.

24 Pagal suformuot? jurisprudencij? Teisingumo Teismui pateiktiems prašymams priimti prejudicin? sprendim? taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendim? d?I nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas visiškai nesusij?s su pagrindin?je byloje nagrin?jamo gin?o aplinkyb?mis ar dalyku, jeigu problema hipotetin? arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, b?tinai tam, kad naudingai atsakyt? ? jam pateiktus klausimus (2020 m. lapkri?io 24 d. Sprendimo *Openbaar Ministerie (Dokument? klastojimas)*, C?510/19, EU:C:2020:953, 26 punktai ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Šiuo atveju, kaip nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, jei nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai taikomi bendrov?ms, kuri? registruota buvein? arba administracijos buvimo vieta yra S?jungos arba Europos ekonomin?s erdv?s valstyb?s nar?s teritorijoje, jie taip pat tur?t? b?ti taikomi bendrov?ms, turin?ioms buvein? ar administracijos buvimo viet? tre?iosiose šalyse.

26 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad mokes?io prie šaltinio, taikomo tre?iosiose šalyse ?steigtoms bendrov?ms paskirstytiems dividendams, gr?žinimo tvarkos atitiktis S?jungos teisei tur?t? b?ti vertinama specialiai, nes, nors SESV 63 straipsnio 1 dalis apskritai draudžia kapitalo jud?jimo apribojimus, ?skaitant tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? šali?, jurisprudencija, susijusi su kapitalo jud?jimo S?jungos viduje apribojimais, negali b?ti visiškai taikoma kapitalo jud?jimui tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? šali?, nes jis vyksta kitomis aplinkyb?mis (šiuo klausimu žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *X (Tre?iosiose šalyse ?steigtos tarpin?s bendrov?s)*, C?135/17, EU:C:2019:136, 90 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

27 Vis d?lto iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin? byla susijusi tik su pajam? iš kapitalo mokes?io, išskai?iuoto prie pajam? šaltinio, sumok?to už Vokietijos kilm?s dividendus, išmok?tus bendrovei nerezidentei, ?steigtai Jungtin?je Karalyst?je, kai ji dar buvo S?jungos valstyb? nar?, gr?žinimu.

28 Darytina išvada, kad, kaip savo išvados 30 punkte pažymėjo generalinis advokatas, klausimas, ar trečiojoje šalyje steigtoms bendrovėms išmokamų dividendų atveju nagrinėjamuose Vokietijos teisės aktuose numatytos sąlygos susigrąžinti pajamų iš kapitalo mokestį, išskaituotą prie pajamų šaltinio, prieštarauja Sąjungos teisei laisvo kapitalo judėjimo srityje, neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos dalyku.

29 Taigi šiuo aspektu prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas.

D?I pirmojo klausimo

30 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama valstybės narės mokesčių teisės nuostata, pagal kurią pajamų iš kapitalo mokesčio, sumokėto už dividendus iš laisvųjų akcijų, kuriuos gavo kitoje valstybėje narėje steigta bendrovė, grąžinimas priklauso nuo rodymo, kad šis mokestis negali būti įskaitytas ar įskaitymas perkeltas šios bendrovės ar jos tiesioginių ar netiesioginių akcininkų naudai, ši bendrovė negali jo atskaityti kaip profesinės veiklos ar veiklos sąnaudų, nors tokia sąlyga nenumatyta pajamų iš kapitalo mokesčio, kurį sumokėjo tokios pašios rėšies pajamas gaunanti bendrovė rezidentė, grąžinimui.

31 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją kapitalo judėjimo laisvės apribojimai, be kita ko, yra priemonės, galinčios atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba atgrasyti vienos valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Sofina ir kt.*, C?575/17, EU:C:2018:943, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 D?I turimą kapitalo dalį, mažesnią nei Direktyvoje 90/435 numatyta riba, valstybės narės turi nustatyti, ar reikia vengti paskirstytojo pelno ekonominio dvigubo apmokestinimo arba grandininio apmokestinimo ir kiek to reikia vengti, ir šiuo tikslu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudaromose sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama užkirsti kelią šiam ekonominiam dvigubam apmokestinimui ar grandininiam apmokestinimui arba jų sušvelninti (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, EU:C:2006:773, 54 punktą ir 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C?379/05, EU:C:2007:655, 24 punktą).

33 Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs 2011 m. spalio 20 d. Sprendime *Komisija / Vokietija* (C?284/09, EU:C:2011:670, 72 ir 73 punktai), nacionalinės teisės aktai, kuriuose, kiek tai susiję su kapitalo dalimis, kurioms netaikoma Direktyva 90/435, numatytas mokesčio prie šaltinio, sumokėto už bendrovėms rezidentėms išmokėtus dividendus, grąžinimas, nors jokios gražinimo galimybės nenumatyta mokesčiui prie šaltinio, sumokėtam už kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms išmokėtus dividendus, kai šis skirtumas nepanaikinamas pagal sutartis, nustato kapitalo judėjimo laisvės apribojimą.

34 Tas pats pasakytina apie nacionalinės teisės aktus, kurie išplečia tokią galimybę grąžinti mokestį prie šaltinio už kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms nerezidentėms išmokėtus dividendus, bet nustato papildomas sąlygas, palyginti su numatytomis mokesčio prie šaltinio už bendrovėms rezidentėms išmokėtus dividendus, grąžinimui, o šio skirtingo vertinimo nepanaikina sutartys. D?I tokių teisės aktų tampa sunkiau pasinaudoti teise susigrąžinti mokestį bendrovėms nerezidentėms nei bendrovėms rezidentėms, taigi joms išmokėtiems dividendams taikomas mažiau palankus apmokestinimas, palyginti su bendrovėms rezidentėms išmokėtu dividendų apmokestinimu.

35 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal nagrinėjamus nacionalinės teisės

aktus s?lygos, pagal kurias pajam? iš kapitalo mokes?io, išskai?iuoto prie šaltinio už dividendus, gautus iš laisv?j? akcij?, gr?žinimas gali skirtis, atsižvelgiant ? tai, ar ši? dividend? gav?jas yra bendrov? rezident?, ar bendrov? nerezident?.

36 Iš ties?, remiantis Teisingumo Teismui pateiktais duomenimis, bendrov?s rezident?s atveju visas mokestis prie šaltinio ?skaitomas ? jos mok?tin? pelno mokest?, o likusi dalis atitinkamai atvejais jai gr?žinama. Vis d?lto bendrov?s nerezident?s atveju pajam? iš kapitalo mokes?io gr?žinimas priklauso nuo s?lygos, kad šis mokestis negali b?ti ?skaitytas ar ?skaitymas perkeltas šios bendrov?s ar jos tiesiogini? ar netiesiogini? akcinink? naudai, ši bendrov? negali jo atskaityti kaip profesin?s veiklos ar veiklos s?naud?.

37 Reikia priminti, kad pagal SESV 65 straipsnio 1 dal? toks skirtingas poži?ris yra priimtinas, tik jeigu jis susij?s su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (šiuo klausimu žr. 2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Société Générale*, C?565/18, EU:C:2020:318, 24 punkt?).

38 Siekiant nustatyti, ar yra diskriminacija, tarpvalstybin?s situacijos ir valstyb?s nar?s vidaus situacijos panašumas turi b?ti nagrin?jamas atsižvelgiant ? nagrin?jamomis nacionalin?s teis?s nuostatomis siekiam? tiksl? (2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Société Générale*, C?565/18, EU:C:2020:318, 26 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija), kuris nagrin?jamu atveju, kaip nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, yra siekis išvengti pelno dvigubo arba grandininio apmokestinimo.

39 Žinoma, kiek tai susij? su priemon?mis, kurias valstyb? nar? numato tokiam tikslui pasiekti, dividendus gaunan?i? bendrovi? reziden?i? pad?tis neb?tinai yra panaši ? kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? dividendus gaunan?i? bendrovi? nereziden?i? pad?t? (2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?284/09, EU:C:2011:670, 55 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Vis d?lto, kadangi valstyb? nar? vienašališkai arba pagal susitarim? pajam? mokes?iu apmokestina ne tik bendrovės rezidentės, bet ir bendrovės nerezidentės už iš bendrov?s rezident?s gaunamus dividendus, bendrovi? nereziden?i? pad?tis tampa panaši ? bendrovi? reziden?i? pad?t? (2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?284/09, EU:C:2011:670, 56 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Iš tikr?j? vien d?l to, kad ši valstyb? nar? naudojasi kompetencija mokes?i? srityje, kyla grandininio apmokestinimo arba dvigubo ekonominio apmokestinimo pavojus, neatsižvelgiant ? kitoje valstyb?je nar?je taikom? apmokestinim?. Tokiu atveju tam, kad dividendus gaunan?ios bendrov?s nerezident?s nepatirt? laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo, kur? iš esm?s draudžia SESV 63 straipsnis, dividendus išmokan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb? turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalin?s teis?s numatyt? grandininio apmokestinimo arba dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo ar tokio apmokestinimo sušvelninimo mechanizm? bendrovi? nereziden?i? vertinimas b?t? toks pats kaip ir bendrovi? reziden?i? (2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?284/09, EU:C:2011:670, 57 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Nagrinėjami atveju iš Teisingumo Teismui pateikti duomeni matyti, kad Vokietijos Federacinė Respublika nusprendė gyvendinti savo kompetencijų mokesčių srityje visų dividendų iš laisvųjų akcijų atžvilgiu, neatsižvelgiant tai, ar šie dividendai išmokami bendrovėms rezidentėms, ar kitose valstybėse narėse steigtomis bendrovėms. Vien dėl šios aplinkybės šios dviejų kategorijų bendrovėms padėtis yra panaši, kiek tai susiję su šios dividendų dvigubo ekonominio ar grandininio apmokestinimo pavojumi. Taigi, jos turi būti vertinamos vienodai (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-284/09, EU:C:2011:670, 58 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

43 Siekdama parodyti, kad taip yra šiuo atveju, Vokietijos vyriausybė remiasi sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

44 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors valstybė narė negali remtis kitos valstybės vienašališkai suteikta lengvata siekdama išvengti jai pagal Sutartį tenkančių sipareigojimų, tikslas užtikrinti vienodą bendrovėms rezidentėms ir nerezidentėms išmokėtų dividendų vertinimą gali būti pasiektas su kita valstybe nare sudaryta sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (šiuo klausimu žr. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, 78 ir 79 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją), su sąlyga, kad šios sutarties taikymas leis visiškai kompensuoti nacionalinės teisės aktuose tvirtintą skirtingą vertinimą.

45 Skirtingas dividendų, išmokėtų kitoje valstybėje narėje steigtomis bendrovėms, ir dividendų, išmokėtų bendrovėms rezidentėms, vertinimas išnyksta tik tada, kai taikant nacionalinės teisės aktus mokestis prie pajamų šaltinio galima skaityti kitoje valstybėje narėje mokėtiną mokestį viso skirtumo pagal nacionalinės teisės aktus apimtimi (2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 79 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

46 Remiantis Teisingumo Teismui pateiktais duomenimis, taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, Vokietijos Federacinės Respublikos taikomas mokestis prie šaltinio tarifas dividendams, gautiems iš laisvųjų akcijų, išmokėtiems Jungtinėje Karalystėje esančiai bendrovei, ribojamas 15 % ir šis mokestis prie šaltinio gali būti skaitomas Jungtinės Karalystės mokestis. Vis dėlto pagal šios sutarties XVIII straipsnio 1 dalies a punktą šis skaitymas ribojamas Jungtinės Karalystės mokestiu, apskaičiuotu remiantis pelnu ar pajamomis, kuriuos atsižvelgiama apskaičiuojant Vokietijos mokestį.

47 Neatrodo, kad toks mechanizmas visais atvejais užtikrintų nacionalinės teisės aktuose tvirtinto skirtingo vertinimo kompensaciją, nes tokia kompensacija iš tiesų manoma tik tuo atveju, kai nuo paskirstytų dividendų apskaičiuotas Jungtinės Karalystės mokestis yra bent jau lygus Vokietijos Federacinės Respublikos taikomo mokestis prie šaltinio sumai (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-284/09, EU:C:2011:670, 67 ir 68 punktus ir 2015 rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 86 punktą).

48 Vis dėlto, jei mokestis prie šaltinio negržinamas, tik visiškai šio mokestis skaitymas dividendus gaunančios bendrovės nerezidentės mokėtiną mokestį jos steigimo valstybėje narėje leistų panaikinti nacionalinės teisės aktuose tvirtintą skirtingą vertinimą, neatsižvelgiant šios bendrovės tiesiogini ar netiesiogini akcininkų galimybes skaityti, o tai Vokietijos teisės aktuose neatsižvelgiama, kiek tai susiję su bendrovėmis rezidentėmis.

49 Vis dėlto nei mokestis prie šaltinio atskaitymas iš mokėtiną mokestis bazės dividendus gaunančios bendrovės steigimo valstybėje narėje kaip veiklos ar profesinės veiklos sąnaudų, nei šios bendrovės galimybę perkelti skaitymą, kuri visada yra neišvengiama, nors bendrovės rezidentės gali skaityti nedelsiant ir atitinkamai atvejais susigrąžinti sumokėto mokestis prie šaltinio

permok?, negali visiškai panaikinti šio skirtingo vertinimo (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 83 punktų ir pagal analogiją 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Sofina ir kt.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 28–34 punktus).

50 Su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos pajamų iš kapitalo mokesčio, išskaičiuoto prie šaltinio, grąžinimui taikomos griežtesnės sąlygos, kai dividendų gavėjas yra bendrovė nerezidentė, nei tuo atveju, kai kalbama apie bendrovę rezidentę, kai šis skirtingas vertinimas nepanaikinamas sutartimi, gali atgrasyti kitose valstybėse narėse steigtas bendroves investuoti atitinkamos valstybės narės bendroves, taip pat kliudyti bendrovėms rezidentėms rinkti kapitalą iš kitose valstybėse narėse steigtų bendrovių. Taigi tai yra iš esmės pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

51 Vis dėlto pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją toks apribojimas gali būti leidžiamas, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, yra tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *X (Treiosiose šalyse steigtos tarpinės bendrovės)*, C-135/17, EU:C:2019:136, 70 punktas ir 2020 m. sausio 30 d. Sprendimo *Köln-Aktienfonds Deka*, C-156/17, EU:C:2020:51, 83 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

52 Vokietijos vyriausybės teigimu, nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos pateisinamos tikslu apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir būtų išvengti dvigubo atsižvelgimo į mokestį prie pajamų šaltinio.

53 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad subalansuoto apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių užtikrinimas yra vienas iš bendrojo intereso pagrindų, kuris gali pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, kaip nacionalinę priemonę, kuria siekiama užkirsti kelią veiksams, galintiems pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetencijų mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 121 punktų ir 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 98 punktų).

54 Vis dėlto toks pagrindas negali pateisinti valstybės narės taikomo gavusių dividendų bendrovių nerezidentėi apmokestinimo, kai ši valstybė pasirinko neapmokestinti bendrovių rezidentėi už tokios pačios rūšies pajamas (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-284/09, EU:C:2011:670, 78 punktų ir jame nurodytą jurisprudenciją).

55 Šiuo atveju, nors Vokietijos Federacinė Respublika nusprendė įgyvendinti savo kompetencijų mokesčių srityje dėl visų dividendų iš laisvųjų akcijų, ji, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktų duomenų, taip pat nusprendė visiškai neutralizuoti mokesčio prie šaltinio našumą, tenkančią šiems dividendams, kai jie išmokami bendrovėms rezidentėms. Šiomis aplinkybėmis subalansuoto apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių apsauga negali pateisinti kitose valstybėse narėse steigtų bendrovių apmokestinimo šios rūšies pajamų atžvilgiu.

56 Kalbant apie pateisinimą, susijusį su būtų išvengti dvigubo atsižvelgimo į kitose valstybėse narėse steigtų dividendus gaunančią bendrovių arba jų tiesioginių ar netiesioginių akcininkų apmokestinimą prie šaltinio, reikia pažymėti, kad kitose valstybėse narėse steigtų dividendus gaunančią bendrovių pareiga pateikti rodymą, kad mokestis prie šaltinio nebuvo įskaitytas ar įskaitymas nebuvo perkeltas šių bendrovių ar jų tiesioginių ar netiesioginių akcininkų naudai ir nebuvo atskaitytas kaip profesinės veiklos ar veiklos sąnaudos, neturi ekvivalento, kiek tai susiję su bendrovėmis rezidentėmis. Taigi, niekas neleidžia atmesti galimybės, kad šios

bendrovės taip pat priklauso akcininkams nerezidentams, kuriems taikomos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias jų lygmeniu galima atsižvelgti į dividendus gaunančios bendrovės sumokėtą mokestį prie šaltinio. Todėl negalima atmesti galimybės du kartus atsižvelgti į mokestį prie šaltinio bendrovei rezidentui atveju, nes aplinkybės, kad pagal Vokietijos teisės nuostatas leidžiama atsižvelgti į mokestį prie šaltinio tik dividendus gaunančios bendrovės lygmeniu, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės.

57 Reikia priminti, jog tam, kad priemonė būtų laikoma tinkama siekiamam tikslui pasiekti, ji turi atitikti ketinimą siekti šio tikslo nuosekliai ir sistemškai (be kita ko, šiuo klausimu įsisteigimo laisvės srityje žr. 2018 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Memoria ir Dall'Antonia*, C-342/17, EU:C:2018:906, 52 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją, o laisvo paslaugų teikimo srityje – 2021 m. vasario 3 d. Sprendimo *Fussl Modestraße Mayr*, C-555/19, EU:C:2021:89, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

58 Kaip generalinis advokatas iš esmės pažymėjo savo išvados 69 punkte, siekiant išvengti dvigubo atsižvelgimo į sumokėtą mokestį, nacionalinės teisės aktuose, pagal kuriuos dividendams iš laisvųjų akcijų taikomo mokestis prie šaltinio grąžinimui nustatytos griežtesnės sąlygos, kai dividendus gaunančios bendrovės yra kitose valstybėse narėse įsisteigusios bendrovės, nei tuomet, kai jos yra bendrovės rezidentės, taip nėra, nors niekas nedraudžia du kartus atsižvelgti į mokestį prie šaltinio bendrovei rezidentui atveju. Taigi bet kuriuo atveju tokie teisės aktai negalima pateisinti būtinybe išvengti dvigubo atsižvelgimo į mokestį prie šaltinio.

59 Atsižvelgiant į visa tai, kas minėta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama valstybės narės mokesčių teisės nuostata, pagal kurią pajamų iš kapitalo mokesčio, sumokėto už dividendus iš laisvųjų akcijų, kuriuos gavo kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, grąžinimas priklauso nuo rodymo, kad šis mokestis negali būti įskaitytas ar įskaitymas perkeltas šios bendrovės ar jos tiesioginei ar netiesioginei akcininkų naudai, ši bendrovė negali jo atskaityti kaip profesinės veiklos ar veiklos sąnaudų, nors tokia sąlyga nenumatyta pajamų iš kapitalo mokesčio, kurį sumokėjo tokios pačios rūšies pajamas gaunanti bendrovė rezidentė, grąžinimui.

Dėl antrojo klausimo

60 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

61 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama valstybės narės mokesčių teisės aktų nuostata, pagal kurią pajamų iš kapitalo mokesčio, sumokėto už dividendus iš turimos kapitalo dalies, neatitinkančios 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvoje 90/435 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos vairių valstybių narių patronuojamoms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, nustatytos minimalios kapitalo dalies sąlygos, kuriuos gavo kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, grąžinimas priklauso nuo rodymo, kad šis mokestis negali būti įskaitytas ar įskaitymas perkeltas šios bendrovės ar jos tiesioginei ar netiesioginei akcininkų naudai, ši bendrovė negali jo atskaityti kaip profesinės veiklos ar veiklos sąnaudų, nors tokia sąlyga nenumatyta pajamų iš kapitalo mokesčio, kurį sumokėjo tokios pačios rūšies pajamas gaunanti bendrovė rezidentė,

gr?žinimui.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.