TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. lapkričio 19 d.*

Byloje C-540/07

dėl 2007 m. lapkričio 30 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Bendrijų Komisija, atstovaujama R. Lyal ir A. Aresu, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

Italijos Respubliką atstovaujamą R. Adam, padedamo *avvocato dello Stato* P. Gentili, nurodžiusią adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

atsakovę,

* Proceso kalba: italų.

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro antrosios kolegijos pirmininko pareigas einantis ketvirtosios kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai C. Toader, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann ir P. Kūris,

generalinė advokatė J. Kokott,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

susipažinęs su 2009 m. liepos 16 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Savo ieškinyje Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad palikdama galioti mažiau palankią kitose valstybėse narėse ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas) Susitariančiosiose Šalyse įsteigtoms bendrovėms paskirstytų dividendų apmokestinimo sistemą, palyginti su bendrovėms rezidentėms paskirstytiems dividendams taikoma sistema, Italijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 56 straipsnį ir EEE susitarimo 40 straipsnį, susijusių su laisvu kapitalo judėjimu tarp valstybių narių ir šio

susitarimo Susitariančiųjų Šalių, bei įsipareigojimų pagal minėto susitarimo 31 straipsnį dėl įsisteigimo laisvės šio susitarimo Susitariančiosiose Šalyse.

Teisinis pagrindas

EEE susitarimas

2 EEE susitarimo 6 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeidžiant tolesnės teisminės praktikos plėtotės, įgyvendinant ir taikant šio Susitarimo nuostatas, jeigu jos yra iš esmės tolygios atitinkamoms Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties ir Europos anglių ir plieno bendrijos steigimo sutarties bei taikant šias dvi sutartis priimtų aktų normoms, jos yra aiškinamos remiantis atitinkamais Europos Bendrijų Teisingumo Teismo sprendimais, kurie buvo priimti prieš pasirašant šį Susitarimą.“

3 EEE susitarimo 31 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis, vienos [Europos bendrijos] valstybės narės arba [Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA)] valstybės nacionalinių subjektų įsisteigimo bet kurios kitos iš šių valstybių teritorijoje laisvė neribojama. Ši nuostata taip pat taikoma ir tuo atveju, kai vienos [Bendrijos] valstybės narės arba ELPA valstybės nacionaliniai subjektai, įsisteigę kurios nors iš šių valstybių teritorijoje, steigia atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent – bendroves ar firmas, apibūdintas 34 straipsnio [antrojoje] pastraipoje, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis 4 skyriaus nuostatų.“

4 EEE susitarimo 40 straipsnyje savo ruožtu nurodyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas Susitariančiosios Šalys tarpusavyje netaiko jokių kapitalo, priklausančio [Bendrijos] valstybėse narėse ar ELPA valstybėse reziduojantiems asmenims, judėjimo apribojimų, taip pat nediskriminuoja dėl šalių pilietybės ar rezidavimo vietos arba dėl vietos, kurioje kapitalas yra investuotas. Šiam straipsniui įgyvendinti reikalingos nuostatos pateikiamos XII priede.“

Bendrijos teisės aktai

5 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3, toliau – Direktyva 90/435), 3 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„<…>

a) patronuojančia bendrove būtinai laikoma kiekviena valstybės narės bendrovė, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažesnę kaip 20 % kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalį;

toks statusas tomis pačiomis sąlygomis suteikiamas ir valstybės narės bendrovei, kuri turi ne mažesnę kaip 20 % toje pačioje valstybėje narėje esančios bendrovės kapitalo dalį, kurią visą ar jos dalį turi kitoje valstybėje narėje esančios buvusios [pirmosios] bendrovės nuolatinė buveinė;

<…>“

6 Pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalį:

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

— tokio pelno neapmokestina arba

— tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teisę atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies

bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė bendrovė atitinka 2 ir 3 straipsniuose numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėti mokesčio sumos.“

7 Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

Nacionalinės teisės aktai

Nacionaliniams dividendams taikoma tvarka

8 Nacionalinių dividendų, išmokėtų Italijoje pelno mokesčiu apmokestinamoms bendrovėms ir prekybos įstaigoms, apmokestinimo Italijoje tvarka reguliuojama 2003 m. gruodžio 12 d. Įstatyminio dekreto Nr. 344 dėl pelno mokesčio pagal 2003 m. balandžio 12 d. Įstatymo Nr. 80 4 straipsnį reformos (GURI, Nr. 291 paprastasis priedas, 2003 m. gruodžio 16 d.), įsigaliojusio 2005 m. sausio 1 dieną.

9 Po šios reformos nagrinėjama tvarka įtvirtinta 1986 m. gruodžio 22 d. Respublikos prezidento dekretu Nr. 917 patvirtinto konsoliduoto teksto, skirto pajamų mokesčiams, 89 straipsnio, pavadinto „Dividendai ir palūkanos“, antrojoje pastraipoje, kurioje numatyta:

„Bendrovių ar įstaigų, nurodytų 73 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose, nesvarbu, kokia forma ar kokiu pavadinimu, paskirstytas pelnas, taip pat 47 straipsnio 7 dalyje numatytais atvejais, nelaikomas to mokestinio laikotarpio, per kurį gautos pajamos, pajamomis, nes 95 % šio pelno neįtraukiama į jį gaunančios bendrovės ar įstaigos pajamas.“

10 Pagal konsoliduotus 73 straipsnio pirmosios pastraipos a ir b punktus:

„Pelno mokesčiu apmokestinama:

a) valstybės teritorijoje įsteigtos akcinės bendrovės, komanditinės bendrovės, ribotos atsakomybės bendrovės, kooperatyvai ir sveikatos apsaugos draudimo bendrovės;

b) valstybės teritorijoje įsteigti kiti nei bendrovės viešieji ir privatūs subjektai, vykdantys vien ar daugiausia komercinę veiklą.“

Į užsieni pervedamų dividendų tvarka

11 1973 m. rugsėjo 29 d. Respublikos prezidento dekreto Nr. 600 dėl pajamų mokesčio nustatymo bendrųjų nuostatų (decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) 27 straipsnio, pavadinto „Mokestis prie šaltinio nuo dividendų“, trečiojoje pastraipoje numatyta:

„Iš pelno, paskirstyto nacionalinėje teritorijoje nerezidiuojantiems asmenims, išskaičiuojamas 27 % tarifo mokestis. Išskaičiuojamo mokesčio tarifas sumažinamas iki 12,50 % pelnui, paskirstytam kaupiamųjų akcijų savininkams. Ne rezidentai, kiti nei kaupiamųjų akcijų savininkai, turi teisę susigrąžinti iki keturių devintųjų mokesčio, kai užsienio valstybės mokesčių administratoriaus išduotu patvirtinimu įrodoma, kad jis galutinai sumokėtas užsienyje už tą patį pelną.“

12 Šio dekreto 27a straipsnyje numatytas grąžinimas ar tam tikromis sąlygomis šio dekreto 27 straipsnyje nurodytas mokestis netaikomas valstybėje narėje įsteigtų bendrovių, kurios atitinka sąlygas, susijusias su Direktyvoje 90/435 įtvirtintu dalyvavimo paskirstančios pelną bendrovės kapitale lygiu ir paties šio dalyvavimo trukme, atveju.

Ikiteisminė procedūra

13 Manydama, kad dividendų, kurių šaltinis yra Italijoje, paskirstytų kitoje valstybėje narėje ar EEE susitarimo Susitariančioje Šalyje įsteigtoms bendrovėms, apmokestinimo tvarka nesuderinama su laisvu kapitalo judėjimu ir įsisteigimo laisve, 2005 m. spalio 18 d. oficialiu pranešimu Komisija nusprendė pradėti EB 226 straipsnyje numatytą procedūrą prieš Italijos Respubliką.

14 Kadangi 2006 m. vasario 9 d. laiške pateikti Italijos Respublikos argumentai Komisijos neįtikino, ji 2006 m. liepos 4 d. šiai valstybei narei pateikė pagrįstą nuomonę, nurodydama per du mėnesius nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad į ją būtų tinkamai atsižvelgta.

15 2007 m. sausio 30 d. Italijos Respublika laišku atsakė į pagrįstą nuomonę. Manydama, kad ši valstybė narė nepašalino pažeidimo, kuriuo kaltinama, Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

Dėl ieškinio

Dėl priimtinumo

16 Italijos Respublika tvirtina, kad ieškinys nepriimtinas dėl nepakankamai tikslaus dalyko. Komisija tik palygina įvairius teisės aktų tekstus ir konstatuodama, kad juose numatyti didesni mokesčiai į užsienį pervedamiems dividendams nei numatytas apmokestinimo lygis dividendams, mokamiems Italijoje įsteigtoms bendrovėms, aiškiai ir išsamiai nenagrinėja kiekvieno iš šių teisės aktų ir neįrodo konkrečiai kiekvieno iš jų nesuderinamumo su principais, kuriais remiasi.

17 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal Procedūros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punktą ieškinyje turi būti nurodyta, be kita ko, ginčo dalykas ir pagrindų, kuriais remiamasi, santrauka. Todėl kiekviename pagal EB 226 straipsnyje pareikštame ieškinyje Komisija turi pakankamai aiškiai ir nuosekliai išdėstyti kaltinimus, kuriais ji remiasi, kad valstybė narė galėtų pasirengti gynybai, o Teisingumo Teismas – patikrinti

tariamo įsipareigojimų neįvykdymo egzistavimą (šiuo klausimu žr. 1990 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-347/88, Rink. p. I-4747, 28 punktą ir 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, C-98/04, Rink. p. I-4003, 18 punktą).

18 Šiuo atveju iš Komisijos ieškinio motyvų ir reikalavimų pakankamai aiškiai ir tiksliai matyti, kad jis susijęs su dividendų, paskirstytų Italijos rezidentams, ir dividendų, išmokėtų bendrovėms, įsteigtoms kitose valstybėse narėse ar EEE susitarimo Susitariančiose Šalyse, apmokestinimo tvarkų skirtumo suderinamumu su laisvo kapitalo judėjimu ir įsisteigimo laisve.

19 Kadangi ieškinyje nėra dviprasmiškumo, reikia atmesti Italijos Respublikos pateiktą prieštaravimą dėl priimtinumo.

Dėl esmės

Šalių argumentai

20 Komisija tvirtina, kad iš esmės dividendai, išmokėti bendrovėms, įsteigtoms kitose valstybėse narėse ar EEE susitarimo Susitariančiose Šalyse, yra mažiau palankiai vertinami nei dividendai, išmokėti bendrovėms, Italijos rezidentėms. Tai atgrasina kitose valstybėse narėse ar EEE susitarimo Susitariančiose Šalyse įsteigtas bendroves investuoti į Italijoje įsteigtas bendroves ir daro kliūtis laisvam kapitalo judėjimui.

21 Kadangi Direktyva 90/435 netaikoma EEE susitarimo Susitariančiose Šalyse įsteigtoms bendrovėms, o Italijos dividendų, išmokamų į užsienį, apmokestinimo tvarka taip pat susijusi su dalyvavimu kapitale, suteikiančiu teisę kontroliuoti Italijos bendroves,

priklausančias EEE susitarimo Susitariančiose Šalyse įsteigtoms bendrovėms, Komisija tvirtina, kad taip pat nesilaikoma EEE susitarimo 31 straipsnio, kuriame, panašiai kaip ir atitinkamose EB sutarties nuostatose, draudžiami visi įsisteigimo laisvės apribojimai.

22 Italijos Respublika tvirtina, kad tai, jog nacionaliniai dividendai atleidžiami nuo mokesčio, o dividendai, pervedami į kitas valstybes nares, apmokestinami, nebūtinai ir ne visada prieštarauja Bendrijos teisei. Neatitiktis Bendrijos teisei gali būti konstatuota tik esant konkrečiai situacijai, kai pritaikius dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas kitos valstybės narės bendrovė, gaunanti dividendus, negali išvengti dvigubo apmokestinimo valstybėje narėje, kurioje yra jos buveinė, pavyzdžiui, dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje narėje išskaičiuotą mokestį atskaitydama iš savo pačios nacionaliniu lygmeniu apmokestinamų pajamų. Taigi, kai dvišalėje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatyta, kad paskirties valstybėje narėje taikoma šaltinio valstybėje narėje išskaičiuoto mokesčio užskaitos sistema, Italijos Respublika mano, kad tokiu atveju nėra EB 56 straipsniui prieštaraujančios diskriminacijos. Šiose sutartyse numatytos atskaitymo sąlygos atitinka galias, kurias valstybės narės turi paskirstydamos savo kompetenciją mokesčių srityje.

23 Šiuo atžvilgiu Komisija nepateikia įrodymų, kad nė viena Italijos Respublikos sudaryta dvišale sutartimi neleidžiama pašalinti šioje valstybėje narėje taikomo mokesčio poveikio.

24 Italijos Respublika taip pat tvirtina, kad į užsienį pervedamų dividendų apmokestinimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į šios valstybės narės viduje asmenims mokamų dividendų apmokestinimo tvarkos darnumą. Pastaruoju atveju dividendų mokėjimas akcininkui fiziniam asmeniui, gyvenančiam Italijoje, yra apmokestinamas. Apmokestinamųjų asmenų gautų 95 % dividendų atleidimas nuo mokesčio yra tik parengiamoji akcininkų, fizinių asmenų, apmokestinimo stadija. Kai akcininkas yra bendrovė ne rezidentė, kuri paprastai dividendus moka akcininkams, fiziniams asmenims ne rezidentams, fiziniai asmenys neapmokestinami. Italijos Respublika tvirtina, kad

bendrovė ne rezidentė yra daugiau apmokestinama, siekiant atsižvelgti į tai, kad bendrovės pelno apmokestinimo lygis turi atitikti fizinių asmenų apmokestinimo lygį. Vadinasi, akcininko fizinio asmens rezidento apmokestinimo lygis yra lygiavertis akcininko ne rezidento apmokestinimo lygiui.

25 Italijos Respublika subsidiariai tvirtina, kad skirtingas vertinimas pateisinamas skirtinga situacija, atsiradusia dėl to, jog bendrovės ne rezidentės neturi jokios pareigos Italijos mokesčių tarnyboms pranešti, kad tokių bendrovių kapitale dalyvauja Italijoje reziduojantys fiziniai asmenys.

26 Italijos Respublika tęsia, kad netgi darant prielaidą, jog situacijos nėra skirtingos, diskriminacija pateisinama mokesčių sistemos darnumo reikalavimais ir būtinybe užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui.

27 Galiausiai Italijos Respublika tvirtina, kad bet kuriuo atveju Komisija negali jos kaltinti, kad iš anksto nenumatė Teisingumo Teismo praktikos eigos ir 2006 m. gruodžio 14d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, Rink. p. I-11949) bei 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta* (C-379/05, Rink. p. I-9569), paskelbtų pasibaigus pagrįstoje nuomonėje Italijos Respublikai skirtam terminui.

Teisingumo Teismo vertinimas

— Dėl EB 56 straipsnio 1 dalies nesilaikymo

28 Pirmiausia reikia priminti, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos privalo ja naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (žr., be kita ko, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktą).

29 Nesant Bendrijos suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo galių mokesčių srityje pasidalijimo kriterijus, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, Rink. p. I-2793 24 ir 30 punktai; 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N*, C-470/04, Rink. p. I-7409, 44 punktas).

30 Įtvirtinant bendrą mokesčių sistemą Direktyva 90/435 siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimąsi Bendrijos mastu (2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 103 punktas).

31 Dalyvavimo kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atžvilgiu valstybės narės turi nustatyti, ar ir kuria dalimi reikia vengti ekonominio dvigubo paskirstytojo pelno apmokestinimo, ir šiuo atžvilgiu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudarytose sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama išvengti šio ekonominio dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti. Vis dėlto vien tai joms neleidžia taikyti Sutartimi garantuojamoms judėjimo laisvėms prieštaraujančių priemonių (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 54 punktą).

32 Šiuo atveju Italijos teisės aktais atleidžiami nuo mokesčio 95 % bendrovėms rezidentėms paskirstytų dividendų ir likę 5 % apmokestinami standartinio tarifo pelno mokesčiu, t. y. 33 %. Kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstyti dividendai apmokestinami 27 % tarifo mokesčiu prie šaltinio, be to, paprašius ne daugiau kaip keturios devintosios šios sumos gali būti grąžinta. Pagal įvairių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas gali būti taikomas sumažinto tarifo mokestis prie šaltinio, kai tenkinamos tam tikros dalyvavimo ir kapitalo dalių turėjimo laiko sąlygos, tačiau šis tarifas išlieka didesnis nei taikomas dividendams, paskirstytiems bendrovėms rezidentėms.

33 Galiausiai neginčijama, kad pagal Italijos teisės aktus kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstytiems dividendams taikomas didesnis mokesčio tarifas nei taikomas dividendams, paskirstytiems bendrovėms rezidentėms.

34 Vis dėlto Italijos Respublika tvirtina, kad tik atrodo, jog yra šis vertinimo skirtumas, nes reikia atsižvelgti į, pirma, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis ir, antra, Italijos mokesčių sistemos visumą.

35 Pirmiausia Italijos Respublika tvirtina, kad kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstyti dividendai iš tiesų nėra skirtingai vertinami, palyginti su bendrovėms rezidentėms paskirstytais dividendais, nes dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis leidžiama Italijoje prie šaltinio išskaičiuotą mokestį atskaityti iš kitoje valstybėje narėje mokėtino mokesčio.

36 Šiuo atžvilgiu visiška tiesa, kad Teisingumo Teismas nusprendė, jog negalima atmesti tikimybės, kad valstybė narė užtikrina įsipareigojimų pagal Sutartį laikymąsi, su kita valstybe nare sudarydama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 71 punktą ir *Amurta* 79 punktą).

37 Vis dėlto šiuo tikslu būtina, kad taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį būtų galima kompensuoti nacionalinės teisės aktuose įtvirtinto skirtingo vertinimo pasekmes. Iš tiesų, tik kai taikant nacionalinės teisės aktus prie šaltinio išskaičiuojamą mokestį galima atskaityti iš kitoje valstybėje narėje mokėtino mokesčio suma, lygia vertinimo skirtumui pagal nacionalinės teisės aktus, kitose valstybėse įsteigtoms bendrovėms paskirstytų dividendų skirtingas vertinimas, palyginti su dividendais, paskirstytais bendrovėms rezidentėms, visiškai išnyksta.

38 Šiuo atveju reikia pripažinti, kad nacionalinės teisės aktais neužtikrinamas toks Italijoje prie šaltinio išskaičiuoto mokesčio atskaitymas iš kitoje valstybėje narėje mokėtino mokesčio. Iš tiesų atskaitymas visų pirma reikalauja, kad iš Italijos gauti dividendai būtų pakankamai apmokestinami kitoje valstybėje narėje. Kaip savo išvados 58 ir 59 punktuose pažymėjo generalinė advokatė, jei šie dividendai nėra apmokestinami ar nepakankamai apmokestinami, Italijoje prie šaltinio išskaičiuotas mokestis ar dalis jo negali būti atskaityta. Tokiu atveju taikant nacionalinės teisės aktus atsiradęs skirtingas vertinimas negali būti kompensuotas taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas.

39 Tačiau pasirinkimas, ar apmokestinti kitoje valstybėje narėje iš Italijos gautas pajamas, arba tarifas, kuriuo jos apmokestinamos, priklauso ne nuo Italijos Respublikos, bet nuo kitoje valstybėje narėje nustatytų apmokestinimo taisyklių. Todėl Italijos Respublika negali pagrįstai tvirtinti, kad taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas Italijoje prie šaltinio išskaičiuoto mokesčio atskaitymas iš kitoje valstybėje narėje mokėtino mokesčio leidžia visais atvejais kompensuoti nacionalinės teisės aktuose įtvirtintą skirtingą vertinimą.

40 Darytina išvada, kad Italijos Respublika negali tvirtinti, jog, taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstyti dividendai galiausiai nebus skirtingai vertinami, palyginti su dividendais, paskirstytais bendrovėms rezidentėms.

41 Be to, vykstant procesui Italijos Respublika nurodė, kad ji nėra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties su Slovėnija. Todėl jos argumentai bet kuriuo atveju nepagrįsti, kalbant apie dividendus, paskirstytus Slovėnijoje įsteigtoms bendrovėms.

42 Taip pat Italijos Respublika negali tvirtinti, kad šio sprendimo 33 punkte konstatuoto skirtingo vertinimo nėra dėl to, jog reikia atsižvelgti į Italijos apmokestinimo sistemos, kuria siekiama tiesiogiai ar netiesiogiai užtikrinti fizinių asmenų, galutinių dividendų gavėjų, apmokestinimą, vientisumą ir, be kita ko, į aplinkybę, kad fizinis asmuo, rezidentas akcininkas, yra apmokestinamas pajamų mokesčiu nuo jo pajamų, vadinasi, fizinio asmens rezidento akcininko apmokestinimo lygis iš tikrųjų yra lygiavertis akcininko ne rezidento apmokestinimo lygiui.

43 Iš tiesų šiam argumentui paneigti pakanka pažymėti, kad šiuo atveju lyginamos skirtingos tvarkos ir situacijos, t. y. viena vertus, nacionalinius dividendus gaunantys fiziniai asmenys ir jų pajamų apmokestinimo tvarka ir, antra vertus, į užsienį pervedamus dividendus gaunančios kapitalo bendrovės ir Italijos Respublikos prie šaltinio išskaičiuojamas mokestis. Šiuo atžvilgiu nesvarbu tai, kad nacionalinės teisės aktais, anot Italijos Respublikos, siekiama ištaisyti galimą pusiausvyros stoką fizinių asmenų, dalyvaujančių bendrovių, kurioms išmokami dividendai, kapitale, apmokestinimo atžvilgiu.

44 Todėl ši valstybė narė negali tvirtinti, kad nėra skirtingo vertinimo tarp kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstytų dividendų apmokestinimo būdo ir bendrovėms rezidentėms paskirstytų dividendų apmokestinimo būdo.

45 Toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti kitose valstybėse narėse įsteigtas bendrovės investuoti Italijoje. Todėl jis yra iš esmės EB 56 straipsnio 1 dalimi draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

46 Vis dėlto reikia išnagrinėti, ar šis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas remiantis Sutarties nuostatomis.

47 Pagal EB 58 straipsnio 1 dalį „56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės <…> taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos <…>“.

48 EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą leidimą nukrypti riboja EB 58 straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar paslėpto apribojimo“.

49 Taigi EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte leidžiamas skirtingas vertinimas turi būti skiriamas nuo šio straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tam, jog nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami šioje byloje, galėtų būti laikomi suderinami su laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, reikia, jog vertinimo skirtumas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba jis būtų pateisinamas privalomu bendrojo intereso pagrindu (žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 43 punktą; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 29 punktą ir 2005 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Blanckaert*, C-512/03, Rink. p. I-7685, 42 punktą).

50 Todėl reikia patikrinti, ar nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų tikslo atžvilgiu dividendus gaunančios bendrovės, Italijos rezidentės, ir kitoje valstybėje narėje įsteigtos dividendus gaunančios bendrovės yra panašiose padėtyse.

51 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad atsižvelgiant į valstybės narės numatytas priemones, kuriomis siekiama išvengti bendrovės rezidentės paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus ar jo ekonominio dvigubo apmokestinimo ar juos sušvelninti, dividendus gaunančių akcininkų rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši į dividendus gaunančių akcininkų, kitos valstybės narės rezidentų, padėtį (minėto sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 34 punktas).

52 Tačiau nuo to momento, kai valstybė narė vienašališkai arba pagal susitarimą pajamų mokesčiu apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų ne rezidentų iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių akcininkų ne rezidentų padėtis tampa panaši į akcininkų rezidentų padėtį (minėtų sprendimų *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 68 punktas; *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 35 punktas ir *Amurta* 38 punktas).

53 Iš tikrųjų vien dėl to, kad ši valstybė narė naudojasi kompetencija mokesčių srityje, kyla apmokestinimo kelis kartus arba ekonominio dvigubo apmokestinimo pavojus, neatsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje taikomą apmokestinimą. Tokiu atveju tam, kad dividendus gaunantys asmenys ne rezidentai nepatirtų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kurį iš esmės draudžia EB 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 ne rezidentų vertinimas būtų toks pats kaip ir rezidentų vertinimas (žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 70 punktą ir *Amurta* 39 punktą).

54 Taigi šiuo atveju reikia konstatuoti, kad Italijos įstatymų leidėjas pasirinko įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstytų dividendų atžvilgiu. Todėl šiuos dividendus gaunantys ne rezidentai yra panašioje padėtyje kaip ir rezidentai, kiek tai susiję su bendrovių rezidenčių paskirstytų dividendų ekonominio dvigubo apmokestinimo pavojumi, vadinasi, dividendus gaunantys asmenys ne rezidentai negali būti skirtingai vertinami, palyginti su rezidentais.

55 Šiuo atžvilgiu Italijos Respublika tvirtina, kad skirtingas vertinimas pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su mokesčių sistemos darnumu, subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išsaugojimu ir kova su sukčiavimu mokesčių srityje, t. y. pagrindais, kuriuos Teisingumo Teismas aiškiai pripažino kaip galinčius pateisinti tokius skirtumus (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Marks & Spencer* 51 punktą; 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-3601, 42 punktą bei, kalbant apie pateisinimą, susijusį su mokesčių sistemos darnumu, 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktą ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 69 punktą).

56 Siekiant atmesti pateisinimą, susijusį su mokesčių sistemos darnumu ir subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išsaugojimu, užtenka pažymėti, kad Italijos Respublika iš esmės pakartoja argumentus, skirtus pagrįsti teiginį, kad šio sprendimo 33 punkte nurodyto skirtingo vertinimo nėra, nes taip pat reikia atsižvelgti į tai, jog fiziniai asmenys rezidentai, kurie yra akcininkai, Italijoje apmokestinami pajamų mokesčiu. Dėl šio sprendimo 43 punkte nurodytų priežasčių tokie argumentai netinkami.

57 Kalbant apie pateisinimą, susijusį su kova su sukčiavimu mokesčių srityje, reikia priminti, kad laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis yra tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti (minėto sprendimo *Marks & Spencer* 35 punktas; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 47 punktas ir minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 64 punktas).

58 Taigi pateisinimas, susijęs su kova su sukčiavimu mokesčių srityje, yra priimtinas, tik jei kovojama su visiškai dirbtinėmis schemomis, skirtomis apeiti mokesčių įstatymus, neįtvirtinant jokios bendros sukčiavimo prezumpcijos. Todėl bendros mokesčių vengimo ar sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos nepakanka pateisinant mokestinę priemonę, keliančią grėsmę Sutarties tikslams (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-478/98, Rink. p. I-7587, 45 punktą ir minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 50 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

59 Taigi nagrinėjamu atveju bendrai visiems kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstytiems dividendams taikoma mažiau palanki apmokestinimo tvarka. Todėl toks mažiau palankus apmokestinimas negali būti pateisintas kova su sukčiavimu mokesčių srityje.

60 Be to, valstybė narė gali remtis 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių atsakingų institucijų savitarpio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeista 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179, toliau – Direktyva 77/799), siekdama iš kitos valstybės narės kompetentingų institucijų gauti bet kokios reikalingos informacijos, kuri leistų jai nustatyti teisingą minėtoje direktyvoje numatytų mokesčių sumą (žr. minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 71 punktą).

61 Todėl pagal Italijos teisės aktus kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstytiems dividendams taikomas mažiau palankus vertinimas yra su EB 56 straipsnio 1 dalimi nesuderinamas laisvo kapitalo judėjimo ribojimas.

62 Galiausiai Italijos Respublika negali tvirtinti, kad ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo bet kuriuo atveju turi būti atmestas, nes jos teisės aktų neatitiktį EB 56 straipsnio 1 daliai lėmė Teisingumo Teismo šio straipsnio išaiškinimas sprendimuose dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą, priimtuose vėliau nei nagrinėjamos bylos pagrįstos nuomonės data.

63 Iš tiesų Bendrijos teisės normos aiškinimas, kurį Teisingumo Teismas pateikia vykdydamas EB 234 straipsnio jam suteiktus įgaliojimus, patikslina šios normos reikšmę ir apimtį, kaip ji turi arba turėjo būti suprasta ir taikoma nuo jos įsigaliojimo momento (šiuo klausimu žr.1980 m. kovo 27 d. Sprendimo *Denkavit italiana*, 61/79, Rink. p. 1205, 16 punktą), nebent Teisingumo Teismas apribojo galimybę remtis taip išaiškinta nuostata praeities santykiams (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Denkavit italiana* 17 punktą).

64 Remiantis tuo, kas išdėstyta, kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstytiems dividendams taikydama mažiau palankią apmokestinimo tvarką, palyginti su taikoma bendrovėms rezidentėms paskirstytiems dividendams, Italijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 56 straipsnio 1 dalį.

— Dėl EEE susitarimo nesilaikymo

65 Viena pagrindinių EEE susitarimo užduočių yra kiek įmanoma visapusiškai užtikrinti laisvą prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimą visoje Europos ekonominėje erdvėje (EEE), kad Bendrijos teritorijoje įgyvendinama bendroji rinka būtų išplėsta į ELPA valstybes. Šiuo tikslu keliomis minėto susitarimo nuostatomis siekiama užtikrinti kuo vienodesnį jo aiškinimą visoje EEE (žr. 1992 m. balandžio 10 d. Nuomonę 1/92, Rink. p. I-2821). Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas turi prižiūrėti, kad EEE susitarimo nuostatos, iš esmės identiškos Sutarties nuostatoms, būtų vienodai aiškinamos valstybėse narėse (2003 m. rugsėjo 23 d. Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Rink. p. I-9743, 29 punktas).

66 Iš to išplaukia, kad nors laisvo kapitalo judėjimo tarp EEE susitarimo Susitariančiųjų Šalių subjektų apribojimai turi būti vertinami minėto susitarimo 40 straipsnio ir XII priedo atžvilgiu, šios nuostatos turi tokią pačią teisinę galią kaip ir iš esmės joms identiškos EB 56 straipsnio nuostatos (žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-521/07, Rink. p. I-4873, 33 punktą).

67 Todėl ir remiantis nagrinėjant ieškinį EB 56 straipsnio 1 dalies atžvilgiu nurodytais motyvais reikia pripažinti, kad EEE susitarimo Susitariančiosiose šalyse įsteigtoms bendrovėms paskirstytiems dividendams pagal Italijos teisės aktus taikomas mažiau palankus vertinimas yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas EEE susitarimo 40 straipsnio prasme.

68 Vis dėlto reikia pripažinti, kad šis ribojimas pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su kova su sukčiavimu mokesčių srityje.

69 Kaip Teisingumo Teismas jau nusprendė, teismo praktika, susijusi su naudojimosi judėjimo laisvėmis Bendrijoje apribojimais, negali būti visa apimtimi taikoma kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių, nes toks judėjimas yra susijęs su kitu teisiniu kontekstu (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 60 punktą).

70 Šiuo atveju visų pirma reikia pažymėti, kad tarp valstybių narių kompetentingų institucijų ir trečiosios valstybės kompetentingų institucijų nėra bendradarbiavimo tarp valstybių narių kompetentingų institucijų sistemos, nustatytos Direktyvoje 77/799, jei ši trečioji valstybė neprisiėmė jokių savitarpio pagalbos įsipareigojimų.

71 Toliau Italijos Respublika tvirtino, ir jai nebuvo prieštaraujama, kad nėra jokios nuostatos dėl keitimosi informacija tarp jos ir Lichtenšteino Kunigaikštystės. Galiausiai Italijos Respublika tvirtino, ir jai dėl to taip pat nebuvo prieštaraujama, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, kurias ji pasirašė su Islandijos Respublika ir Norvegijos Karalyste, nėra nuostatų, numatančių pareigą pateikti informaciją.

72 Šiomis aplinkybėmis nagrinėjami Italijos teisės aktai EEE susitarimo Susitariančiųjų Šalių atžvilgiu turi būti laikomi pateisinamais privalomu bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su kova su sukčiavimu mokesčių srityje, ir tinkamais užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą bei neviršija to, kas būtina jam pasiekti.

73 Todėl ieškinys turi būti atmestas tiek, kiek jis susijęs su Italijos Respublikos įsipareigojimų neįvykdymu pagal EEE susitarimo 40 straipsnį.

74 Komisija taip pat tvirtina, kad Italijos teisės aktai yra nepateisinamas EEE susitarimo 31 straipsnyje įtvirtintos įsisteigimo laisvės apribojimas.

75 Vis dėlto dėl nurodytų priežasčių, susijusių su EEE susitarimo 40 straipsniu, nagrinėjami Italijos teisės aktai EEE susitarimo Susitariančiųjų Šalių atžvilgiu turi būti laikomi pateisinamais privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su kova su sukčiavimu mokesčių srityje, ir tinkamais užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą bei neviršijančiais to, kas būtina jam pasiekti.

76 Todėl ieškinys taip pat turi būti atmestas tiek, kiek jis susijęs su Italijos Respublikos įsipareigojimų nesilaikymu pagal EEE susitarimo 31 straipsnį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

77 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 3 dalį, jeigu kiekvienos šalies dalis reikalavimų patenkinama, o dalis atmetama, arba jeigu susiklosto ypatingos aplinkybės, Teisingumo Teismas gali paskirstyti bylinėjimosi išlaidas šalims arba nurodyti kiekvienai padengti savo išlaidas.

78 Šioje byloje reikia atkreipti dėmesį į tai, kad tam tikri Komisijos kaltinimai buvo pripažinti nepagrįstais.

79 Todėl reikia priteisti iš Italijos Respublikos tris ketvirtadalius visų bylinėjimosi išlaidų, o iš Europos Bendrijų Komisijos – likusį ketvirtadalį.

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

1. Kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms paskirstytiems dividendams taikydama mažiau palankią apmokestinimo tvarką, palyginti su taikoma bendrovėms rezidentėms paskirstytiems dividendams, Italijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 56 straipsnio 1 dalį.

2. Atmesti likusią ieškinio dalį.

3. Priteisti iš Italijos Respublikos tris ketvirtadalius visų bylinėjimosi išlaidų, o iš Europos Bendrijų Komisijos – likusį ketvirtadalį.

Parašai.