

Byla C-572/20

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2020 m. lapkričio 3 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Finanzgericht Köln (Vokietija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. gegužės 20 d.

Pareiškėja:

ACC Silicones Ltd.

Atsakovė:

Bundeszentralamt für Steuern

Pagrindinės bylos dalykas

Mokesčių teisės aktai – Pajamų iš kapitalo mokestis – Prašymas gražinti pajamų iš kapitalo mokestį, pateiktas užsienio bendrovės, kuriai buvo išmokėti dividendai iš jos turimų nacionalinių bendrovių laisvųjų akcijų

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

I. Ar pagal SESV 63 straipsnį (EB sutarties ex 56 straipsnis) draudžiama tokia nacionalinės mokesčių teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuria remiantis iš užsienyje reziduojančios bendrovės, kuri gauna dividendų iš turimų akcijų ir nepasiekia 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (iš dalies pakeistos Direktyva 2003/123) 3 straipsnio

1 dalies a punkte nustatytos turimo akcinio kapitalo ribos, pajamų iš kapitalo mokesčio gražinimo sumetimais reikalaujama, pateikiant užsienio valstybės mokesčių administratoriaus pažymą, įrodyti, kad pajamų iš kapitalo mokesčio ji ar tiesiogiai ar netiesiogiai jos akcijų turintis akcininkas negali įskaityti ar atskaityti kaip patirtų veiklos ar darbinės veiklos išlaidų, bei įrodyti, kad mokestis iš tiesų nebuvo įskaitytas, atskaitytas ar perkeltas, kai tuo tarpu iš šalies viduje reziduojančios bendrovės, turinčios tiek pat akcijų, pajamų iš kapitalo mokesčio gražinimo sumetimais tokio įrodymo nereikalaujama?

II. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:

Ar pagal proporcingumo ir veiksmingumo principus draudžiama reikalauti pateikti pirmajame klausime nurodytą pažymą, jeigu užsienyje reziduojantis dividendų iš vadinamųjų laisvųjų akcijų gavėjas faktiškai neturi galimybių šią pažymą pateikti?

Nurodomi Sąjungos teisės aktai

Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV), konkrečiai 49, 54, 63, 65 ir 267 straipsniai

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (iš dalies pakeista Direktyva 2003/123, toliau – Direktyva 90/435), konkrečiai 3 straipsnis

2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva)

Nurodomi nacionalinės teisės aktai

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Vokietijos Federacinės Respublikos konstitucija, toliau – GG), konkrečiai 23 straipsnis

Körperschaftsteuergesetz (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – *KStG*), konkrečiai 2, 8b, 31, 32 ir 34 straipsniai (iš dalies pakeistas *Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09* (Įstatymas dėl 2011 m. spalio 20 d. Teisingumo Teismo sprendimo byloje C-284/09 įgyvendinimo))

Einkommensteuergesetz (Pajamų mokesčio įstatymas, toliau – *EStG*), konkrečiai 20, 36, 43, 43b, 44a, 45a, 49 ir 50d straipsniai

Abgabenordnung (Mokesčių kodeksas, toliau – AO), konkrečiai 10, 11, 90 ir 155 straipsniai

Vokietijos ir Didžiosios Britanijos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – DBA-GB), konkrečiai VI straipsnio 1 dalis

Bylos aplinkybės ir procesas

Šalys nesutaria, ar 2006–2008 metais, dėl kurių vyksta ginčas, pareiškėja pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalį turi teisę susigrąžinti pajamų iš kapitalo mokesčių, sumokėtų nuo dividendų iš laisvųjų akcijų. Pareiškėja yra Didžiojoje Britanijoje reziduojanti kapitalo bendrovė, kuri 2006, 2007 ir 2008 metais, dėl kurių vyksta ginčas, turėjo 5,26 % dydžio *Ambratec GmbH* (Maincas) įstatinio kapitalo dalį. 100 % pareiškėjos akcijų priklauso *The Amber Chemical Co. Ltd.*, biržoje kotiruojamai bendrovei. Tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, pareiškėja gavo pajamų iš *Ambratec GmbH* pelno paskirstymo. Nuo šio paskirstyto pelno *Ambratec GmbH* išskaičiavo ir sumokėjo 20 % dydžio pajamų iš kapitalo mokesčių bei 5,5 % solidarumo priemoną.

2009 m. gruodžio 29 d. prašymu, kurį atsakovė gavo 2009 m. gruodžio 31 d., pareiškėja prašė grąžinti už 2006–2008 metus, dėl kurių vyksta ginčas, išskaičiuotą ir sumokėtą pajamų iš kapitalo mokesčių su solidarumo priemoka. Vieną prašymo dalį pareiškėja grindė *EStG* 50d straipsnio 1 dalimi, siejama su DBA-GB VI straipsnio 1 dalimi, nes DBA-GB mokesčio prie šaltinio tarifas buvo apribotas 15 %. Kitą prašymo grąžinti likusį pajamų iš kapitalo mokesčių dalį ji grindė EB sutarties bei SESV garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis. Atsakovė išnagrinėjo *EStG* 50d straipsnio 1 dalimi, siejama su DBA-GB VI straipsnio 1 dalimi, grindžiamus prašymus ir 2010 m. spalio 7 d. sprendimu patenkino prašymus grąžinti pajamų iš kapitalo mokesčių ir solidarumo priemoną. 2015 m. birželio 8 d. sprendimais atsakovė, darydama nuorodą į 2009 m. gruodžio 31 d. prašymą atleisti nuo Vokietijoje taikomų pajamų iš kapitalo mokesčių ir juos grąžinti, likusias prašymų dalis pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalį atmetė tiek, kiek jos buvo susijusios su metais, dėl kurių vyksta ginčas. Dėl šio sprendimo pareiškėja per nustatytą terminą pateikė skundus. 2016 m. sausio 22 d. sprendimais skundai buvo atmesti kaip nepagrįsti. Dėl šių sprendimų pareiškėja per nustatytą terminą pareiškė ieškinį.

Pareiškėjos argumentai

Motyvuodama savo ieškinį, pareiškėja teigia, kad įrodymai, kaip jie suprantami pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 1 punkto b ir c papunkčius, buvo pateikti. Pareiškėja tvirtina, kad *KStG* 32 straipsnio 5 dalies tikslas yra Teisingumo Teismo nurodytais atvejais išvengti užsienio kapitalo bendrovių (patronuojančiųjų bendrovių), kurios gavo dividendų iš savo nacionalinių patronuojamųjų bendrovių, prievolės mokėti neatskaitomus mokesčius suteikiant užsienio pajamų iš kapitalo kreditoriui teisę pareikalauti juos grąžinti. Anglijoje reziduojanti pareiškėja teigia, kad tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, valdybos susirinkimai vykdavo Anglijoje. Be to, dauguma jos direktorių reziduoja Anglijoje. Ji pateikė 2014 m. rugpjūčio 12 d. Didžiosios Britanijos mokesčių

institucijos pažymą. Ji teigia įrodžiusi, kad Vokietijoje taikomas pajamų iš kapitalo mokestis jai negali būti įskaitytas, atskaitytas ar perkeltas ir kad jis iš tiesų nebuvo įskaitytas, atskaitytas ar perkeltas.

Tiek, kiek atsakovė reikalauja pateikti rezidavimo valstybės pažymą, kad išskaičiuotas pajamų iš kapitalo mokestis negali būti įskaitytas ar įtrauktas į mokėtinus mokesčius apmokestinant ne tik ją, bet ir tiesiogiai ar netiesiogiai jos akcijų turinčius akcininkus, pareiškėja teigia tai įrodžiusi mokesčių skaičiavimais. Iš jų, pareiškėjos teigimu, matyti, kad patronuojančiosios bendrovės *Amber Chemical Co. Ltd.* lygmeniu Vokietijoje taikomi mokesčiai prie šaltinio nebuvo įskaityti (taip pat ir tiesiogiai gautos dividendų dalies atžvilgiu) ir kad šiuo atžvilgiu informacija apie patronuojamosios bendrovės (t. y. pareiškėjos) lygmeniu gautus dividendus ir su jais susijusį mokestį prie šaltinio yra visiškai prarasta. Šiuo lygmeniu HMCR pažymos reikalauti negalima. Reikalavimas pateikti šį įrodymą laikytinas neproporcingu ir negali būti pagrįstas nei *KStG* 32 straipsnio 5 dalimi, nei AO 90 straipsnio 1 ir 2 dalimis, nes jis viršija tai, kas būtina siekiant įvertinti teisę į mokesčio grąžinimą pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalį ir priimti teigiamą sprendimą.

Pareiškėjos teigimu, nebūtina papildomai įrodyti, kad toks įskaitymas tiesiogiai ar netiesiogiai jos akcijų turinčio akcininko lygmeniu neįmanomas, nes šiems asmenims atitinkamos pajamos nepriskiriamos. Reikalaujant pateikti nurodyto pavyzdžio pažymą dėl biržoje kotiruojamos bendrovės akcininkų, tiesiogiai ar netiesiogiai turinčių jos akcijų, akivaizdžiai pažeidžiamas proporcingumo kriterijus. Šio įrodymo neįmanoma pateikti, ko gero, vien todėl, kad patronuojančiosios bendrovės akcininkų pelno paskirstymo laikotarpiu neįmanoma nustatyti. Nagrinėjant ieškinį pareiškėja pateikė 2016 m. gegužės 24 d. HMRC bendrąsias pažymas dėl neįskaitymo. Iš jų matyti, kad netiesioginiams akcininkams (t. y. kurie nėra tiesioginiai pareiškėjos akcininkai) įskaitymas apskritai neįmanomas. Pareiškėja tvirtina, kad reikalavimas pateikti tokią bendrą pažymą pažeidžia Sąjungos ir konstitucinę teisę.

Atsakovės argumentai

Atsakovė teigia, kad pareiškėja neturi teisės į grąžinimą pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalį, nes neįrodė, kad atitinka grąžinimo sąlygas. Pareiškėja, atsakovės teigimu, nepateikė įstatyme nustatytų įrodymų pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 1 punkto b ir c papunkčius dėl administracijos buvimo vietos. Be to, *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punkte yra numatyta sąlyga, kad išskaičiuoto mokesčio neturi būti įmanoma įskaityti, atskaityti arba perkelti nei pareiškėjos lygmeniu, nei kuriam nors iš tiesiogiai ar netiesiogiai jos akcijų turinčių akcininkų. Nuostata sukonkretinama *KStG* 32 straipsnio 5 dalies penktame sakinyje numatyta pareiga pateikti įrodymų. Pagal šią nuostatą reikia pateikti ne tik įrodymą, kad iš principo nėra tokios lengvatos galimybės, bet ir įrodymą, kad tokia lengvata iš tiesų nebuvo suteikta. Reikalavimas pateikti įrodymų implikuoja pareigą pateikti išsamius duomenis apie tiesioginių ir

netiesioginių akcininkų asmenis nepriklausomai nuo jų teisinės formos. Tai galima padaryti pasinaudojus schema, kurioje būtų parodyti visa akcijų valdymo grandinė iki pat paskutinio netiesioginio asmens. Šios sąlygos pareiškėja taip pat neįvykdė. Atsakovė teigia, kad pareiškėja neįrodė, jog į atskaitytą sumą, dėl kurios vyksta ginčas, neįmanoma atsižvelgti apmokestinant vieną iš jos netiesioginių ar tiesioginių akcininkų atitinkamoje jo rezidavimo valstybėje (*KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punktas, siejamas su penktu sakiniu). *KStG* 32 straipsnio 5 dalies trečiame sakinyje nustatytas reikalavimas pateikti įrodymų nėra nepateisinamas diskriminavimas.

Bet koks galimas ES sutarties garantuojamų pagrindinių laisvių ribojimas yra pateisinamas, jeigu juo siekiama apsaugoti mokesčių sistemos darną. Tačiau turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir konkrečios mokesčių rinkliavos įskaitymo (2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants* byloje C-524/04 68 punktas; 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta* byloje C-379/05 46 punktas). Taigi Vokietijos Federacinė Respublika neprivalo taikyti neapmokestinimo, jeigu pajamų iš kapitalo mokesčiai, mokamas nuo Vokietijoje reziduojančių kapitalo bendrovių paskirstytų dividendų, faktiškai buvo atskaitytas arba galėjo būti atskaitytas taikant mokesčių lengvatas užsienio valstybės tiesioginiam ar netiesioginiam dividendų gavėjui vienoje iš rezidavimo valstybių. Todėl Europos Sąjungos valstybės narės mokesčių institucijos gali reikalauti, kad mokesčių mokėtojas pateiktų visus įrodymus, kurių, kaip jos mano, reikia siekiant įvertinti, ar įgyvendintos taikytinuose teisės aktuose nustatytos mokesčių lengvatos sąlygos, įskaitant kitose valstybėse narėse patirtų išlaidų tikrumo ir pobūdžio įvertinimą (2011 m. birželio 30 d. Sprendimas *Meilicke II* byloje C-262/09; 2011 m. vasario 10 d. Sprendimas *Haribo* byloje C-436/08).

Ginčo vertinimas pagal nacionalinės teisės aktus

Kai pelnas yra paskirstomas, užsienyje reziduojantis bendrovės akcininkas gauna pajamų iš kapitalo, kaip jos suprantamos pagal *EStG* 20 straipsnio 1 dalies 1 punktą, kurios pagal *EStG* 49 straipsnio 1 dalies 5a punktą yra apmokestinamos. *EStG* 43 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkte (kapitalo bendrovės atveju siejamame su *KStG* 31 straipsnio 1 dalies pirmu sakiniu) numatyta, kad šios pajamos apmokestinamos atskaitant pajamų iš kapitalo mokesčių. Išskaičiuotą ir sumokėtą pajamų iš kapitalo mokesčių galima susigrąžinti. Sugrąžinimo sąlygos skiriasi priklausomai nuo to, ar laisvasias akcijas, taigi, mažesnę nei 15 % ar 10 % akcijų paketą, valdo šalyje ar užsienyje reziduojanti bendrovė. Jeigu laisvasias akcijas turi šalyje reziduojanti bendrovė, nacionalinės bendrovės tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, ir iki įsigaliojant 2013 m. kovo 21 d. *Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09* (toliau – *EuGHUmsG*) jai paskirstyti dividendai pagal *KStG* 8b straipsnio 1 dalį neapmokestinami. Pagal *KStG* 31 straipsnio 1 dalį, siejamą su *EStG* 36 straipsnio 2 dalies 2 punktu, išskaičiuotas pajamų iš kapitalo mokesčiai tuo laikotarpiu, dėl kurio vyksta ginčas, įskaitomas į nacionalinės bendrovės mokesčius įsipareigojimus ir gali būti gražintas. Pajamų iš kapitalo mokesčiai įskaitomas (ir, jei taikoma, gražinamas) su sąlyga, kad jis buvo išskaičiuotas ir sumokėtas. Tai

įrodoma pateikiant *EStG* 45a straipsnio 2 arba 3 dalyje nurodytą pažymą. *KStG* 32 straipsnio 5 dalyje numatyta galimybė susigrąžinti pajamų iš kapitalo mokesčių, sumokėtų už užsienyje reziduojančioms bendrovėms, turinčioms laisvųjų akcijų, paskirstytus dividendus. Tačiau grąžinimo sąlygos skiriasi nuo sąlygų, galiojančių tuo atveju, kai įskaitymas arba pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimas taikomas nacionalinėms bendrovėms.

aa. *KStG* 32 straipsnio 5 dalies genezė

KStG 32 straipsnio 5 dalį teisės aktų leidėjas priėmė po 2011 m. spalio 20 d. Teisingumo Teismo sprendimo byloje C-284/09. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad *KStG* 32 straipsnio 1 dalies nuostata, pagal kurią mokesčiai už dividendus, paskirstytus užsienio bendrovėms, kurios nepasiekia Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje nustatytos akcinio kapitalo ribos, galutinai sumokamas po mokesčio atskaitymo, pažeidžia SESV ir EEE susitarimu užtikrinamą laisvą kapitalo judėjimą.

bb. *KStG* 32 straipsnio 5 dalies norminis turinys

KStG 32 straipsnio 5 dalyje reglamentuojamos įvairios pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimo sąlygos, tarp jų ir tam tikros pareigos pateikti įrodymus ir pažymas. Joje nustatyta:

5. Jeigu pajamų iš kapitalo kreditoriaus pelno mokesčiai, kaip jis suprantamas pagal *Einkommensteuergesetz* 20 straipsnio 1 dalies 1 punktą, yra galutinai sumokėtas pagal 1 dalį, išskaičiuotas ir sumokėtas pajamų iš kapitalo mokesčiai pajamų iš kapitalo kreditoriui, pateikus prašymą, grąžinamas pagal *Einkommensteuergesetz* 36 straipsnio 2 dalies 2 punktą, jeigu:

- 1) pajamų iš kapitalo kreditorius yra pagal 2 straipsnio 1 punktą ribotai apmokestinama bendrovė, kuri:
 - a) kartu yra bendrovė (firma), kaip ji suprantama pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 54 straipsnį arba Europos ekonominės erdvės susitarimo 34 straipsnį,
 - b) jos buveinė ir administracijos buvimo vieta yra Europos Sąjungos valstybės narės arba valstybės, kuriai taikomas Europos ekonominės erdvės susitarimas, teritorijoje,
 - c) administracijos buvimo vietos valstybėje ji be galimybės pasirinkti ir būti atleisti nuo mokesčio yra neribotai apmokestinama panašiai, kaip tai numatyta 1 straipsnyje, ir
- 2) kreditorius tiesiogiai turi įstatinio pajamų iš kapitalo skolininkės kapitalo dalį ir neatitinka *Einkommensteuergesetz* 43b straipsnio 2 dalyje nustatytos akcinio kapitalo ribos sąlygos.

Pirmas sakinytas taikomas tik tiek, kiek:

- 1) atitinkamo pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimas nenumatytas pagal kitas nuostatas,
- 2) nustatant pajamas ir pajamas iš kapitalo pagal 8b straipsnio 1 dalį nebūtų atsižvelgta,
- 3) pajamos iš kapitalo pagal užsienio valstybės teisės aktus nepriskiriamos jokiam asmeniui, kuris neturėtų teisės susigrąžinti mokesčių pagal šią dalį, jeigu tiesiogiai gautų šias pajamas iš kapitalo,
- 4) teisė susigrąžinti visą ar dalį pajamų iš kapitalo mokesčio, taikant *Einkommensteuergesetz* 50d straipsnio 3 dalį *mutatis mutandis*, nebūtų netaikoma ir
- 5) pajamų iš kapitalo mokesčiai negali būti įskaitytas kreditoriui arba tiesiogiai ar netiesiogiai kreditoriaus akcijų turinčiam akcininkui arba atskaitytas kaip patirtos veiklos išlaidos ar darbo veiklos išlaidos; galimybė įskaitymą perkelti prilyginama įskaitymui.

Pajamų iš kapitalo kreditorius privalo įrodyti, kad atitinka grąžinimo sąlygas. Be kita ko, jis privalo pateikti savo rezidavimo valstybės mokesčių institucijų pažymą, įrodydamas, kad šioje valstybėje jis laikomas rezidentu mokesčių tikslais, yra joje neribotai apmokestinamas pelno mokesčiu, nėra nuo šio mokesčio atleistas bei kad jis yra tikrasis pajamų iš kapitalo gavėjas. Iš užsienio mokesčių administratoriaus pažymos turi matyti, kad Vokietijoje taikomas pajamų iš kapitalo mokesčiai negali būti įskaitytas, atskaitytas ar perkeltas ir kad jis iš tiesų nebuvo įskaitytas, atskaitytas ar perkeltas. Pajamų iš kapitalo mokesčiai grąžinamas už visas per vienerius metus iš kapitalo gautas pajamas, kaip tai suprantama pagal pirmą sakinį, remiantis sprendimu dėl atleidimo nuo mokesčio pagal *Abgabenordnung* 155 straipsnio 1 dalies trečią sakinį.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

Pagal SESV 267 straipsnį reikia kreiptis į Teisingumo Teismą, nes laisvo kapitalo judėjimo samprata pagal SESV 63 straipsnį (EB sutarties ex 56 straipsnis) kelia abejonių. Bylos baigtis priklauso nuo to, ar Vokietijos teisės aktų leidėjas *KStG* 32 straipsnio 5 dalyje nustatytos sąlygos, nuo kurių priklauso, ar dividendų iš laisvųjų akcijų – taigi, dividendų iš 15 % (iki 2008 m. gruodžio 31 d.) arba 10 % (po 2008 m. gruodžio 31 d.) neviršijančių akcijų paketų – paskirstymo atveju bus grąžintas pajamų iš kapitalo mokesčiai, yra suderinamos su Sąjungos teise ir gali būti taikomos. Prejudiciniai klausimai yra svarbūs sprendimui priimti. Visos kitos *KStG* 32 straipsnio 5 dalyje numatytos grąžinimo sąlygos, išskyrus prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytą abejotiną sąlygą, yra įvykdytos. Tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, *KStG* 32 straipsnio 5 dalis yra taikytina pagal *KStG* 34 straipsnio 13b dalį. Dividendai, nuo kurių buvo išskaičiuotas ir

sumokėtas pajamų iš kapitalo mokestis, objektyviai vertinant yra pajamos iš kapitalo, kaip jos suprantamos pagal *ESStG* 20 straipsnio 1 dalies 1 punktą (*KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmas sakiny).

Teisę susigrąžinti mokestį turi kreditorius, kuris yra pagal *KStG* 2 straipsnio 1 punktą neribotai apmokestinama bendrovė, kuri yra bendrovė (firma), kaip ji suprantama pagal *SESV* 54 straipsnį (*KStG* 32 straipsnio 5 dalies 1 punkto a papunktis), kurios buveinė (*AO* 10 straipsnis) ir administracijos buvimo vieta (*AO* 11 straipsnis) yra ES valstybės narės arba EEE susitarimo valstybės teritorijoje (*KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 1 punkto b papunktis), kuri administracijos buvimo vietos valstybėje be galimybės pasirinkti būti atleistai nuo mokesčio yra neribotai apmokestinama panašiai kaip pagal *KStG* 1 straipsnį (*KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 1 punkto c papunktis). Šios sąlygos yra įvykdytos. Pareiškėja, kaip Vokietijoje reziduojančios bendrovės dividendų gavėja, yra pagal *KStG* 2 straipsnio 1 punktą ribotai apmokestinama bendrovė. Kartu ji yra bendrovė pagal *SESV* 54 straipsnį (*KStG* 32 straipsnio 5 dalies 1 punkto a papunktis). *KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 1 punkto b papunkčio sąlyga taip pat įvykdyta. Pareiškėjos ir buveinė (*AO* 10 straipsnis), ir administracijos buvimo vieta (*AO* 11 straipsnis) yra Didžiojoje Britanijoje.

Kolegijos manymu, pareiškėja, be kita ko, įtikinamai argumentuodama ir pateikdama tinkamų dokumentų, visų pirma dėl administracijos buvimo vietos įrodė, kad dauguma jos direktorių reziduoja Anglijoje, o valdybos susirinkimai vykdavo bendrovės buveinėje Didžiojoje Britanijoje. Šiuo atžvilgiu pareiškėja pateikė Anglijos komercinio registro išrašą su veikiančiųjų asmenų, kurių dauguma rezidavo Anglijoje, sąrašą. Be to, pareiškėja pateikė du 2007 m. sausio 31 d. direktorių susirinkimų, kurie buvo surengti bendrovės buveinėje, protokolus. Pareiškėja taip pat pateikė 2009 m. kovo 31 d. direktorių ataskaitą ir finansines ataskaitas, kuriose kaip pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai aiškiai nurodyti „UK based directors“.

Nepaisant to, kolegija įsitikinusi, kad reikalavimas, jog buveinė (*AO* 10 straipsnis) ir administracijos buvimo vieta (*AO* 11 straipsnis) būtų ES valstybės narės arba EEE susitarimo valstybės teritorijoje (*KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 1 punktas), pažeidžia Sąjungos pirminę teisę ir todėl yra netaikytinas. Nauja nuostata buvo priimta dėl laisvo kapitalo judėjimo pažeidimo, o šios pagrindinės laisvės poveikis iš principo apima ir trečiąsias valstybes. Pavyzdžiui, savo 2011 m. spalio 20 d. sprendimą (C-284/09), dėl kurio buvo priimta *KStG* 32 straipsnio 5 dalis, Teisingumo Teismas grindė laisvu kapitalo judėjimu (*SESV* 63 straipsnis), o ne įsisteigimo laisve (*SESV* 49 straipsnis). Šiame sprendime Teisingumo Teismas paaiškino, kad apmokestinusi kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstytus dividendus didesniu tarifu nei bendrovėms, kurių buveinė yra nacionalinėje teritorijoje, paskirstytus dividendus tuo atveju, kai patronuojančios bendrovės dalis jos patronuojamosios bendrovės kapitale, nustatyta Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies a punkte, nepasiekta, valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų pagal *EB* 56 straipsnio 1 dalį. Faktas, kad tai vertintina kaip laisvo kapitalo judėjimo pažeidimas, reiškia, kad ir akcinio

kapitalo ribos nepasiekiančios patronuojančiosios bendrovės, kurių buveinė yra trečiojoje valstybėje, gali remtis Europos pirminės teisės pažeidimu. Laisvas kapitalo judėjimas yra vienintelė pagrindinė laisvė, taikoma ir trečiosioms valstybėms (žr. 2007 m. gruodžio 18 d. sprendimą byloje C-101/05). Pagal SESV 63 straipsnio (EB sutarties ex 56 straipsnis) 1 dalį uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai.

Tai patvirtina 2019 m. lapkričio 13 d. Teisingumo Teismo Sprendimas *College Pension Plan of British Columbia / Finanzamt München* (C-641/17). Jame buvo pripažinta, kad užsienio pensijų fondams paskirstytų dividendų iš laisvųjų akcijų apmokestinimas pažeidžia laisvą kapitalo judėjimą. Juk pensijų fondai rezidentai gali gauti neapmokestinamus dividendus, nes gali apskaičiuojant mokestį iš pelno mokesčio išskaičiuoti nustatytą kapitalo pajamų mokestį arba susigražinti beveik visą kapitalo pajamų mokestį. O pensijų fondai nerezidentai – toje byloje nagrinėtomis aplinkybėmis pensijų fondas, kurio buveinė Kanadoje, taigi, trečiojoje valstybėje – negali taikyti tokių išskaičiavimų ar susigražinti mokesčio, nes pagal *KStG* 32 straipsnio 1 dalies 2 punktą pelno mokestis, apskaičiuojamas prie pajamų šaltinio, yra galutinis, todėl jis jiems yra galutinė mokesčių našta. Teisingumo Teismas tai įvertino kaip laisvo kapitalo judėjimo pažeidimą. Taigi ir šis sprendimas liudija, kad ir dividendus iš laisvųjų akcijų gaunančios bendrovės, kurių buveinė yra trečiosiose valstybėse, taikant laisvo kapitalo judėjimo principą negali būti traktuojamos nepalankiau nei dividendus iš laisvųjų akcijų gaunančios bendrovės, kurių buveinė yra šalies arba Bendrijos viduje.

Kadangi pareiškėja, turėdama 5,26 % akcijų, tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, neturėjo kontrolinio *Ambratec GmbH* akcijų paketo, laisvo kapitalo judėjimo ir įsisteigimo laisvės santykio klausimo, ypač susijusio su trečiosiomis valstybėmis, išspręsti nebūtina. Vertinant laisvo kapitalo judėjimo pažeidimo aspektu, *KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 1 punkto taikymas turi būti apribojamas ir jis turi galioti ir bendrovėms, kurių buveinė ir (arba) administracijos buveinė yra trečiosiose valstybėse. Pagal GG 23 straipsnį, SESV 267 straipsnį Europos Sąjungos teisė yra Vokietijos Federacinės Respublikos teisės dalis ir turi taikymo viršenybę nacionalinės teisės atžvilgiu. Todėl teismai turi teisę netaikyti Vokietijos teisės nuostatų, jeigu jos pažeidžia Sąjungos teisę.

Tiesa, ES pirminės teisės pažeidimo atveju nacionalinės teisės norma nėra bendrai netaikoma. Nes Bendrijos teisės taikymo viršenybė nereiškia, kad pagal Sąjungos teisę draudžiama norma turi būti visiškai netaikoma. Veikiau Teisingumo Teismo suformuluotus privalomus Bendrijos teisės reikalavimus reikia suprasti taip, kad tinkamais atvejais „susiaurinimo be poveikio galiojimui“ (*geltungserhaltende Reduktion*) būdu jie riboja atitinkamų normų veikimą. Taip plėtojant per jurisprudencijos raidą sukuriama Sąjungos teisę atitinkanti situacija. Atsižvelgiant į tai, *KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 1 punktas turi būti aiškinamas be poveikio jo galiojimui būdu taip, kad ši nuostata taikoma ir bendrovėms, kurių buveinė ir (arba) administracijos buveinė yra trečiosiose valstybėse. Nagrinėjamu atveju tai reiškia, kad *KStG* 32 straipsnio 5 dalies nuostata būtų taikytina ir

tuomet, kai pareiškėjos administracijos buveinė nebūtų buvusi Didžiojoje Britanijoje. Juk, atsižvelgiant į normos susiaurinimą be poveikio jos galiojimui, administracijos buveinės buvimo vieta ES valstybėje narėje arba EEE susitarimo valstybėje neturi reikšmės.

KStG 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 1 punkto c papunkčio sąlyga taip pat įvykdyta. Pareiškėja savo administracijos buvimo vietos valstybėje be galimybės pasirinkti ir būti atleisti nuo mokesčio yra neribotai apmokestinama panašiai, kaip tai numatyta *KStG* 1 straipsnyje. Pareiškėjos administracijos buvimo vieta yra Didžiojoje Britanijoje. Čia pareiškėja yra neribotai apmokestinama. Ji neturi galimybės pasirinkti ir būti atleista nuo mokesčio. Įvykdytas ir *KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 2 punkto reikalavimas. Pagal šį punktą patronuojančioji bendrovė turi tiesiogiai dalyvauti įstatiniame pajamų iš kapitalo skolininkės kapitale ir neatitikti *EStG* 43b straipsnio 2 dalyje nustatytos akcinio kapitalo ribos sąlygos. Tai reiškia, kad jos akcijų paketas neturi viršyti 10 %. Pareiškėja turi 5,26 % Vokietijos bendrovės *Ambratec GmbH* įstatinio kapitalo dalį, taigi, mažiau nei 10 %. 2014 m. rugpjūčio 12 d. Didžiosios Britanijos mokesčių institucijos (*HM Revenue & Custom*) pažyma atitinka *KStG* 32 straipsnio 5 dalies ketvirtame sakinyje įrodymams nustatytus reikalavimus.

KStG 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 1 punkte reikalaujama, kad pajamų iš kapitalo kreditorius negalėtų reikalauti gražinimo pagal kitas nuostatas. Ši sąlyga yra įvykdyta. Be kita ko, nagrinėjamu atveju mokestis negali būti gražintas remiantis *EStG* 44a straipsnio 9 dalimi arba 50d straipsnio 1 dalies antru sakiniu. *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 2 punktas irgi įvykdytas. Pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 2 punktą teisė susigrąžinti mokestį, kaip ji suprantama pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmą sakinį, taikoma tik tokių pajamų iš kapitalo atveju, į kurias pagal *KStG* 8b straipsnio 1 dalį nebūtų atsižvelgta nustatant pajamas. Tokiu būdu įstatymas, viena vertus, užtikrina, kad teisės susigrąžinti mokestį pagal 8b straipsnio 5 dalį nesumažintų fiksuotos neatskaitomos patirtos išlaidos. Kita vertus – ir visų pirma – nuoroda į *KStG* 8b straipsnio 1 dalį užkerta kelią susigrąžinti pajamų iš kapitalo mokestį naujos redakcijos 8b straipsnio 4 dalies atvejais, taigi apmokestinamo laisvųjų akcijų turėjimo atvejais. Taigi gražinimas pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalį be apribojimų – įskaitant blokuojančio mažumos akcijų paketo ir laisvųjų akcijų valdymą – nuo šiol taikomas visoms pajamoms, kurios buvo gautos iki 2013 m. vasario 28 d. – žr. 34 straipsnio 7a dalies antrą sakinį, iš dalies pakeistą 2013 m. kovo 21 d. *EuGHUmsG*. Dividendų paskirstymai tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, šią sąlygą atitinka.

KStG 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 3 punktas, pagal kurį pajamos iš kapitalo pagal užsienio valstybės teisės aktus nepriskiriamos jokiai asmeniui, kuris neturėtų teisės susigrąžinti mokestį pagal šią dalį, jeigu tiesiogiai gautų šias pajamas iš kapitalo, nagrinėjamu atveju yra įvykdytas. Be kita ko, dividendai, dėl kurių vyksta ginčas, pagal užsienio valstybės teisės aktus, reglamentuojančius, pavyzdžiui, grupės apmokestinimą, nepriskiriami jokiai asmeniui, kuris pats negalėtų reikalauti gražinimo, kaip tai suprantama pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalį.

Galiausiai pareiškėjos teisė susigrąžinti visą ar dalį pajamų iš kapitalo mokesčio, taikant *EStG* 50d straipsnio 3 dalį *mutatis mutandis*, nėra netaikoma, nes jos sąlygos nėra įvykdytos. Atsižvelgiant į tai, nebūtina aiškintis, ar ši sąlyga teisinga.

Problemiškas atrodo *KStG* 32 straipsnio 5 dalies pirmo sakinio 5 punkto reikalavimas. Pagal jį prašymas grąžinti mokestį atmetamas, kai išskaičiuotas pajamų iš kapitalo mokestis gali būti įskaitytas tiesiogiai ar netiesiogiai kreditoriaus akcijų turinčiam akcininkui arba atskaitytas kaip patirtos veiklos ar darbo veiklos išlaidos; šiuo atžvilgiu pakanka vien galimybės įskaitymą perkelti. Tokiu būdu sumokėtas mokestis pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalį grąžinamas tik tuomet, kai mažiau palankus užsienio dividendų gavėjų vertinimas, palyginti su nacionaliniais dividendų gavėjais, negali būti kompensuotas įskaitymu, atskaitymu iš mokesčio bazės arba įskaitymo perkėlimu užsienyje.

Be to, pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalies penktą sakinį pareiškėja privalo įrodyti atitinkanti šią sąlygą pateikdama užsienio mokesčių administratoriaus pažymą, iš kurios matyti, kad Vokietijoje taikomas pajamų iš kapitalo mokestis negali būti įskaitytas, atskaitytas ar perkeltas ir kokia apimtimi jis iš tiesų nebuvo įskaitytas, atskaitytas ar perkeltas. Kolegiją šią įstatymo nuostatą supranta taip, kad pažymą reikia pateikti ir dėl pajamų iš kapitalo kreditoriaus, taigi, pareiškėjos, ir dėl visų tiesiogiai ir netiesiogiai jos akcijų turinčių akcininkų. Nuostata suformuluota bendrai ir todėl ją galima suprasti kaip taikomą visais lygmenimis. Šią sampratą patvirtina ir sisteminis ryšys su *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punktu, kuriame reikalaujama, kad pajamų iš kapitalo mokestis nebūtų įskaitomas kreditoriui arba tiesiogiai ar netiesiogiai kreditoriaus akcijų turinčiam akcininkui arba atskaitomas kaip patirtos veiklos ar darbo veiklos išlaidos. Turint galvoje šią sąlygą, pažymos, akivaizdžiai susijusios su *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punktu, reikalavimas dėl sisteminių priešasčių turi būti taikomas visiems kapitalo dalių turėjimo lygmenims.

Nagrinėjamu atveju iš tiesų neįmanoma nustatyti, ar *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punkto sąlyga yra įvykdyta. 100 % pareiškėjos akcijų priklauso *The Amber Chemical Co. Ltd.* Tai yra biržoje kotiruojama bendrovė. Neįmanoma konkrečiai atsekti, kaip pajamų iš kapitalo mokestis traktuojamas *The Amber Chemical Co. Ltd.* ir ypač jos akcininkų lygmeniu. Dėl savęs pačios pareiškėja pateikė 2014 m. rugpjūčio 12 d. Didžiosios Britanijos mokesčių institucijos HMRC pažymą. Šioje pažymoje patvirtinama, kad nei už 2006–2007 finansinius metus (už 2006 ir 2007 m. gauti dividendai), nei už 2008–2009 finansinius metus (už 2008 m. gauti dividendai) bendrovė nebuvo atleista nuo Vokietijoje taikomo pajamų iš kapitalo mokesčio ir nebus atleista nuo jo ateityje. Priešingai nei mano atsakovė, neturi reikšmės, ar teisinio fakto aspektu tai grindžiama dividendų neapmokestinimu, ar tuo, kad dėl patirtų nuostolių nėra sumos, kurią būtų galima įskaityti. Juk tik su vidaus situacija susijusiu atveju pajamų iš kapitalo mokestis įskaitomas ir grąžinamas ir nuostolių metais.

Kalbant apie reikalavimą pateikti įrodymą, kad išskaičiuotas pajamų iš kapitalo mokestis nebuvo įskaitytas ar įtrauktas į mokėtinus mokesčius ne tik jai, bet ir

tiesiogiai ar netiesiogiai jos akcijų turintiems akcininkams, to padaryti neįmanoma. Dėl patrunuojančiosios bendrovės *Amber Chemical Co. Ltd.* pareiškėja pateikė mokesčių skaičiavimus. Net jei, remiantis šiais skaičiavimais ir pritariant pareiškėjai, būtų preziumuojama, kad *Amber Chemical Co. Ltd.* lygmeniu Vokietijoje taikomi mokesčiai prie šaltinio nebuvo įskaityti, atitinkamų duomenų apie *Amber Chemical Co. Ltd.* netiesioginius akcininkus nėra. Be to, šie skaičiavimai nėra užsienio valstybės pažyma, kaip ji suprantama pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalies penktą sakinį.

Iš pareiškėjos pateiktų 2016 m. gegužės 24 d. HMRC bendrųjų pažymų dėl neįskaitymo matyti, kad tik netiesiogiai akcijų turintiems asmenims (t. y. kurie nėra tiesioginiai pareiškėjos akcininkai) įskaitymas apskritai neįmanomas. Tačiau tai yra bendro pobūdžio Didžiosios Britanijos mokesčių institucijos pareiškimas, kuris nėra konkrečiai susijęs nei su nagrinėjama byla, nei su netiesioginiais pareiškėjos akcininkais. Be to, nėra žinoma ir neįmanoma nustatyti, kuriose valstybėse netiesioginiai akcininkai – taigi, tiesioginiai biržoje kotiruojamos *The Amber Chemical Co. Ltd.* akcininkai – rezidavo tais metais, dėl kurių vyksta ginčas. Taigi, ir bendrųjų pažymų dėl neįskaitymo trūkumas yra tas, kad jos nebuvo išduotos aiškiai kompetentingo atitinkamo mokesčių administratoriaus. Dėl šios priežasties pareiškėjos reikalavimą grąžinti mokesčių taikant *KStG* 32 straipsnio 5 dalį reikėtų atmesti. Kitaip būtų, jeigu paaiškėtų, kad *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punkto ir penkto sakinio reikalavimas pažeidžia laisvą kapitalo judėjimą ir todėl negali būti taikomas. Tokiu atveju pareiškėjos prašymą grąžinti mokesčių reikėtų patenkinti. Taigi klausimas, ar *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punkto ir penkto sakinio nuostata pažeidžia laisvą kapitalo judėjimą, yra svarbus sprendimui byloje priimti.

Su Europos teise susijusių abejonių kolegijai kyla dėl laisvo kapitalo judėjimo (SESV 63 straipsnio 1 dalis), kaip pirminės Bendrijos teisės, pažeidimo bei dėl proporcingumo ir veiksmingumo principų pažeidimo.

1. Pirmasis prejudicinis klausimas: laisvo kapitalo judėjimo pažeidimas (SESV 63 straipsnio 1 dalis, 65 straipsnis)

Pareiškėjos, kaip ribotai apmokestinamos užsienio bendrovės, gaunami dividendai apmokestinami 15 % dydžio pajamų iš kapitalo mokesčiu; dėl *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punkto ir penkto sakinio ji neturi galimybės ši mokesčių įskaityti ar susigrąžinti. Palyginti su ja, neribotai apmokestinamoms Vokietijos bendrovėms visas pajamų iš kapitalo mokesčių įskaitomas į jų mokamą pelno mokesčių ir, jei taikoma, grąžinamas. Dėl šio skirtingo vertinimo kolegijai kyla abejonių, ar nepažeistas SESV 63 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su 65 straipsniu, įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo principas.

Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo ribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (žr., be kita ko, 2019 m.

lapkričio 13 d. Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia / Finanzamt München* byloje C-641/17 48 punktą; 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* byloje C-190/12 39 punktą). Kalbant konkrečiau, valstybėje narėje taikomas nepalankus užsienio bendrovėms išmokamų dividendų vertinimas, palyginti su nacionalinėms bendrovėms išmokamų dividendų vertinimu, gali atgrasyti užsienyje reziduojančias bendroves investuoti šalies viduje, todėl tai laikoma laisvo kapitalo judėjimo apribojimu, kurį iš principo draudžia SESV 63 straipsnis (dėl pensijų fondų nerezydentų, gaunančių dividendus Bendrijos teritorijoje, apmokestinimo žr. 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia / Finanzamt München* byloje C-641/17 49 punktą; 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija* byloje C-284/09 72–73 punktus; 2012 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija* byloje C-600/10 15 punktą).

Mažiau palankus vertinimas yra tuo atveju, jei užsienyje reziduojančioms bendrovėms dėl gaunamų dividendų tenka didesnė mokesčių našta negu tenkanti šalyje reziduojančioms bendrovėms dėl tokio paties pobūdžio dividendų (dėl pensijų fondų nerezydentų, gaunančių dividendus Bendrijos teritorijoje, apmokestinimo žr. 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia / Finanzamt München* byloje C-641/17 49 punktą, 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.* bylose C-10/14, C-14/14 ir C-17/14 48 punktą). Taip pat yra ir tuo atveju, kai nacionalinei bendrovei pervedami dividendai visiškai arba iš esmės atleidžiami nuo mokesčių, o užsienio bendrovei pervedamiems dividendams taikomas galutinis mokestis prie pajamų šaltinio (žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Komisija / Suomija* byloje C-342/10 32 ir 33 punktus).

Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, kad trukdoma naudotis SESV 63 straipsnyje numatyta laisvo kapitalo judėjimo apsauga. Juk *KStG* 32 straipsnio 5 dalyje pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimas užsienyje reziduojančioms bendrovėms, kurios turi mažiau nei 10 % ar 15 % šalyje reziduojančios bendrovės akcijų, susiejamas su griežtesnėmis sąlygomis nei pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimas šalyje reziduojančioms bendrovėms, kurios turi mažiau nei 10 % ar 15 % šalyje reziduojančios bendrovės akcijų. Užsienio bendrovėms pajamų iš kapitalo mokestis grąžinamas tik tuo atveju, kai išskaičiuotas pajamų iš kapitalo mokestis negali būti įskaitytas kreditoriui ar tiesiogiai ar netiesiogiai kreditoriaus akcijų turinčiam akcininkui arba atskaitytas kaip patirtos veiklos ar darbo veiklos išlaidos. Be to, pagal *KStG* 32 straipsnio 5 dalies penktą sakinį tai reikia įrodyti pateikiant užsienio mokesčių administratoriaus išduotą pažymą. Pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimui nacionalinėms bendrovėms šis reikalavimas netaikomas.

Kolegija abejoja, ar šis ribojimas pateisinamas. Jai kyla abejonių, ar *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punkto ir penkto sakinio nuostata yra pateisinama pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą. Pagal SESV 65 straipsnį 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų

skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu. Šią nuostatą, kaip nukrypstančią nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, reikia aiškinti siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų dėl jų gyvenamosios vietos arba dėl valstybės narės, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (žr. 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia / Finanzamt München* byloje C-641/17 63 punktą). SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta leidimą nukrypti savo ruožtu riboja SESV 65 straipsnio 3 dalis, kuri numato, kad šio straipsnio 1 dalyje numatytos nacionalinės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta [SESV] 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (žr. 2019 m. lapkričio 13 d. Teisingumo Teismo Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia / Finanzamt München* byloje C-641/17 63 punktą, 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* byloje C-190/12 55 ir 56 punktus).

Taigi reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą vertinimą nuo SESV 65 straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Tam, kad nacionalinės teisės aktai galėtų būti laikomi suderinamais su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, būtina, kad nevienodas vertinimas būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis aplinkybėmis arba kad jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. 2019 m. lapkričio 13 d. Teisingumo Teismo Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia / Finanzamt München* byloje C-641/17 64 punktą, 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* byloje C-338/11–C-347/11 23 punktą). Klausimas, ar tarpvalstybinė situacija yra panaši į vidaus situaciją, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į tikslą, kurio siekiama aptariamomis nacionalinės teisės nuostatomis, jų dalyką ir turinį (žr. 2019 m. lapkričio 13 d. Teisingumo Teismo Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia / Finanzamt München* byloje C-641/17 65 punktą).

Be to, nuo to momento, kai valstybė narė vienašališkai arba sutartimis pajamų mokesčiu apmokestina ne tik bendrovės rezidentės, bet ir bendrovės nerezidentės už iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, mokesčių mokėtojų nerezidentų padėtis tampa panaši į mokesčių mokėtojų rezidentų padėtį (žr. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta* byloje C-379/05 38 punktą; 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija* byloje C-284/09 56 punktą). Iš tikrųjų vien dėl to, kad ši valstybė narė įgyvendina savo kompetenciją 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 nerezidentai nepatirtų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kurį iš esmės draudžia SESV 63 straipsnis (EB sutarties ex 56 straipsnis), dividendus išmokančios bendrovės rezidavimo valstybė turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalinės teisės numatytą apmokestinimo kelis kartus arba ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo ar jų sušvelninimo mechanizmą nerezidentų vertinimas būtų toks pats kaip ir rezidentų vertinimas

(žr. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta* byloje C-379/05 39 punktą; 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija* byloje C-284/09 56 punktą).

Nagrinėjama atveju Vokietijos Federacinė Respublika dėl Vokietijoje reziduojančioms bendrovėms paskirstomų dividendų iš laisvųjų akcijų nusprendė pasinaudoti savo fiskaline autonomija ir nustatė pajamų iš kapitalo mokesčių su galimybe jį vėliau įskaityti. Tiesa, Vokietijos Federacinė Respublika pajamų iš kapitalo mokesčiu nusprendė apmokestinti ir užsienio bendrovėms paskirstomus dividendus iš laisvųjų akcijų. Dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslais jos yra panašioje situacijoje. Nematyti, kad šalies viduje reziduojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš laisvųjų akcijų, ir užsienyje reziduojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš laisvųjų akcijų, nebūtų panašioje situacijoje. Šiuo atžvilgiu skirtingos sąlygos, taikomos norint susigrąžinti arba įskaityti pajamų iš kapitalo mokesčių, atrodo nepagrįstos.

Kolegija abejoja ir dėl to, ar skirtingas požiūris pateisinamas pagal *Amurta* išlygą. Pagal Sprendime *Amurta* nustatytą išlygą apmokestinimas neatskaitomu pajamų iš kapitalo mokesčiu šaltinio valstybėje gali būti pateisinamas, jeigu rezidavimo valstybė jį visą įskaitytą į nustatytą mokesčių ir, jei taikoma, grąžina (žr. šiuo klausimu 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta* byloje C-379/05 79 ir paskesni punktus); į tai galėtų būti atsižvelgta taikant nagrinėjama atveju abejonių keliantį *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punktą (61 punktą). Nagrinėjama atveju tokio įskaitymo galimybė pareiškėjos rezidavimo valstybėje galėtų išplaukti iš *DBA-GB* 23 straipsnio 2 dalies a punkto. Pagal jį Vokietijos mokesčiai, tiesiogiai arba atskaitymo būdu mokėtinas pagal Vokietijos teisės aktus nuo pelno arba pajamų iš Vokietijoje esančių šaltinių, įskaitomas į Jungtinės Karalystės mokesčius, apskaičiuojamus remiantis pelnu arba pajamomis, kuriomis remiantis apskaičiuojamas Vokietijos mokesčiai. Taigi sutartyje įskaitymas numatytas, tačiau įskaityma gali būti tik į Didžiosios Britanijos mokesčių, mokamą nuo Vokietijos bendrovės paskirstytų dividendų. Tai reiškia, kad 15 % dydžio Vokietijos pajamų iš kapitalo mokesčiai nėra įskaitomas visas.

Kalbant apie netiesioginius akcininkus, faktiškai neįmanoma jų nustatyti, todėl neįmanoma nustatyti ir to, ar su jų rezidavimo valstybe yra sudaryta sutartis dėl mokesčių įskaitymo, taigi, egzistuoja galimybė įskaityti pajamų iš kapitalo mokesčių. Be to, *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punkto taikymas ir visiems netiesioginiams akcininkams sukelia būtinybę atlikti tyrimą, kurio atlikti nacionalinė dividendus gaunanti bendrovė neturi galimybių.

2. Antrasis prejudicinis klausimas: veiksmingumo [proporcingumo] ir veiksmingumo principų pažeidimas

Jeigu į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta neigiamai ir paaiškėtų, kad su laisvo kapitalo judėjimu yra suderinama tai, kad užsienyje reziduojanti bendrovė, gaunanti dividendų iš laisvųjų akcijų, pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimo tikslais privalo, pateikdama užsienio valstybės mokesčių administratoriaus pažymą, įrodyti, kad pajamų iš kapitalo mokesčio ji ar tiesiogiai ar netiesiogiai jos

akcijų turintis akcininkas negali įskaityti ar atskaityti kaip patirtų veiklos ar darbinės veiklos išlaidų, kolegijai kyla abejonių, ar pagal proporcingumo ir veiksmingumo principus nėra draudžiama reikalauti tokios pažymos, jeigu užsienyje reziduojantis dividendų iš laisvųjų akcijų gavėjas faktiškai neturi galimybės tokios pažymos pateikti.

Pagal veiksmingumo principą valstybės narės privalo imtis visų priemonių kuo didesniai Bendrijos teisės veiksmingumui užtikrinti. Veiksmingumo principas reiškia, kad Bendrijos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas negali būti padarytas praktiškai neįmanomas arba pernelyg apsunkintas (žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft* byloje C-397/98 ir C-410/98 85 punktą, 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wineworld* byloje C-147/01 38 punktą). Proporciumo principas reiškia, kad priemonės turi būti tinkamos šiems tikslams pasiekti ir neviršyti to, kas būtina jiems pasiekti (žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *Wächter* byloje C-581/17 63 punktą).

Net jei *KStG* 32 straipsnio 5 dalies antro sakinio 5 punkto nuostata ir būtų suderinama su laisvu kapitalo judėjimu, *KStG* 32 straipsnio 5 dalies penktame sakinyje numatytas reikalavimas įrodyti atitikimą šiai sąlygai dėl visų tiesioginių ir netiesioginių bendrovės akcininkų pateikiant atitinkamas užsienio valstybių mokesčių institucijų pažymas, susigrąžinti pajamų iš kapitalo mokesčių siekiančiam mokesčių mokėtojui (nagrinėjamu atveju – pareiškėjai) sukelia didelių sunkumų. Norint pateikti šias pažymas, kartais reikia atlikti neproporcingai didelį tyrimą arba, kaip antai nagrinėjamu atveju, tai gali būti praktiškai neįmanoma. Tokiu atveju susigrąžinti pajamų iš kapitalo mokesčių siekiantis mokesčių mokėtojas (nagrinėjamu atveju – pareiškėja) praktiškai neturi galimybės pasinaudoti laisvu kapitalo judėjimu. Tai reiškia, kad nustatydamas šį reikalavimą Vokietijos Federacinė Respublika ėmėsi ne priemonės, skirtos užtikrinti kuo didesnę Bendrijos teisės veiksmingumą, o priemonės, kuri faktiškai neleidžia Bendrijos teisės įgyvendinti.

Įstatyme nėra numatyta *KStG* 32 straipsnio 5 dalies penktame sakinyje nustatyto reikalavimo pateikti įrodymus išimčių. Pagal įstatymo nuostatą neturi reikšmės, kad kreditorius faktiškai neturi galimybių pateikti įrodymus arba užsienio valstybės mokesčių administratoriaus pažymas arba kad jam tai sukelia neproporcingų sunkumų. Kolegija abejoja, ar tai suderinama su teisinėje valstybėje galiojančiais proporcingumo aspektais, visų pirma su Sąjungos teisėje įtvirtintu veiksmingumo principu. Nors Teisingumo Teismas valstybėms narėms ir palieka plačią diskreciją įgyvendinant Sąjungos materialinės teisės taikymo procedūras, egzistuoja tam tikros ribos. Vis dėlto jos peržengiamos, jeigu įrodymų pateikimas yra praktiškai blokuojamas.