

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. vasario 10 d.\*

Sujungtose bylose C-436/08 ir C-437/08

dėl *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* (Austrija) 2008 m. rugsėjo 29 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2008 m. spalio 3 d., ir šio nacionalinio teismo performuluotomis 2009 m. spalio 30 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

**Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH** (C-436/08),

**Österreichische Salinen AG** (C-437/08)

prieš

**Finanzamt Linz,**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ir T. von Danwitz,

\* Proceso kalba: vokiečių.

generalinė advokatė J. Kokott,  
posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. rugšėjo 15 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH*, atstovaujamos *Wirtschaftsprüfer und Steuerberater R. Leitner, Steuerberater G. Gahleitner* ir B. Prechtl,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos J. Bauer ir C. Pesendorfer,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir C. Blaschke,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato P. Gentili*,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos J. Langer, C. Wissels, M. Noort ir B. Koopman,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos J. Heliskoski,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių V. Jackson, vėliau S. Hathaway ir L. Seeboruth, padedamų *barrister* R. Hill,

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

susipažinęs su 2010 m. lapkričio 11 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

## Sprendimą

- 1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu.
- 2 Šie prašymai buvo pateikti sprendžiant ginčus tarp pagal Austrijos teisę įsteigtos ribotos atsakomybės bendrovės *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH* (toliau – *Haribo*) bei pagal Austrijos teisę įsteigtos akcinės bendrovės *Österreichische Salinen AG* (toliau – *Salinen*) ir *Finanzamt Linz* (Linco mokesčių inspekcija) dėl dividendų, gautų iš kitose valstybėse narėse ir trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių, apmokesstinimo Austrijoje.

## I — Nacionalinė teisė

- 3 Tam, kad būtų išvengta ekonominio dvigubo dividendų, kuriuos išmoka bendrovė rezidentė arba ne rezidentė ir gauna bendrovė rezidentė, apmokestinimo, Austrijos mokesčių teisės aktuose, esant tam tikroms aplinkybėms, numatoma, kad dividendams taikomas arba „atleidimo nuo mokesčio metodas“, kuris reiškia, kad bendrovės gavėjos gauti dividendai atleidžiami nuo pelno mokesčio, arba „įskaitymo metodas“, kuris reiškia, kad nuo pelno, iš kurio išmokėti dividendai, sumokėtas pelno mokestis įskaitomas į bendrovės gavėjos Austrijoje mokėtiną pelno mokestį.
  
- 4 1988 m. Austrijos pelno mokesčio įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz* 1988, *BGBI.* 401/1988), iš dalies pakeisto 2009 m. Lydinčiuoju biudžeto įstatymu (2009 m. birželio 17 d. *BGBI.* I, 52/2009, toliau – *KStG*), 10 straipsnyje, kuris pagal *KStG* 26c straipsnio 16 punkto b papunktį taikomas visoms vykstančioms apmokestinimo procedūroms, nustatoma:

„1. Nuo pelno mokesčio atleidžiamos pajamos iš dalyvavimo kapitale. Pajamos iš dalyvavimo kapitale yra:

- 1) bet kokios rūšies pelno dalis, gauta dėl dalyvavimo nacionalinių kapitalo bendrovių ir kooperatinių verslo bendrovių kapitale akcijų ar dalių forma;

<...>

- 5) pelno dalis, <...> gauta iš dalyvavimo, kuris atitinka 1988 m. Pajamų mokesčio įstatymo 2 priede pagal 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos Nr. 90/435/EEB [dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms] (OL L 255 p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147) 2 straipsnį numatytas sąlygas ir nepatenka į 7 punkto taikymo sritį, užsienio bendrovės kapitale;
  
- 6) pelno dalis, <...> gauta iš dalyvavimo [1992 m. gegužės 2 d.] Europos ekonominės erdvės susitarimui [OL L 1, 1994, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3, toliau – EEE susitarimas] priklausančioje valstybėje esančios bendrovės, kuri prilyginama į 7 straipsnio 3 dalies taikymo sritį patenkančioms vietos bendrovėms, su kurių įsisteigimo valstybe palaikomi platūs ryšiai dėl administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos, kapitale, jei šis dalyvavimas nepatenka į 7 punkto taikymo sritį;
  
- 7) bet kokios rūšies pelno dalis, gauta iš tarptautinio dalyvavimo įmonės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, kaip apibrėžta 2 dalyje.

2. Tarptautinis dalyvavimas įmonės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, konstatuotinas, kai mokesčių mokėtojai <...> nepertraukiamu mažiausiai vienu metų laikotarpiu valdo <...> mažiausiai dešimtadalį [bendrovės ne rezidentės] kapitalo.

<...>

4. Nukrypstant nuo 1 dalies 7 punkto, pelno dalis <...> iš tarptautinio dalyvavimo įmonės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, 2 dalies prasme neatleidžiami nuo pelno mokesčio remiantis toliau pateiktomis nuostatomis, jei yra priežasčių, dėl kurių federalinis finansų ministras tai nurodo įsakymu, siekdamas

užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir piktnaudžiavimui (Federalinio mokesčių kodekso 22 straipsnis). Tokių priešasčių buvimas gali būti preziumuojamas visų pirma tuomet, kai:

- 1) pagrindinę užsienio bendrovės veiklą tiesiogiai arba netiesiogiai sudaro pajamų iš palūkanų, kilnojamųjų materialių ir nematerialių ekonominių gėrybių perleidimo bei kapitalo pardavimo gavimas; ir
- 2) užsienio bendrovės pajamoms apmokestinimo pagrindo nustatymo arba mokesčio tarifų atžvilgiu netaikomas Austrijos pelno mokesčiui prilyginamas užsienio mokestis.

5. Nukrypstant nuo 1 dalies 5 ir 6 punktų, pelno dalis neatleidžiama nuo pelno mokesčio, jei yra viena iš šių sąlygų:

- 1) užsienio bendrovei užsienyje faktiškai tiesiogiai arba netiesiogiai netaikomas Austrijos pelno mokesčiui prilyginamas mokestis;
- 2) užsienio bendrovės pelnui užsienyje taikomas Austrijos pelno mokesčiui prilyginamas mokestis, kurio taikytinas mokesčio tarifas daugiau kaip 10 procentinių punktų mažesnis už Austrijos pelno mokestį <...>;

- 3) užsienio bendrovė užsienyje patenka į atleidimo nuo mokesčio asmenų ar dalyko atžvilgiu taikymo sritį. <...>

6. 4 ir 5 dalyse numatytais atvejais, kalbant apie pelno dalis, į [Austrijos] pelno mokesčiui prilyginamą užsienio mokesčių atsižvelgiama taip: užsienio mokesčiai, kurių reikia laikyti pradiniu pelno išmokėjimo apmokestinimu, pateikus prašymą, įskaitomas į tą nacionalinį pelno mokesčių, kuris tenka iš tarptautinio dalyvavimo įmonės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, gautai bet kokios rūšies pelno daliai. Nustatant pajamas, galimą įskaityti užsienio mokesčių reikia priskirti bet kokios rūšies pelno daliai iš tarptautinio dalyvavimo įmonės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma.“

- 5 2008 m. birželio 13 d. *Bundesministerium für Finanzen* (Federalinė finansų ministerija), *Verwaltungsgerichtshof* priėmus šio sprendimo 13 punkte nurodytus 2008 m. balandžio 17 d. sprendimus, paskelbė informaciją dėl iki 2009 m. Lydinčiojo biudžeto įstatymo įsigaliojimo galiojusios redakcijos *KStG* 10 straipsnio 2 dalies (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Šiame akte buvo numatyta, kad pajamos iš dalyvavimo bendrovės rezidentės kapitale atleidžiamos nuo pelno mokesčio, o pajamos iš dalyvavimo bendrovės ne rezidentės kapitale nuo šio mokesčio atleidžiamos tik tuo atveju, jei šių pajamų gavėjas turi ne mažiau nei 25 % pilną išmokėjusios bendrovės kapitalo.
- 6 Dėl dividendų iš dalyvavimo kapitalo bendrovių ne rezidenčių kapitale, kai kapitalo turima mažiau nei 25 % riba, 2008 m. birželio 13 d. informacijoje numatyta, kad į nacionalinį pelno mokesčių įskaitomas ir pelno mokesčiai, tenkantis išmokėtam pelnui išmokėjusios bendrovės buveinės valstybėje, ir toje valstybėje pagal dvišalę sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo faktiškai išskaičiuotas mokesčiai prie šaltinio.

7 Minėtoje informacijoje nurodyta, kad mokesčių mokėtojas, norintis pasinaudoti užsienyje sumokėto mokesčio įskaitymu į Austrijoje mokėtiną mokestį, turi pateikti tokius duomenis:

- tikslų pelną išmokėjusios bendrovės, kurios kapitale dalyvaujama, pavadinimą,
  
- tikslią turimo kapitalo dalį,
  
- tikslų pelno mokesčio tarifą, taikomą pelną išmokėjusiai bendrovei jos buveinės valstybėje. Jeigu jai netaikomas standartinis buveinės valstybės apmokestinimas (pvz., taikomas lengvatinis mokesčio tarifas, asmeninė mokesčio lengvata arba kitos materialinės mokesčio lengvatos ar sumažinimai), reikia nurodyti faktiškai taikytiną mokesčio tarifą,
  
- remiantis nurodytais duomenimis apskaičiuotą jo daliai tenkančią užsienio pelno mokesčio sumą,
  
- tikslų faktiškai pritaikyto mokesčio prie šaltinio tarifą (apribotą mokesčio prie šaltinio tarifu pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo),
  
- įskaitytino mokesčio apskaičiavimą.



- 8 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad 2008 m. birželio 13 d. informacija išlieka taikytina, neatsižvelgiant į per 2009 m. padarytus teisės aktų pakeitimus.

## II — Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

- 9 2001 mokestiniais metais *Haribo* iš dalyvavimo viename investiciniame fonde gavo pajamų, kurias sudarė kapitalo bendrovių, turinčių buveines Europos Sąjungos valstybėse narėse, išskyrus Austrijos Respubliką, ir trečiosiose šalyse, išmokėti dividendai. *Salinen* panašių pajamų gavo 2002 mokestiniais metais. Tais pačiais mokestiniais metais ši bendrovė patyrė veiklos nuostolių.
- 10 Kadangi *Finanzamt Linz* atmetė prašymus atleisti nuo mokesčio iš kapitalo bendrovių ne rezidenčių gautus dividendus, *Haribo* ir *Salinen* pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui apeliacinį skundą.
- 11 Savo 2005 m. sausio 13 d. sprendimuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad iki 2009 m. Lydinčiojo biudžeto įstatymo įsigaliojimo galiojusios redakcijos *KStG* 10 straipsnio 2 dalis prieštarauja laisvo kapitalo judėjimo principui tiek, kiek pagal ją, nesant skirtingo vertinimo pateisinimo, iš bendrovių ne rezidenčių gautiems dividendams, įskaitant iš trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių gautus dividendus, taikomas mažiau palankus apmokestinimas nei tas, kuris taikomas iš bendrovių rezidenčių gautiems dividendams. Pagal analogiją taikydamas *KStG* 10 straipsnio 1 dalyje iš nacionalinių bendrovių gautiems dividendams numatytą apmokestinimo tvarką, tas teismas iš kitose valstybėse narėse arba trečiosiose

šalyse įsisteigusių kapitalo bendrovių gautus dividendus vertino kaip nuo mokesčio atleistas pajamas.

- 12 *Finanzamt Linz* apskundė tuos sprendimus *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas) teigdama, be kita ko, kad investicijoms į nacionalinius investicinius fondus SESV 63 straipsnis netaikomas.
  
- 13 2008 m. balandžio 17 d. sprendimais tas teismas pirmiausia nusprendė, kad SESV 63 straipsniu reglamentuojamas bendrovių ne rezidenčių kapitalo, nesuteikiančio galimybės daryti didelę įtaką šioms bendrovėms, įgijimas ir turėjimas, įskaitant atvejus, kai kapitalo turima per investicinius fondus.
  
- 14 Kaip ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *Verwaltungsgerichtshof* toliau nusprendė, kad iki 2009 m. Lydinčiojo biudžeto įstatymo įsigaliojimo galiojusios redakcijos *KStG* 10 straipsnio 2 dalies nuostatos pažeidžia laisvo kapitalo judėjimo principą ir dėl to negali būti taikomos taip, kad atitiktų Sąjungos teisę. Jis manė, kad tais atvejais, kai egzistuoja keli Bendrijos teisę atitinkantys sprendimai, reikia taikyti tą, kuris leidžia kiek įmanoma labiau išsaugoti nacionalinio įstatymų leidėjo valią.
  
- 15 Šiuo atžvilgiu *Verwaltungsgerichtshof* nusprendė, kad siekiant pašalinti mažiau palankų mokestinį vertinimą, taikomą iš bendrovių ne rezidenčių, kuriuose akcininkas turi mažiau nei 25 % kapitalo, gautiems dividendams, palyginti su vertinimu, kuris taikomas iš bendrovių rezidenčių gautiems dividendams, šiai pirmai dividendų kategorijai reikia taikyti ne atleidimo nuo mokesčio metodą, o metodą, pagal kurį į Austrijoje

mokėtiną mokestį įskaitomas mokestis, tekęs dividendams juos išmokėjusios bendrovės buveinės valstybėje.

- 16 Galiausiai, *Verwaltungsgerichtshof* manymu, įskaitymo metodas labiau nei atleidimo nuo mokesčio metodas atitinka Austrijos įstatymų leidėjo pasirinktą koncepciją. Iš tiesų, jei dividendus išmokėjusios bendrovės buveinės valstybė dividendams taikytų tokį patį arba didesnę mokestį nei tas, kurį taiko akcininko valstybė, įskaitymo metodas ir atleidimo nuo mokesčio metodas lemtų tą patį rezultatą. Tačiau kai pirmojoje valstybėje taikomas apmokestinimo lygis yra mažesnis nei akcininko valstybėje, tik įskaitymo metodas antrojoje valstybėje lemtų apmokestinimą ta pačia suma, kokia taikoma nacionaliniams dividendams.
- 17 Manydamas, kad dėl iki 2009 m. Lydinčiojo biudžeto įstatymo įsigaliojimo galiojusios redakcijos *KStG* 10 straipsnio 2 dalies taikymo pagal analogiją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimai yra neteisėti, *Verwaltungsgerichtshof* tuos sprendimus panaikino ir grąžino bylas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
- 18 Nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2008 m. spalio 3 d., prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar atleidimo nuo mokesčio metodas ir įskaitymo metodas Sąjungos teisės atžvilgiu gali būti laikomi lygiaverčiais.
- 19 2009 m. Lydinčiuoju biudžeto įstatymu atgaline data buvo pakeista pradinė *KStG* 10 straipsnio redakcija. Kadangi šioje naujoje nuostatoje numatomas atleidimo nuo mokesčio metodo taikymas, esant tam tikroms sąlygoms, ir dividendams, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš bendrovių ne rezidenčių, 2009 m. spalio 8 d. Teisingumo

Teismas pagal savo Procedūros reglamento 104 straipsnio 5 dalį paprašė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateikti paaiškinimus. Jo buvo paprašyta paaiškinti, kokių pasekmių teisės aktų pakeitimas turi prejudicinių klausimų tekstui.

- 20 2009 m. spalio 30 d. atsakyme į šį prašymą pateikti paaiškinimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas performulavo abiejose bylose pateiktus klausimus.
- 21 Byloje C-436/08 jis visų pirma paaiškina, kad dividendų iš investicijų, kai turima mažiau nei 10 % dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo (toliau – portfeliniai dividendai), kurie gaunami iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės, atleidimą nuo mokesčio *KStG* susieja su susitarimo dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos tarp Austrijos Respublikos ir atitinkamos trečiosios šalies buvimu. Tokia sąlyga nenumatyta *KStG* 10 straipsnio 2 dalyje reglamentuoto tarptautinio dalyvavimo įmonės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, atveju.
- 22 Toliau jis pažymi, kad portfelinių dividendų, gautų iš bendrovių ne rezidenčių, įsisteigusių kitose nei Austrija valstybėse narėse arba EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje, atleidimas nuo mokesčio bet kuriuo atveju dažniausiai netaikomas dėl informacijos, kurią mokesčių mokėtojas turi pateikti mokesčių administratoriui tam, kad galėtų pasinaudoti šia mokesčio lengvata. Iš tiesų mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymų, kad *KStG* 10 straipsnio 5 dalyje nustatytos sąlygos nėra įvykdytos. Taigi mokesčių mokėtojas turi palyginti mokesčius (*KStG* 10 straipsnio 5 dalies 1 punktas), nustatyti taikytiną mokesčio tarifą (*KStG* 10 straipsnio 5 dalies 2 punktas) ir tai, ar juridiniam asmeniui ne rezidentui taikomas atleidimas nuo mokesčio asmenų ar dalyko atžvilgiu (*KStG* 10 straipsnio 5 dalies 3 punktas), pasirūpinti atitinkamais pateisinančiais

dokumentais ir būti pasirengęs pateikti juos mokesčių administratoriui patikrinimo atveju. Tačiau visų pirma investicijų į investicinius fondus atveju gali būti praktiškai neįmanoma įrodyti, kad *KStG* 10 straipsnio 5 dalies sąlygos nėra įvykdytos.

- 23 2008 m. balandžio 17 d. sprendimuose išreikštai *Verwaltungsgerichtshof* pozicijai, kad atleidimo nuo mokesčio metodas ir įskaitymo metodas visuomet gali būti laikomi lygiaverčiais, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepitaria.
- 24 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atkreipia dėmesį į tai, kad įstatymų leidėjas *KStG* 10 straipsnyje nenumatė mokesčio lengvatos dividendams iš investicijų, kai turima mažiau nei 10% trečiosiose šalyse įsisteigusių juridinių asmenų kapitalo, o riba, žemiau kurios ši lengvata nesuteikiama, anksčiau buvo 25%. Jeigu ši norma pažeistų Sąjungos teisę, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, laikydamasis *Verwaltungsgerichtshof* 2008 m. balandžio 17 d. sprendimo, įprastai turėtų taikyti įskaitymo metodą.
- 25 Esant tokioms aplinkybėms, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir byloje C-436/08 pateikti Teisingumo Teismui tokius performuluotus klausimus:

„1. Ar [Sąjungos] teisę pažeidžia tai, kad užsienio portfelinės investicijos EEE susitarimui priklausančiose valstybėse neapmokestinamos tik tuo atveju, jei yra sudarytas susitarimas dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos, nors atleidimas nuo mokesčio tarptautinio dalyvavimo įmonės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, (taip pat ir iš trečiųjų šalių

gaunamų dividendų ir netgi pakeitimo į įskaitymo metodą) atveju nesusietas su šiomis sąlygomis?

2. Ar [Sąjungos] teisę pažeidžia tai, kad užsienio portfeliniams dividendams, gaunamiems iš ES ir EEE susitarimui priklausančių valstybių, turi būti taikomas įskaitymo metodas, jeigu nėra sąlygų, kad galėtų būti taikomas atleidimo nuo mokesčio metodas, nors akcininkui (dalininkui) yra labai sunku arba netgi neįmanoma pateikti nei įrodymų, kad sąlygos taikyti atleidimo nuo mokesčio metodą įvykdytos (panašus apmokestinimas, užsienyje taikomo mokesčio tarifo dydis, užsienio bendrovės atleidimo nuo mokesčio asmenų ar dalyko atžvilgiu nebuvimas), nei informacijos, reikalingos tam, kad būtų galima įskaityti užsienyje sumokėtą pelno mokesťį?
  
3. Ar [Sąjungos] teisę pažeidžia tai, kad pajamų iš dalyvavimo kapitale trečiosiose šalyse atveju pagal įstatymą netaikomas nei atleidimas nuo pelno mokesčio, nei sumokėto pelno mokesčio įskaitymas, jeigu turima mažiau nei 10 % (25 %) kapitalo, nors pajamos iš dalyvavimo nacionalinių bendrovių kapitale atleidžiamos nuo mokesčio neatsižvelgiant į turimo kapitalo dalį?
  
4. a) Jeigu būtų teigiamai atsakyta į 3 klausimą: ar [Sąjungos] teisę pažeidžia tai, kad nacionalinė institucija, siekdama panaikinti dalyvavimo trečiųjų šalių bendrovių kapitale diskriminavimą, taiko įskaitymo metodą, o užsienyje sumokėto (pelno) mokesčio įrodymas dėl nedidelio dalyvavimo kapitale negali būti pateiktas arba gali būti pateiktas tik patiriant neproporcingai dideles sąnaudas, nes tai, Austrijos Aukščiausiojo administracinio teismo sprendimu, labiausiai atitinka (hipotetinę) įstatymų leidėjo valią, o paprasčiausiai netai-

kant diskriminacinio pobūdžio 10% (25%) dalyvavimo kapitale ribos iš trečiųjų šalių gaunami dividendai būtų atleidžiami nuo mokesčio?

- b) Jeigu būtų teigiamai atsakyta į 4 klausimo a dalį: ar [Sąjungos] teisę pažeidžia tai, kad pajamos iš dalyvavimo trečiųjų šalių bendrovių kapitale, kai turima mažiau nei 10% (25%) kapitalo, neatleidžiamos nuo mokesčio, nors pajamų atleidimas nuo mokesčio, kai turima daugiau nei 10% (25%) kapitalo, nesiejamas su plačių ryšių dėl administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos palaikymu?
- c) Jeigu būtų neigiamai atsakyta į 4 klausimo a dalį: ar [Sąjungos] teisę pažeidžia tai, kad draudžiama įskaityti užsienyje sumokėtą pelno mokestį už pajamas iš dalyvavimo trečiųjų šalių bendrovių kapitale, kai turima mažiau nei 10% (25%) kapitalo, nors – tam tikriems atvejams nustatytas – mokesčio įskaitymas pajamų iš dalyvavimo trečiųjų šalių bendrovių kapitale, kai turima daugiau nei 10% (25%) kapitalo, atveju nesiejamas su plačių ryšių dėl administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos palaikymu?“

<sup>26</sup> Byloje C-437/08 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atkreipia dėmesį į tai, kad 2008 m. balandžio 17 d. *Verwaltungsgerichtshof* sprendime paliekamas atviras klausimas, ar įskaitytinas mokestis reiškia ne tik dividendus išmokėjusios bendrovės buveinės valstybėje sumokėtą pelno mokestį, bet ir mokestį, kurį ta pati valstybė išskaičiavo prie šaltinio pagal atitinkamą dvišalę sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

27 Be to, kalbant apie mokestinį laikotarpį, per kurį dividendų gavusi bendrovė rezidentė patyrė veiklos nuostolių, kyla klausimas, ar siekiant išvengti diskriminacijos, susijusios su dividendų iš bendrovių ne rezidenčių skirtingu vertinimu, palyginti su dividendais iš bendrovių rezidenčių, mokesčių administratorius neturėtų perkelti užsienyje sumokėto mokesčio įskaitymo į vėlesnius mokestinius laikotarpius.

28 Esant tokioms aplinkybėms, *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir byloje C-437/08 pateikti Teisingumo Teismui tokius performuluotus klausimus:

„1. Ar [Sąjungos] teisę pažeidžia tai, kad iš užsienio gaunamiems dividendams metodo pakeitimo atveju turi būti taikomas įskaitymo metodas, tačiau, kalbant apie įskaitytiną pelno mokestį ir įskaitytiną mokestį prie šaltinio, kartu neleidžiama įskaitymo perkelti į kitus metus arba įskaityti tais metais, kai buvo patirtas nuostolis?

2. Ar [Sąjungos] teisę pažeidžia tai, kad iš trečiųjų šalių gaunamiems dividendams turi būti taikomas įskaitymo metodas, nes tai, Austrijos Aukščiausiojo administracinio teismo sprendimu, labiausiai atitinka (hipotetinę) įstatymų leidėjo valią, tačiau kartu neleidžiama įskaitymo perkelti į kitus metus arba įskaityti tais metais, kai buvo patirtas nuostolis?“

29 2009 m. sausio 16 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-436/08 ir C-437/08 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdomos rašytinė bei žodinė proceso dalys ir priimamas galutinis sprendimas.



- <sup>30</sup> Be to, atsižvelgiant į tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas 2009 m. spalio 30 d. atsakyme į jam pateiktą prašymą pateikti paaiškinimus formulavo prejudicinius klausimus, 2009 m. lapkričio 18 d. Teisingumo Teismas nutarė pakartoti rašytinę procedūrą nagrinėjamosiose bylose.

### III — Dėl prejudicinių klausimų

#### A — Dėl pagrindinėse bylose nagrinjamų laisvių

- <sup>31</sup> Konstatuotina, kad abiejose bylose pateiktuose klausimuose nenurodoma jokių konkrečių ESV sutarties nuostatų, kurių išaiškinimo reikėtų tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui būtų sudaryta galimybė priimti sprendimą pagrindinėse bylose. Šiuose klausimuose tik bendrai nurodoma Sąjungos teisė.
- <sup>32</sup> Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, jeigu klausimai suformuluoti netiksliai, Teisingumo Teismas, remdamasis visa nacionalinio teismo pateikta informacija ir pagrindinės bylos medžiaga, gali nustatyti atsižvelgiant į ginčo dalyką aiškintinas Sąjungos teisės normas (1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Teckal*, C-107/98, Rink. p. I-8121, 34 punktas ir 2003 m. sausio 23 d. Sprendimo *Makedoniko Metro ir Michaniki*, C-57/01, Rink. p. I-1091, 56 punktas).

- 33 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad vertinant dividendus mokesčių atžvilgiu gali būti taikomas su įsisteigimo laisve susijęs SESV 49 straipsnis ir su laisvu kapitalo judėjimu susijęs SESV 63 straipsnis (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 36 punktą).
- 34 Dėl klausimo, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės sritį, iš šiuo metu nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 31–33 punktus; 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz*, C-452/04, Rink. p. I-9521, 34 ir 44–49 punktus; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 37 ir 38 punktus; minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 36 punktą ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 26–34 punktus).
- 35 Šiuo atžvilgiu jau buvo nuspręsta, kad nacionalinės teisės aktas, kuris taikomas tik toms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti konkrečią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į su įsisteigimo laisve susijusių Sutarties nuostatų taikymo sritį (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 37 punktą ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Idryma Typou*, C-81/09, Rink. p. I-10161, 47 punktą). Tačiau nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui kapitale turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 38 punktą ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-8591, 40 ir 45-52 punktus).

- 36 Nagrinėjamu atveju konstatuotina, pirma, kad abu pagrindinėse bylose nagrinėjami ginčai susiję su dividendų, kuriuos bendrovės rezidentės gavo iš kapitalo dalių, turimų bendrovėse ne rezidentėse, kurios sudaro mažiau nei 10% pastarųjų kapitalo, apmokestinimu Austrijoje. Tokio dydžio dalyvavimas kapitale nesuteikia galimybės daryti tam tikros įtakos atitinkamų bendrovių sprendimams ir lemti jų veiklą.
- 37 Antra, konstatuotina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose daromas skirtumas tarp nacionalinių ir kitų dividendų, jeigu jie gaunami iš dalyvavimo kapitale, kai turima mažiau nei 10% dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo. Iš tiesų pagal *KStG* 10 straipsnio 1 dalies 1 punktą portfeliniai dividendai visuomet atleidžiami nuo pelno mokesčio, jeigu atitinkamos kapitalo dalys turimos bendrovėse rezidentėse. Tačiau portfeliniai dividendai nei atleidžiami nuo mokesčio, nei jų atžvilgiu įskaitomas nuo pelno, iš kurio išmokėti dividendai, sumokėtas mokeskis, jeigu atitinkamos kapitalo dalys turimos EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje, su kuria susitarimas dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos *KStG* 10 straipsnio 1 dalies 6 punkto prasme nesudarytas, arba kitoje trečiojoje šalyje įsisteigusiose bendrovėse. Kalbant apie portfelinius dividendus iš kitų valstybių narių arba EEE susitarimui priklausančių valstybių, su kuriomis susitarimas dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos yra sudarytas, pagal *KStG* 10 straipsnio 5 dalį šiems dividendams taikomas įskaitymo, o ne atleidimo nuo mokesčio metodas, jeigu dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas šios bendrovės buveinės valstybėje iš esmės faktiškai nebuvo apmokestintas pelno mokesčiu, panašiu į tą, kuris taikomas Austrijoje.
- 38 Esant tokioms aplinkybėms manytina, kad tokios normos, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, priklauso tik ESV sutarties nuostatų, susijusių su laisvu kapitalo judėjimu, taikymo sričiai.

B — *Dėl klausimų byloje C-436/08*

1. Dėl pirmojo klausimo

39 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos nacionalinės teisės normos, kuriomis portfelinių dividendų, gautų iš bendrovių, įsisteigusių EEE susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyje, atleidimas nuo mokesčio susiejamas su susitarimo dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos buvimu, o tarptautinio dalyvavimo įmonės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, atveju jokia panaši sąlyga nenustatyta.

a) Dėl priimtinumų

40 Austrijos vyriausybė mano, kad klausimas yra nepriimtinas. Ji pažymi, kad remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis ieškovė pagrindinėje byloje turi kapitalo dalių investiciniuose fonduose, kurių aktyvai nebuvo sudaryti iš akcijų (dalių) bendrovėse, kurių buveinės yra EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje. Taigi klausimas yra visiškai nesusijęs su ginčo pagrindinėje byloje dalyku.

41 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad SESV 267 straipsnyje numatytoje procedūroje, grindžiamoje aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks nagrinėjamų faktinių aplinkybių vertinimas yra nacionalinio teismo kompetencija. Be to, tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuris atsakingas už

sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, turi įvertinti prejudicinio sprendimo reikalingumą, kad galėtų priimti savo sprendimą, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikiami klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu (žr., be kita ko, 2009 m. spalio 22 d. Sprendimo *Zurita García ir Choque Cabrera*, C-261/08 ir C-348/08, Rink. p. I-10143, 34 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

- 42 Atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galima, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos faktais arba dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 2001 m. kovo 13 d. Sprendimo *PreussenElektra*, C-379/98, Rink. p. I-2099, 39 punktą; 2002 m. sausio 22 d. Sprendimo *Canal Satélite Digital*, C-390/99, Rink. p. I-607, 19 punktą ir minėto Sprendimo *Zurita García ir Choque Cabrera* 35 punktą).
- 43 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad ieškovė pagrindinėje byloje nagrinėjama is mokestiniais metais gavo portfelinių dividendų iš kapitalo bendrovių, turinčių buveines kitose nei Austrijos Respublika valstybėse narėse ir trečiojoje šalyse. Galima manyti, kad kai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė kapitalo dalis, turimas „trečiojoje šalyse“ įsisteigusiose bendrovėse, jis šią sąvoką vartojo kaip priešingą „valstybių narių“ sąvokai. Esant tokioms aplinkybėms, nuoroda į trečiąsias šalis laikytina apimančia ir EEE susitarimui priklausančias valstybes.
- 44 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, pirma, kyla abejonių dėl nacionalinių normų, taikomų portfeliniams dividendams iš kapitalo dalių, turimų EEE susitarimui priklausančiose valstybėse įsisteigusiose bendrovėse, suderinamumo, ir, antra, kadangi nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą

nėra jokių nuorodų į tai, kad ieškovė pagrindinėje byloje neturi kapitalo dalių tokiose bendrovėse, nėra akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas yra nesvarbus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priimant sprendimą.

<sup>45</sup> Todėl prašymas priimti prejudicinį sprendimą turi būti pripažintas priimtiniu.

## b) Dėl pagrįstumo

### i) Pirminės pastabos

<sup>46</sup> Primintina, kad SESV 63 straipsnio 1 dalimi liberalizuojamas kapitalo judėjimas tarp valstybių narių bei tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių. Šiuo tikslu joje nustatyta, kad pagal ESV sutarties skyriuje „Kapitalas ir mokėjimai“ išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybių narių bei tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimai.

<sup>47</sup> Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti SESV 63 straipsnį, kad galėtų įvertinti pagrindinėje byloje nagrinėjamų normų, pagal kurias dividendams iš tarptautinio dalyvavimo įmonės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, t. y. dalyvavimo kapitale, kai turima bent jau 10% bendrovių ne rezidenčių kapitalo, taikomas palankesnis mokestinis vertinimas nei portfeliniams dividendams, gautiems iš EEE susitarimui nepriklausančiose trečiojoje šalyse įsisteigusių bendrovių, suderinamumą su šia Sutarties nuostata.

48 Tačiau, kaip pažymi Austrijos, Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės bei Europos Komisija, tokiu, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamas, atveju reikia palyginti, pirma, iš bendrovių rezidenčių gaunamų portfelinių dividendų mokestinį vertinimą su, antra, portfelinių dividendų, gaunamų iš EEE susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių, mokestiniu vertinimu. Iš tiesų SESV 63 straipsniu valstybėje narėje iš principo draudžiamas skirtingas dividendų iš trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių vertinimas, palyginti su dividendais, kurie gaunami iš toje valstybėje narėje savo buveinę turinčių bendrovių (žr. 2009 m. birželio 4 d. Nutarties *KBC-Bank ir Beleggen, Riscokapitaal, Beheer, C-439/07* ir *C-499/07*, Rink. p. I-4409, 71 punktą). Tačiau šia nuostata neregamentuojamas skirtingas pajamų iš trečiojoje šalyje vertinimas, palyginti su pajamomis iš kitos trečiojoje šalyje.

49 Todėl nagrinėjant šį klausimą reikia patikrinti, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinaamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės norma, numatanti, kad pagal *KStG* 10 straipsnio 1 dalies 1 punktą portfeliniai dividendai iš dalyvavimo bendrovių rezidenčių kapitale visuomet atleidžiami nuo pelno mokesčio, o pagal *KStG* 10 straipsnio 1 dalies 6 punktą portfeliniams dividendams iš bendrovės, įsisteigusios EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje, toks atleidimas taikomas tik tuo atveju, jeigu Austrijos Respublika ir atitinkama trečioji šalis yra sudariusios susitarimą dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos.

## ii) Dėl kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

50 Iš nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti ne rezidentus investuoti valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus

tai daryti kitose valstybėse (2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, Rink. p. I-1129, 24 punktas ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 40 punktas).

- 51 Dėl klausimo, ar nacionalinės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra kapitalo judėjimo apribojimas, konstatuotina, jog tam, kad galėtų pasinaudoti atleidimu nuo pelno mokesčio, bendrovėms rezidentėms, gaunančioms portfelinių dividendų iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės, skirtingai nuo bendrovių rezidenčių, gaunančių portfelinių dividendų iš bendrovių rezidenčių, taikoma papildoma sąlyga, būtent kad Austrijos Respublika ir atitinkama trečioji šalis būtų sudariusios susitarimą dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad tik atitinkamos valstybės gali nuspręsti sudaryti sutartį, sąlyga, susijusi su susitarimo dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos egzistavimu, gali *de facto* lemti, kad portfeliniai dividendai iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės niekuomet nebus atleidžiami nuo pelno mokesčio (pagal analogiją žr. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rink. p. I-10659, 25 punktą).
- 52 Iš to matyti, kad dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamosiose normose numatytų sąlygų, pagal kurias portfeliniai dividendai iš EEE susitarimui priklausančiose trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių, kuriuos gauna Austrijoje įsisteigusios bendrovės, Austrijoje galėtų būti atleisti nuo pelno mokesčio, investavimas į pirmąsias bendroves, kurį galėtų atlikti antrosios bendrovės, yra mažiau patrauklus nei galimas investavimas į Austrijoje arba kitoje valstybėje narėje įsisteigusių bendrovę. Toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti Austrijoje įsisteigusias bendroves nuo EEE susitarimui priklausančiose trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių akcijų įsigijimo.



- 53 Todėl šios normos yra kapitalo judėjimo tarp valstybės narės ir tam tikrų trečiųjų šalių apribojimas, kuris SESV 63 straipsniu iš principo yra draudžiamas.
- 54 Tačiau reikia išnagrinėti, ar šis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į Sutarties nuostatas, susijusias su laisvu kapitalo judėjimu.

iii) Dėl galimų priemonės pateisinimų

- 55 Remiantis SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu, „[SESV] 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“.
- 56 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinama 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, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (žr. 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 57 punktą ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, Rink. p. I-3553, 32 punktą).

- 57 Iš tiesų minėtame Sutarties punkte numatyta nukrypti leidžiančią nuostatą savo ruožtu riboja SESV 65 straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“.
- 58 Taigi SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu leidžiamas skirtingas vertinimas turi būti skiriamas nuo šio straipsnio 3 dalimi uždraustos diskriminacijos. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, galėtų būti laikomos suderinamomis su laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, reikia, jog skirtingas portfelinių dividendų iš bendrovių rezidenčių ir portfelinių dividendų iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba jis būtų pateisinamas privalomuoju 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; 2005 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Blanckaert*, C-512/03, Rink. p. I-7685, 42 punktą ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 49 punktą).
- 59 Reikia priminti, kad tokios mokesčių normos, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, skirtos ekonominiam dvigubam išmokėto pelno apmokestinimui išvengti, atžvilgiu dividendus iš užsienio gaunančios bendrovės akcininkės padėtis yra panaši į nacionalinius dividendus gaunančios bendrovės akcininkės padėtį, jeigu abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 62 punktą).
- 60 Esant tokioms aplinkybėms, SESV 63 straipsniu valstybė narė, dividendams, kuriuos bendrovėms rezidentėms išmokėjo kitos bendrovės rezidentės, taikanti ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemą, įpareigojama vienodai vertinti ir

EEE susitarimui priklausančiose trečiosiose šalyse įsisteigusią bendrovių bendrovėms rezidentėms išmokėtus dividendus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punktą).

- 61 Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normose toks lygiavertis vertinimas nenumatytas. Iš tiesų, nors remiantis šiomis teisės normomis visuomet išvengiama ekonominio dvigubo nacionalinių portfelinių dividendų, kuriuos gavo bendrovė rezidentė, apmokestinimo, toks dvigubas apmokestinimas jomis nei eliminuojamas, nei sumažinamas tais atvejais, kai bendrovė rezidentė gauna portfelinių dividendų iš bendrovės, įsisteigusios EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje, su kuria Austrijos Respublika nėra sudariusi susitarimo dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos. Pastaruoju atveju minėtuose nacionalinės teisės aktuose nenumatoma nei gautų dividendų atleidimo nuo mokesčio, nei mokesčio, sumokėto atitinkamoje trečiojoje šalyje nuo taip išmokėto pelno, įskaitymo, nors būtinumas išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo bendrovių rezidenčių atveju yra toks pats, nesvarbu, ar jos dividendus gauna iš bendrovių rezidenčių, ar iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusią bendrovių.
- 62 Tai reiškia, kad skirtingas nacionalinių dividendų ir dividendų iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės vertinimas pelno mokesčio atžvilgiu negali būti pateisinamas skirtinga padėtimi kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.
- 63 Dar reikia išnagrinėti, ar iš tokių nacionalinės teisės normų, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, išplaukiantis apribojimas yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-451/05, Rink. p. I-8251, 79 punktą).

- 64 Austrijos, Vokietijos, Italijos, Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės vyriausybės šiuo klausimu nurodo, kad nesant atitinkamų kompetentingų institucijų bendradarbiavimo sistemos, kaip numatytoji 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio 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 pakeistoje 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), valstybė narė turi teisę portfelinį dividendų iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių atleidimą nuo mokesčio susieti su susitarimo su atitinkama trečiąja šalimi dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos buvimu. Tam, kad būtų patikrintas dividendus išmokėjusios bendrovės sumokėtas mokestis, reikia pasikeisti informacija su valstybės, kurioje įsisteigusi ši bendrovė, mokesčių administratoriumi.
- 65 Reikia priminti, kad teismo praktika, susijusi su naudojimosi judėjimo laisvėmis Sąjungoje apribojimais, negali būti visa taikoma kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, nes tokie apribojimai yra susiję su kitu teisiniu kontekstu (žr. minėtų sprendimų A 60 punktą ir *Komisija prieš Italiją* 69 punktą).
- 66 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad Direktyvoje 77/799 nustatytos valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimo sistemos tarp valstybių narių ir trečiosios šalies kompetentingų institucijų nėra, jeigu ši trečioji šalis neprisiėmė jokių tarpusavio pagalbos įsipareigojimų (minėtų sprendimų *Komisija prieš Italiją* 70 punktas ir *Établissements Rimbaud* 41 punktas).
- 67 Iš to išplaukia, kad kai pagal valstybės narės teisės aktus mokesčio lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar įvykdytos sąlygos, kurių laikymąsi galima patikrinti tik gavus informacijos iš EEE susitarimui priklausančios trečiosios šalies kompetentingų institucijų, iš esmės yra teisėta, jog ši valstybė narė atsisako suteikti tokią lengvatą, ypač jeigu dėl to, kad ši trečioji šalis neturi sutartinės pareigos pateikti informaciją,

paiškinėja, jog iš jos neišmanoma gauti šios informacijos (minėto Sprendimo *Établissements Rimbaud* 44 punktą).

- 68 Iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės normų matyti, kad *KStG* 10 straipsnio 5 dalyje atmetama galimybė atleisti nuo mokesčio portfelinius dividendus iš EEE susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių, jeigu dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas atitinkamoje trečiojoje šalyje iš esmės nebuvo apmokestintas pelno mokesčiu, panašiu į taikomą Austrijoje. Todėl reikia manyti, kad atitinkama valstybė narė negali patikrinti atleidimo nuo mokesčio taikymo sąlygų, jeigu nėra trečiosios šalies sutartinio išsipareigojimo pateikti minėtos valstybės narės mokesčių institucijoms tam tikrą informaciją.
- 69 Iš to išplaukia, kad tokios valstybės narės teisės normos, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, kurios dividendų, gautų iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių, atleidimą nuo mokesčio susieja su susitarimo su atitinkama trečiąja šalimi dėl tarpusavio pagalbos buvimu, gali būti pateisinamos privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su mokesčių kontrolės veiksmingumu ir kova su sukčiavimu mokesčių srityje.
- 70 Tačiau judėjimo laisvės apribojimas, net jeigu jis yra tinkamas siekiamam tikslui, negali viršyti už to, kas būtina jam pasiekti (žr. minėto Sprendimo *ELISA* 82 punktą ir nurodytą teismo praktiką). Taigi reikia išnagrinėti, ar iš tokių teisės normų, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, išplaukiančiu apribojimu laikomasi proporcingumo principo.
- 71 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, pirma, kad, atsižvelgiant į pateiktus svarstymus, valstybė narė iš principo turi teisę dividendų, gautų iš EEE susitarimui priklausančioje

trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių, atleidimą nuo mokesčio susieti su susitarimu su šia šalimi dėl tarpusavio pagalbos buvimu. Taigi tokių teisės normų proporcingumo nepaneigia vien tai, kad valstybė narė nenumato tokio reikalavimo nuo mokesčio atleidžiant dividendus iš dalyvavimo kapitale, kai turima ne mažiau kaip 10% dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo.

- 72 Antra, reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normose portfelinių dividendų iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių atleidimas nuo mokesčio susiejamas su susitarimu su šia šalimi dėl tarpusavio pagalbos buvimu ne tik administracinėje, bet ir sprendimų vykdymo srityje.
- 73 Tik susitarimas dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos gali būti laikomas būtinu tam, kad atitinkama valstybė narė galėtų patikrinti faktinį dividendus išmokėjusios bendrovės ne rezidentės apmokestinimo lygį. Iš tiesų nagrinėjamos nacionalinės teisės normos susijusios su pajamų, kurias bendrovės rezidentės gauna Austrijoje, apmokestinimu pelno mokesčiu Austrijoje. Austrijos institucijoms trečiosios šalies institucijų pagalba išieškant tokius mokesčius nereikalinga.
- 74 Austrijos vyriausybės per teismo posėdį pateiktas argumentas, kad sprendimų vykdymo pagalba būtina tam atvejui, jei mokesčių mokėtojas išvyktų, yra atmestinas. Iš tiesų, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 90 punkte, išvykimo argumentas yra pernelyg hipotetinis, kad juo būtų galima pateisinti tai, jog iš EEE susitarimui priklausančių trečiųjų šalių gautų portfelinių dividendų ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimas visais atvejais susiejamas su susitarimu dėl sprendimų vykdymo pagalbos.

- 75 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, jog SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės normos, kuriomis numatomas portfelinių dividendų iš dalyvavimo bendrovių rezidenčių kapitale atleidimas nuo pelno mokesčio ir kuriomis portfelinių dividendų, gautų iš bendrovių, įsisteigusių EEE susitarimui priklausančiose trečiosiose šalyse, atleidimas nuo šio mokesčio susiejamas su susitarimo tarp valstybės narės ir atitinkamos trečiosios šalies dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos buvimu, jeigu paaiškėja, kad vien susitarimo dėl tarpusavio administracinės pagalbos buvimas yra būtinas norint pasiekti nagrinėjamų teisės normų tikslus.

## 2. Dėl antrojo klausimo

### a) Pirminės pastabos

- 76 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atkreipia dėmesį į tai, kad pagal *KStG* 10 straipsnį tuo atveju, kai susitarimas dėl tarpusavio pagalbos yra sudarytas, portfeliniai dividendai, gauti iš bendrovių rezidenčių, kitose valstybėse narėse įsisteigusių bendrovių ir EEE susitarimui priklausančiose trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių, atleidžiami nuo mokesčio. Tačiau, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, dividendų, gautų iš bendrovių ne rezidenčių, atleidimas nuo mokesčio dažniausiai netaikomas dėl informacijos, kurią dividendus gavusi bendrovė turi pateikti mokesčių administratoriui tam, kad galėtų pasinaudoti šia mokesčio lengvata. Todėl dividendams, gautiems iš bendrovių ne rezidenčių, įprastai taikomas įskaitymo metodas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, mokesčių mokėtojas sunkiai galėtų pateikti įrodymų apie įskaitytiną užsienyje sumokėtą mokesťį.

77 Taigi antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos tokios nacionalinės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias portfeliniams dividendams, gaunamiems iš kitose valstybėse narėse ir EEE susitarimui priklausančiose trečioiose šalyse įsisteigusių bendrovių, taikomas įskaitymo metodas, jeigu nėra nustatyta, kad sąlygos taikyti atleidimo nuo mokesčio metodą yra įvykdytos, nors akcininkui labai sunku arba netgi neįmanoma nei įrodyti, kad šios sąlygos yra įvykdytos (panašus apmokestinimas, užsienyje taikomo mokesčio tarifo dydis ir užsienio bendrovės atleidimo nuo mokesčio asmenų ar dalyko atžvilgiu nebuvimas), nei pateikti informacijos, reikalingos tam, kad būtų galima įskaityti užsienyje sumokėtą pelno mokestį.

78 Teisingumo Teismo atsakymas sudarys prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui galimybę įvertinti, pirma, atleidimo nuo mokesčio metodo pakeitimo į įskaitymo metodą, numatytą pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės normose, tais atvejais, kai dividendų iš bendrovių ne rezidenčių gavėjas neturi tam tikrų įrodymų, ir, antra, įskaitymo metodo, kuriuo minėtam gavėjui nustatoma didelė arba net per didelė administracinė našta, taikymo suderinamumą su SESV 63 straipsniu.

#### b) Dėl kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

79 Primintina, kad *KStG* 10 straipsnio 1 dalies 1 punktu nuo pelno mokesčio atleidžiami portfeliniai dividendai, gauti iš Austrijoje įsisteigusių bendrovių. Remiantis *KStG* 10 straipsnio 1 dalies 5 ir 6 punktais ir 5 dalimi, ekonominio dvigubo dividendų, gautų iš kitose nei Austrijos Respublika valstybėse narėse arba EEE susitarimui priklausančiose trečioiose šalyse įsisteigusių bendrovių, apmokestinimo išvengiama dėl atleidimo nuo mokesčio arba įskaitymo metodo, tik jei šių dividendų gavėjas turi įrodymų,



susijusių su mokesčio, kuris taikomas šiuos dividendus išmokėjusioms įmonėms jų įsisteigimo valstybėje, dydžiu.

80 Taigi portfeliniams dividendams taikomas skirtingas vertinimas atgraso Austrijoje įsisteigusias bendroves investuoti savo kapitalą į kitose valstybėse narėse ir EEE susitarimui priklausančiose trečiosiose šalyse įsisteigusias bendroves. Iš tikrųjų kadangi Austrijoje dividendai, gauti iš kitose valstybėse narėse ir EEE susitarimui priklausančiose trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių, mokesčių srityje yra vertinami mažiau palankiai nei gaunami iš Austrijoje įsisteigusių bendrovės, Austrijoje įsisteigusiams investuotojams pirmųjų bendrovių akcijos yra mažiau patrauklios nei šioje valstybėje įsisteigusių bendrovių akcijos.

81 Taigi tokios teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra kapitalo judėjimo tarp valstybių narių bei tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimas, kurį iš esmės draudžia SESV 63 straipsnio 1 dalis.

82 Tačiau reikia išnagrinėti, ar šis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į Sutarties nuostatas, susijusias su laisvu kapitalo judėjimu.

### c) Dėl galimų priemonės pateisinimų

83 Iš šio sprendimo 58 punkte minėtos Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, galėtų būti laikomos suderinamomis su laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis

Sutarties nuostatomis, reikia, jog skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

- 84 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti, kad tokios mokesčių normos, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, skirtos ekonominiam dvigubam išmokėto pelno apmokestinimui išvengti, atžvilgiu dividendus iš užsienio gaunančios bendrovės akcininkės padėtis yra panaši į nacionalinius dividendus gaunančios bendrovės akcininkės padėtį, jeigu abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 62 punktą).
- 85 Esant tokioms aplinkybėms, SESV 63 straipsniu valstybė narė, dividendams, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės rezidentės, taikanti ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemą, įpareigojama vienodai vertinti ir bendrovių ne rezidenčių rezidentams išmokėtus dividendus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punktą).
- 86 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad Sąjungos teisė nedraudžia valstybei narei išvengti bendrovės rezidentės gaunamų dividendų apmokestinimo kelis kartus taikant normas, kuriomis šie dividendai atleidžiami nuo apmokestinimo, kai juos išmoka bendrovė rezidentė, o įskaitymo metodu išvengiant šių dividendų apmokestinimo kelis kartus, kai juos išmoka bendrovė ne rezidentė, tačiau su sąlyga, kad užsienio dividendų apmokestinimo tarifas neviršija nacionaliniams dividendams taikomo apmokestinimo tarifo, o mokesčio kreditas yra bent jau lygus dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje sumokėtai sumai ir neviršija dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje taikomo mokesčio sumos (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 48 ir 57 punktus; 2008 m. balandžio 23 d. Nutarties *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Rink. p. I-2875, 39 punktą).

- 87 Taigi, kai pelnas, iš kurio išmokėti užsienio kilmės dividendai, dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje apmokestinamas mažesniu mokesčiu nei dividendus gavusios bendrovės valstybės narės taikomas mokestis, ši valstybė turi suteikti mokesčio kreditą, atitinkantį visą dividendus išmokėjusios bendrovės jos įsisteigimo valstybėje sumokėtą mokestį (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 51 punktą).
- 88 Tačiau kai šis pelnas dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje apmokestinamas didesniu mokesčiu nei dividendus gavusios bendrovės valstybės narės taikomas mokestis, ši valstybė privalo suteikti tik dividendus gavusios bendrovės mokėtinos pelno mokesčio sumos neviršijantį mokesčio kreditą. Ji neprivalo grąžinti skirtumo, tai yra dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje sumokėtos sumos, kuri viršija dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje mokėtiną mokesčio sumą (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 52 punktą).
- 89 Šiomis sąlygomis įskaitymo metodas sudaro galimybę dividendams iš bendrovių ne rezidenčių taikyti tokį patį vertinimą kaip tas, kuris pagal atleidimo nuo mokesčio metodą taikomas bendrovių rezidenčių išmokėtiems dividendams. Iš tiesų įskaitymo metodo taikymas dividendams iš bendrovių ne rezidenčių leidžia užtikrinti, kad užsienio ir nacionaliniams portfeliniams dividendams teks ta pati mokesčių našta, visų pirma tuomet, kai valstybė, iš kurios gaunami dividendai, taiko mažesnę pelno mokesčio tarifą nei tas, kuris taikomas valstybėje narėje, kur įsisteigusi dividendus gavusi bendrovė. Tokiu atveju dividendų iš bendrovių ne rezidenčių atleidimas nuo mokesčio sudarytų palankesnes sąlygas į kapitalą užsienyje investavusiems mokesčių mokėtojams, palyginti su tais, kurie investavo į kapitalą nacionalinėje teritorijoje.
- 90 Atsižvelgiant į atleidimo nuo mokesčio ir įskaitymo metodų lygiavertiškumą, sunkumai, su kuriais mokesčių mokėtojas galėtų susidurti siekdamas įrodyti, kad dividendų iš bendrovių ne rezidenčių atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra įvykdytos, iš esmės neturi reikšmės vertinant, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos tokios normos, kaip

antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje. Iš tiesų šių sunkumų arba net to, kad mokesčių mokėtojui neįmanoma pateikti prašomų įrodymų, vienintelė pasekmė bus ta, kad dividendams, kuriuos jis gauna iš bendrovių ne rezidenčių, bus taikomas įskaitymo metodas, lygiavertis atleidimo nuo mokesčio metodui.

- 91 Dėl administracinės naštos, tenkančios mokesčių mokėtojui, tam, kad jis galėtų pasinaudoti įskaitymo metodu, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog vien tai, kad, palyginti su atleidimo nuo mokesčio sistema, įskaitymo sistema mokesčių mokėtojams nustato papildomą administracinę naštą, negali būti laikoma laisvam kapitalo judėjimui prieštaraujančiu skirtingu vertinimu (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 53 punktą).
- 92 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, vis dėlto gali paaiškėti, kad portfelinių dividendų gavusiai bendrovei pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinėmis teisės normomis taip nustatyta administracinė našta yra pernelyg didelė.
- 93 Šiuo atžvilgiu *Haribo* nurodo, kad, kitaip nei portfelinių dividendų iš bendrovių rezidenčių, kurie yra atleidžiami nuo mokesčio, atveju, portfeliniams dividendams, kuriuos į Austriją perveda kitoje valstybėje narėje arba EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės ir kurie gaunami per investicinius fondus, dėl mokesčių mokėtojui nustatytos per didelės administracinės naštos Austrijoje įprastai taikomas 25 % dydžio pelno mokestis. *Haribo* teigimu, atleidimo nuo mokesčio ir įskaitymo metodai yra lygiaverčiai tik tais atvejais, kai įrodymai apie užsienyje sumokėtą pelno mokestį gali būti pateikti iš tiesų arba pateikti nepatiriant neproporcingų sąnaudų.

- 94 Tačiau Austrijos, Vokietijos, Italijos, Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija tvirtina, kad portfelinių dividendų gavusiai bendrovei nustatyta administracinė našta nėra pernelyg didelė. Šiuo klausimu Austrijos vyriausybė atkreipia dėmesį į tai, kad 2008 m. birželio 13 d. informacija iš esmės supaprastino įrodymus, reikalaujamus siekiant pasinaudoti užsienyje sumokėto mokesčio įskaitymu.
- 95 Šiuo atžvilgiu primintina, kad valstybės narės mokesčių institucijos turi teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojo įrodymų, kurių, jų nuomone, reikia siekiant įvertinti, ar nagrinėjamos teisės normose numatytos mokesčio lengvatos sąlygos yra įvykdytos, taigi ir tai, ar reikia suteikti šią lengvatą (šiuo klausimu žr. 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C-136/00, Rink. p. I-8147, 50 punktą; 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C-422/01, Rink. p. I-6817, 43 punktą ir 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, Rink. p. I-359, 54 punktą).
- 96 Žinoma, jeigu paaiškėtų, kad portfelinių dividendų iš kitose valstybėse narėse nei Austrijos Respublika ir EEE susitarimui priklausančiose trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių gavusios bendrovės dėl pernelyg didelės administracinės naštos faktiškai negali pasinaudoti įskaitymo metodu, tokiomis normomis būtų neleista nei išvengti, nei netgi sumažinti ekonominio dvigubo tokių dividendų apmokestinimo. Tokiomis aplinkybėmis negalima teigti, kad įskaitymo metodas ir atleidimo nuo mokesčio metodas, kurį taikant galima išvengti išmokėtų dividendų apmokestinimo kelis kartus, lemia lygiavertį rezultatą.
- 97 Tačiau kadangi valstybė narė iš principo yra laisva išvengti bendrovės rezidentės gautų dividendų apmokestinimo kelis kartus, pasirinkdama atleidimo nuo mokesčio metodą, kai dividendus išmoka bendrovė rezidentė, ir įskaitymo metodą, kai juos išmoka bendrovė ne rezidentė, įsisteigusi kitoje valstybėje narėje arba EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje, bendrovei rezidentei nustatyta papildoma administracinė našta, pirmiausia tai, kad nacionalinis mokesčių administratorius reikalauja

informacijos apie mokestį, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas jos buveinės valstybėje, yra glaudžiai susijusi su pačiu įskaitymo metodo veikimu ir negali būti laikoma per didelė (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 48 ir 53 punktus). Iš tiesų neturėdamos tokios informacijos valstybės narės, kurioje yra įsisteigusi užsienio dividendų gavusi bendrovė, mokesčių institucijos iš principo negali pačios nustatyti dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje sumokėto pelno mokesčio sumos, kuri turi būti įskaityta į dividendų gavusios bendrovės mokėtiną mokesčio sumą.

98 Net jei dividendų gavusi bendrovė pati neturi visos informacijos apie pelno mokestį, kuriuo buvo apmokestinti kitoje valstybėje narėje arba EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės išmokėti dividendai, šią informaciją bet kuriuo atveju žino pastaroji bendrovė. Tokiomis aplinkybėmis sunkumai dividendų gavusiai bendrovei pateikti reikalaujamą informaciją apie dividendus išmokėjusios bendrovės sumokėtą mokestį susiję ne su šios informacijos sudėtingumu, o su galimu bendradarbiavimo su ją turinčia bendrove trūkumu. Kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 58 punkte, informacijos nepateikimas investuotojui nėra ta problema, kurią turėtų spręsti atitinkama valstybė narė.

99 Be to, konstatuotina, kad, kaip nurodo Austrijos vyriausybė, 2008 m. birželio 13 d. informacija supaprastino įrodymus, reikalaujamus siekiant pasinaudoti užsienyje sumokėto mokesčio įskaitymu, ta prasme, kad norint apskaičiuoti užsienyje sumokėtą mokestį atsižvelgiama į šią formulę. Dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas turi būti padaugintas iš šios bendrovės įsisteigimo valstybėje taikomo standartinio pelno mokesčio tarifo ir iš dalies, kurią dividendus gavusi bendrovė turi dividendus išmokėjusios bendrovės kapitale. Taigi toks skaičiavimas iš dividendus išmokėjusios bendrovės arba investicinio fondo, kai atitinkama kapitalo dalis turima per tokį fondą, reikalauja tik minimalaus bendradarbiavimo.

- 100 Galiausiai, kaip nurodo Austrijos, Vokietijos, Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija, tai, kad dėl kitose valstybėse narėse nei Austrijos Respublika įsisteigusią bendrovių išmokėtų dividendų šios valstybės narės mokesčių administratorius gali pasinaudoti Direktyvoje 77/799 numatytu tarpusavio pagalbos mechanizmu, nereiškia, kad jis turi atleisti dividendų gavusią bendrovę nuo prievolės pateikti jam įrodymų apie dividendus išmokėjusios bendrovės kitoje valstybėje narėje sumokėtą mokestį.
- 101 Iš tikrųjų, kadangi Direktyvoje 77/799 numatyta galimybė nacionaliniams mokesčių administratoriams prašyti informacijos, kurios jie patys negali gauti, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dalyje vartojamas žodis „gali“ reiškia, jog nors minėti administratoriai turi galimybę prašyti kitos valstybės narės kompetentingos institucijos informacijos, toks prašymas visiškai nėra pareiga. Kiekviena valstybė narė turi įvertinti konkrečius atvejus, kuriais informacija dėl jos teritorijoje įsikūrusių mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių yra nepakankama, ir nuspręsti, ar šiais atvejais prašymo dėl informacijos teikimas kitai valstybei narei yra pagrįstas (2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-7897, 32 punktas ir minėto Sprendimo *Persche* 65 punktas).
- 102 Taigi Direktyvoje 77/799 iš valstybės narės, kurioje įsisteigusi dividendus išmokėjusi bendrovė, nereikalaujama naudotis šioje direktyvoje numatytu tarpusavio pagalbos mechanizmu, kai tik šios bendrovės pateiktos informacijos nepakanka patikrinti, ar ši bendrovė tenkina nacionalinės teisės aktuose įskaitymo metodui taikyti nustatytas sąlygas.
- 103 Dėl tų pačių motyvų galimo susitarimo tarp Austrijos Respublikos ir EEE susitarimui priklausančios trečiosios šalies dėl tarpusavio pagalbos, kuriame būtų numatyta šios valstybės narės teisė atitinkamos trečiosios šalies institucijų prašyti svarbios informacijos siekiant taikyti įskaitymo metodą, buvimas nereiškia, kad dividendų gavusiai

bendrovei nustatyta administracinė našta, susijusi su atitinkamoje trečiojoje šalyje sumokėto mokesčio įrodymu, yra per didelė.

<sup>104</sup> Todėl atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į antrą pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiamos valstybės narės teisės normos, kuriomis nuo pelno mokesčio atleidžiami portfeliniai dividendai, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš kitos bendrovės rezidentės, tačiau pagal kurias šiuo mokesčiu apmokestinami portfeliniai dividendai, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš bendrovės, įsisteigusios kitoje valstybėje narėje arba EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje, tačiau su sąlyga, kad šios bendrovės buveinės vietos valstybėje sumokėtas mokestis įskaitomas į dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje mokėtiną mokestį ir dividendus gavusiai bendrovei nustatyta administracinė našta nėra per didelė, kad būtų galima pasinaudoti tokiu įskaitymu. Nacionalinio mokesčių administratoriaus iš dividendus gavusios bendrovės reikalaujama informacija apie mokestį, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendus išmokėjęsios bendrovės pelnas jos buveinės valstybėje, yra glaudžiai susijusi su pačiu įskaitymo metodo veikimu ir negali būti laikoma per didelė administracine našta.

### 3. Dėl trečiojo klausimo

#### a) Pirminės pastabos

<sup>105</sup> Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos tokios, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamos, nacionalinės teisės normos, pagal kurias dividendų iš trečiosiose šalyse



įsisteigusiose bendrovėse turimo kapitalo atveju negalimas nei atleidimas nuo pelno mokesčio, nei užsienyje sumokėto pelno mokesčio įskaitymas, jeigu dividendų gavusi bendrovė turi mažiau nei 10 % (anksčiau – 25 %) dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo, o dividendai iš bendrovėse rezidentėse turimo kapitalo atleidžiami nuo mokesčio neatsižvelgiant į turimo kapitalo dalį.

106 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad 25 % riba, kurią savo klausime nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, susijusi su iki 2009 m. padaryto pakeitimo galiojusios redakcijos *KStG* 10 straipsniu. Tačiau iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamiems ginčams atgaline data taikomo *KStG* 10 straipsnio 1 dalies 7 punkte ir 2 bei 4 dalyse numatoma, jog iš trečiojoje šalyje įsisteigusioje bendrovėje turimo kapitalo gauti dividendai Austrijoje arba atleidžiami nuo pelno mokesčio, arba jiems taikomas užsienyje sumokėto mokesčio įskaitymas, jeigu aptariamo dalyvavimo kapitale dydis yra bent 10 %.

107 Kalbant apie šios ribos nesiekiantį dalyvavimą kapitale, pagrindinėje byloje nagrinėjamoje nacionalinės teisės normose portfelinių dividendų iš trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių atveju daromas skirtumas tarp EEE susitarimui priklausančių trečiųjų šalių ir kitų trečiųjų šalių. Portfeliniai dividendai iš EEE susitarimui priklausančios trečiosios šalies, su kuria Austrijos Respublika yra sudariusi susitarimą dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos, atleidžiami nuo pelno mokesčio arba jų atžvilgiu įskaitomas EEE susitarimui priklausančioje atitinkamoje trečiojoje šalyje, kurioje įsisteigusi dividendus išmokėjusi bendrovė, sumokėtas mokestis, tačiau taip nėra portfelinių dividendų iš kitose trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių atveju.

108 Kadangi dividendų iš EEE susitarimui priklausančiose valstybėse įsisteigusių bendrovių mokestinis vertinimas yra pirmojo pateikto klausimo dalykas, reikia manyti, kad trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas

siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsniu draudžiama tokia norma, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuria numatoma, kad portfeliniai dividendai iš dalyvavimo EEE susitarimui nepriklausančiose trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių kapitale nei atleidžiami nuo mokesčio, nei jiems taikoma užsienyje sumokėto mokesčio įskaitymo tvarka, o dividendai iš panašaus dalyvavimo bendrovių rezidenčių kapitale visuomet atleidžiami nuo mokesčio.

b) Dėl kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

- <sup>109</sup> Konstatuotina, kad tokiomis nacionalinės teisės normomis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, Austrijoje įsisteigusios bendrovės gali būti atgrasomos nuo savo kapitalo investavimo į EEE susitarimui nepriklausančiose trečiosiose šalyse įsisteigusias bendroves. Iš tikrųjų, kadangi dividendai, kuriuos tokios bendrovės išmoka Austrijoje įsisteigusioms bendrovėms, mokesčių srityje yra vertinami mažiau palankiai nei tie, kuriuos išmoka šioje valstybėje narėje įsisteigusios bendrovės, trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių akcijos Austrijoje įsisteigusiems investuotojams yra mažiau patrauklios nei Austrijoje įsisteigusių bendrovių akcijos (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in the FII Group Litigation* 166 punktą ir A 42 punktą).
- <sup>110</sup> Taigi tokios teisės normos, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, yra kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir atitinkamų trečiųjų šalių apribojimas, kuris iš esmės draudžiamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį.
- <sup>111</sup> Tačiau reikia išnagrinėti, ar šis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į Sutarties nuostatas, susijusias su laisvu kapitalo judėjimu.

## c) Dėl galimų priemonės pateisinimų

- 112 Kaip nurodyta šio sprendimo 58 ir 83 punktuose, tam, kad nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, galėtų būti laikomos suderinamomis su laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, reikia, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.
- 113 Tokios mokesčių normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, skirtos ekonominiam dvigubam išmokėto pelno apmokestinimui išvengti, atžvilgiu dividendus iš trečiosios šalies gaunančios bendrovės akcininkės padėtis yra panaši į nacionalinius dividendus gaunančios bendrovės akcininkės padėtį, jeigu abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 62 punktas).
- 114 Tokiomis aplinkybėmis SESV 63 straipsniu valstybė narė, kuri dividendams, išmokėtiems bendrovėms rezidentėms kitos bendrovės rezidentės, taiko ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemą, įpareigojama vienodai vertinti ir EEE susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių bendrovėms rezidentėms išmokėtus dividendus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punktą).
- 115 Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normose toks lygiavertis vertinimas nenumatytas. Iš tiesų, nors remiantis šiomis teisės normomis visuomet išvengiama ekonominio dvigubo nacionalinių portfelinių dividendų, kuriuos gavo bendrovė rezidentė, apmokestinimo, vis dėlto toks dvigubas apmokestinimas jomis nei eliminuojamas, nei sumažinamas tais atvejais, kai bendrovė rezidentė gauna portfelinių dividendų iš bendrovės, įsisteigusios EEE susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje.

- 116 Tai reiškia, kad skirtingas bendrovių rezidenčių gautų dividendų vertinimas pelno mokesčio požiūriu, atsižvelgiant į tai, iš kurios valstybės jie gauti, negali būti pateisinamas skirtinga padėtimi kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.
- 117 Be to, reikia išnagrinėti, ar iš teisės normų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, išplaukiantis apribojimas pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr. minėto Sprendimo *ELISA* 79 punktą).
- 118 Austrijos, Vokietijos, Italijos, Suomijos ir Nyderlandų vyriausybės teigimu, nors kapitalo judėjimo iš trečiųjų šalių apribojimas gali būti pateisinamas, taip nėra tuo atveju, kai toks apribojimas susijęs su kapitalo judėjimu tarp valstybių narių (žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in the FII Group Litigation* 171 punktą ir *A 37* punktą). Šios valstybės mano, kad būtinumas užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą santykiuose tarp valstybių narių ir EEE susitarimui nepriklausančių trečiųjų šalių gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, dėl kurio valstybės narės atleidžiamos nuo įsipareigojimo iš tų trečiųjų šalių gautiems dividendams taikyti tokį patį mokesstinį vertinimą kaip ir dividendams iš bendrovių rezidenčių. Jos paaiškina, kad nors valstybės narės privalo kitoje valstybėje narėje įsisteigusiai bendrovei suteikti tokias pačias mokesčio lengvatas, kokias jos suteikia jų teritorijoje įsisteigusioms bendrovėms, tokio įsipareigojimo nėra tarp Sąjungai priklausančių valstybių narių ir trečiųjų šalių šių teritorijoje įsisteigusių bendrovių atžvilgiu. Jeigu SESV 63 straipsnis turėtų būti laikomas nustatančiu pareigą valstybei narei vertinti iš EEE susitarimui nepriklausančių trečiųjų šalių gautus dividendus taip pat kaip bendrovių rezidenčių išmokėtus dividendus, praktiškai nebeliktų valstybių narių veiksmų laisvės vesti derybas dėl sutarčių mokesčių srityje ir taip užsitikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą bendradarbiaujant su trečiosiomis šalimis.

- 119 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad teismo praktika, susijusi su naudojimosi judėjimo laisvėmis Sąjungoje apribojimais, negali būti visa taikoma kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, nes tokie apribojimai yra susiję su kitu teisiniu kontekstu (minėto Sprendimo *Établissements Rimbaud* 40 punktas ir nurodyta teismų praktika).
- 120 Tokiomis aplinkybėmis negalima atmesti valstybės narės galimybės įrodyti, jog kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų apribojimas pateisinamas pagrindu, nurodytu tokiomis aplinkybėmis, kuriomis šis pagrindas negalėtų pagrįstai pateisinti kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimo (minėto Sprendimo *A 36* ir *37* punktai ir minėtų nutarčių *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* 93 punktas bei *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* 73 punktas).
- 121 Jau buvo pripažinta, kad naudojimosi judėjimo laisve Sąjungoje apribojimas gali būti pateisinamas siekiant išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer, C-446/03*, Rink. p. I-10837, 45 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA, C-231/05*, Rink. p. I-6373, 51 punktą ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium, C-414/06*, Rink. p. I-3601, 42 punktą). Todėl toks pateisinimas, esantis privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, gali būti *a fortiori* pripažįstamas valstybių narių santykiuose su trečiosiomis šalimis.
- 122 Tačiau tam, kad skirtingas nacionalinių dividendų ir dividendų iš EEE susitarimui nepriklausančių trečiųjų šalių vertinimas galėtų būti pateisinamas tokiu privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, jis turi būti tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (žr. 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer, C-250/95*, Rink. p. I-2471, 26 punktą; 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant, C-9/02*, Rink. p. I-2409, 49 punktą ir minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 35 punktą).

- 123 Atkreiptinas dėmesys į tai, kad vienodas bendrovės rezidentės portfelinių dividendų, nesvarbu, ar gautų iš kitos bendrovės rezidentės, ar iš EEE susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės, vertinimas nelemtų to, kad dividendų gavusios bendrovės buveinės valstybėje narėje įprastai apmokestinamos pajamos būtų perkeltos į atitinkamą trečiąją šalį (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Glaxo Wellcome* 87 punktą). Kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 120 punkte, pagrindinėje byloje kalbama ne apie kompetenciją apmokestinti nacionalinėje teritorijoje vykdomą ekonominę veiklą, bet apie užsienyje gautų pajamų apmokestinimą.
- 124 Tokiomis aplinkybėmis skirtingas portfelinių dividendų vertinimas atsižvelgiant į tai, ar tai yra nacionaliniai, ar užsienio dividendai, negali būti pateisinamas būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir EEE susitarimui nepriklausančių trečiųjų šalių.
- 125 Žinoma, portfelinių dividendų, kuriuos išmoka EEE susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės, atleidimas nuo mokesčio arba toje valstybėje sumokėto mokesčio įskaitymas Austrijos Respublikai reikštų jos pačios mokestinių pajamų iš pelno mokesčio sumažėjimą.
- 126 Tačiau iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad mokestinių pajamų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo galima remtis pateisinant pagrindinei laisvei iš esmės prieštaraujančią priemonę (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Manninen* 49 punktą ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 59 punktą).

- 127 Kalbant apie abipusiškumo santykiuose tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių nebuvimą, primintina, kad kai laisvo kapitalo judėjimo principas EB 56 straipsnio 1 dalimi (dabar – SESV 63 straipsnio 1 dalis) buvo išplėstas taip, kad apimtų ir kapitalo judėjimą tarp trečiųjų šalių ir valstybių narių, valstybės narės nusprendė tame pačiame straipsnyje ir tokia pačia formuluote šį principą įtvirtinti kapitalo judėjimui Bendrijos viduje ir kapitalo judėjimui, susijusiam su santykiais su trečiosiomis šalimis (minėto Sprendimo A 31 punktą).
- 128 Tokiomis aplinkybėmis abipusiškumo santykiuose tarp valstybių narių ir EEE susitarimui nepriklausančių trečiųjų šalių nebuvimu negalima pateisinti kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir minėtų trečiųjų šalių apribojimo.
- 129 Be to, Austrijos vyriausybė tvirtina, kad jos mokesčių sistema pateisinama būtinumu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, nes reikšmingos sutartys su trečiosiomis šalimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo neužtikrina to paties pasikeitimo informacija su atitinkamos valstybės kompetentingomis institucijomis lygio, kuris Direktyva 77/799 numatytas santykiuose tarp valstybių narių institucijų.
- 130 Šiuo atžvilgiu primintina, kad Direktyvoje 77/799 nustatytos valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimo sistemos tarp valstybių narių ir trečiosios šalies kompetentingų institucijų nėra, jeigu ši trečioji šalis neprisiėmė jokių tarpusavio pagalbos įsipareigojimų (žr. minėtų sprendimų *Komisija prieš Italiją* 70 punktą ir *Établissements Rimbaud* 41 punktą).
- 131 Iš to išplaukia, kad kai pagal valstybės narės teisės aktus mokesčio lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar įvykdytos sąlygos, kurių laikymąsi galima patikrinti tik gavus informacijos iš EEE susitarimui nepriklausančios trečiosios šalies kompetentingų

institucijų, iš esmės yra teisėta, jog ši valstybė narė atsisako suteikti tokią lengvatą, ypač jeigu dėl to, kad ši trečioji šalis neturi sutartinės pareigos pateikti informaciją, paaiškėja, jog iš jos neįmanoma gauti šios informacijos (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Établissements Rimbaud* 44 punktą).

- 132 Tačiau nagrinėjamu atveju konstatuotina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės normose portfelinių dividendų iš EEE susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės galimas atleidimas nuo mokesčio arba tokioje trečiojoje šalyje sumokėto mokesčio galimas įskaitymas nesusiejamas su susitarimo tarp valstybės narės ir atitinkamos trečiosios šalies dėl tarpusavio pagalbos buvimu. Iš tiesų pagal *KStG* 10 straipsnį portfeliniai dividendai iš EEE susitarimui nepriklausančių trečiųjų šalių Austrijoje visuomet apmokestinami pelno mokesčiu, o nagrinėjamos nacionalinės normose tokiems dividendams nenumatoma jokia mokesčio lengvata, siekiant išvengti ekonominio dvigubo jų apmokestinimo.
- 133 Tokiomis aplinkybėmis bendradarbiavimo mokesčių institucijų lygiu esančiu skirtumu tarp, pirma, situacijos, kai Sąjungos viduje tarpusavyje bendradarbiauja valstybės narės, ir, antra, situacijos, kai bendradarbiauja valstybės narės ir trečiosios šalys, negalima pateisinti nacionalinių portfelinių dividendų ir portfelinių dividendų iš EEE susitarimui nepriklausančių trečiųjų šalių skirtingo mokesčio vertinimo.
- 134 Galiausiai Austrijos vyriausybė pažymi, kad jei pagrindinėje byloje nagrinėjamos normos prieštarautų laisvam kapitalo judėjimui, reikėtų patikrinti, ar trečiosiose šalyse įsisteigusiose bendrovėse turimos kapitalo dalys neturėtų būti laikomos tiesioginėmis investicijomis SESV 64 straipsnio 1 dalies prasme, nes tokiu atveju nacionalinė sistema galėtų būti laikoma jau egzistavusia 1993 m. gruodžio 31 d. Todėl tokiu atveju ši sistema galėtų būti laikoma pateisinama *standstill* išlyga, esančia minėtame ESV sutarties straipsnyje.



- 135 Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį SESV 63 straipsnio nuostatomis nekludoma taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Sąjungos teisę galiojusių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis.
- 136 Tai reiškia, kad kai iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstybė narė priėmė teisės aktus, kuriuose yra SESV 63 straipsniu draudžiamų kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų apribojimų, ir po šios datos priima teisės aktus, kurie, taip pat būdami minėto judėjimo apribojimai, iš esmės yra tapatūs ankstesniems teisės aktams arba tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančią naudojimosi Sąjungos teisėje įtvirtintomis teisėmis ir laisvėmis kliūtį, SESV 63 straipsnis nedraudžia pastarųjų teisės aktų taikyti trečiosioms šalims, jeigu jie taikomi kapitalo judėjimui, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 196 punktas).
- 137 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad tiesioginėmis investicijomis negali būti laikomas dalyvavimas bendrovės kapitale nesiekiant užmegzti arba palaikyti ilgalaikių ir tiesioginių ekonominių ryšių tarp akcininko ir tos bendrovės bei nesudarantis akcininkui sąlygų efektyviai dalyvauti ją valdant ar kontroliuojant (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 196 punktas). Kadangi šiame klausime nagrinėjamos normos susijusios tik su tokiu dalyvavimu dividendus išmokėjusios bendrovės kapitale, kai jo turima mažiau nei 10 %, manytina, kad jos nepatenka į materialinę SESV 64 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.
- 138 Taigi atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į trečiąją pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės normos, kuriomis, siekiant išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo, nuo pelno mokesčio atleidžiami bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gaunami

portfeliniai dividendai ir kuriomis EEE susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės išmokėtų dividendų atveju nenumatomas nei dividendų atleidimas nuo mokesčio, nei dividendus išmokėjusios bendrovės jos buveinės valstybėje sumokėto mokesčio įskaitymo sistema.

#### 4. Dėl ketvirtojo klausimo

<sup>139</sup> Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsniu nacionalinei administracijai EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje, su kuria Austrijos Respublika nėra sudariusi susitarimo dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos, arba kitoje trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių išmokėtų dividendų atveju uždraudžiama taikyti įskaitymo metodą – neatsižvelgiant į tai, jog šis metodas reikštų tariamai per didelę administracinę našta dividendų gavėjui – motyvuojant tuo, kad įskaitymo metodo taikymas, remiantis *Verwaltungsgerichtshof* sprendimu, labiausiai atitiktų įstatymų leidėjo valią, o 10 % dalyvavimo kapitale ribos netaikymas lemtų atleidimą nuo mokesčio, taigi ir automatinį ekonominio dvigubo portfelinių dividendų iš trečiosiose šalyse įsisteigusių bendrovių apmokestinimo išvengimą.

<sup>140</sup> Šiuo atžvilgiu primintina, kad *Verwaltungsgerichtshof* nusprendė, jog siekiant pašalinti mažiau palankų mokestinį vertinimą, kuris taikomas iš bendrovių ne rezidenčių gautiems dividendams, palyginti su vertinimu, kuris taikomas iš bendrovių rezidenčių gautiems dividendams, šiai pirmai dividendų kategorijai reikia taikyti ne atleidimo nuo mokesčio metodą, o metodą, pagal kurį į Austrijoje mokėtiną mokestį įskaitomas mokestis, tekęs dividendams juos išmokėjusios bendrovės buveinės valstybėje.

<sup>141</sup> Kaip buvo priminta šio sprendimo 86 punkte, Sąjungos teisė nedraudžia valstybei narei išvengti bendrovės rezidentės gaunamų dividendų apmokestinimo kelis kartus taikant normas, kuriomis šie dividendai atleidžiami nuo apmokestinimo, kai juos išmoka bendrovė rezidentė, o įskaitymo metodu išvengiant šių dividendų apmokestinimo kelis kartus, kai juos išmoka bendrovė ne rezidentė, tačiau su sąlyga, kad užsienio dividendų apmokestinimo tarifas neviršija nacionaliniams dividendams taikomo apmokestinimo tarifo, o mokesčio kreditas yra bent jau lygus dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje sumokėti sumai ir neviršija dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje taikomo mokesčio sumos.

<sup>142</sup> Be to, valstybės narės, įtvirtindamos priemones, skirtas išvengti išmokėto pelno apmokestinimo kelis kartus arba jį sušvelninti, turi nustatyti mokesčių mokėtojų kategoriją, kuriai gali būti taikomos šios priemonės, ir tam įtvirtinti ribas, grindžiamas šioms mokesčių mokėtojams priklausančiu atitinkamų dividendus išmokėjusių bendrovių kapitalu (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 67 punktą).

<sup>143</sup> Taigi SESV 63 straipsniu nedraudžiama nacionalinio mokesčių administratoriaus praktika dividendams iš tam tikrų trečiųjų šalių taikyti įskaitymo metodą, kai dividendų gavusi bendrovė juos išmokėjusios bendrovės kapitalo turi mažiau nei tam tikra riba, ir atleidimo nuo mokesčio metodą, kai kapitalo turima daugiau nei minėta riba, o nacionaliniams dividendams įprastai taikyti atleidimo nuo mokesčio metodą, tačiau su sąlyga, kad šie mechanizmai, kuriais siekiama išvengti išmokėto pelno apmokestinimo kelis kartus ar jį sušvelninti, lemia tokį patį rezultatą.

- 144 Tariamai per didelė administracinė našta, kurią lemia įskaitymo metodo taikymas, jau buvo nagrinėta šio sprendimo 92–99 ir 104 punktuose.
- 145 Ketvirtojo klausimo b ir c dalimis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia Teisingumo Teismo, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos nacionalinės teisės normos arba praktika, pagal kurias EEE susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės išmokėtų portfelinių dividendų atveju įskaitymo metodo taikymas susiejamas su susitarimo su atitinkama trečiąja šalimi dėl tarpusavio pagalbos buvimu.
- 146 Tačiau toks klausimas yra visiškai hipotetinis ir dėl to nepriimtinas (žr. 2010 m. birželio 22 d. Sprendimo *Melki ir Abdeli*, C-188/10 ir C-189/10, Rink. p. I-5667, 27 punktą ir nurodytą teismų praktiką).
- 147 Taigi į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsniu nedraudžiama nacionalinio mokesčių administratoriaus praktika dividendams iš tam tikrų trečiųjų šalių taikyti įskaitymo metodą, kai dividendų gavusi bendrovė dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo turi mažiau nei tam tikra riba, ir atleidimo nuo mokesčio metodą, kai kapitalo turima daugiau nei minėta riba, o nacionaliniams dividendams įprastai taikyti atleidimo nuo mokesčio metodą, tačiau su sąlyga, kad šie mechanizmai, kuriais siekiama išvengti išmokėto pelno apmokestinimo kelis kartus ar jį sušvelninti, lemia tokį patį rezultatą. Tai, kad nacionalinis mokesčių administratorius iš dividendus gavusios bendrovės reikalauja informacijos apie mokesčių, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas trečiojoje šalyje, kur yra šios bendrovės buveinė, glaudžiai siejasi su pačiu įskaitymo metodo veikimu ir nedaro įtakos atleidimo nuo mokesčio ir įskaitymo metodų lygiavertiškumui.

*C — Dėl klausimų byloje C-437/08*

- <sup>148</sup> Savo klausimais byloje C-437/08 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, pirma, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos tokios nacionalinės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriomis, esant tam tikroms sąlygoms, numatoma taikyti įskaitymo metodą dividendams iš kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės, o nacionaliniai dividendai visuomet atleidžiami nuo pelno mokesčio, ir kuriomis nenumatomas įskaitymo mokestiniais metais, kuriais dividendų gavusi bendrovė patyrė veiklos nuostolių, perkėlimas į kitus metus.
- <sup>149</sup> Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsniu valstybė narė, taikant užsienio dividendų įskaitymo metodą, įpareigojama atsižvelgti ne tik į valstybėje, kurioje įsisteigusi dividendus išmokėjusi bendrovė, sumokėtą pelno mokestį, bet ir į toje valstybėje išskaičiuotą mokestį prie šaltinio.

## 1. Dėl priimtimumo

- <sup>150</sup> Austrijos vyriausybė mano, kad šie klausimai nesusiję su pagrindine byla, nes joje kalbama tik apie 2002 mokestinius metus, t. y. metus, kuriais buvo patirta veiklos nuostolių. Galimas užsienyje sumokėto pelno mokesčio įskaitymo perkėlimas gali būti susijęs tik su vėlesniais mokestiniais metais.

151 Šiuos argumentus reikia atmesti.

152 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad net jei pagrindinė byla susijusi tik su apmokestinimu už 2002 mokesčius metus, t. y. metus, kuriais *Salinen* patyrė nuostolių, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimais siekia išsiaiškinti, ar įskaitymo metodo už tuos mokesčius metus taikymas dividendams, kuriuos ši bendrovė gauna iš bendrovės ne rezidentės, gali būti laikomas lygiaverčiu šių dividendų atleidimui nuo mokesčio. Jis taip pat klausia, ar toks taikymas yra suderinamas su SESV 63 straipsniu, jeigu, taikant šį metodą, dividendų gavusiai bendrovei neleidžiama į vėlesnius mokesčius metus perkelti dividendus išmokėjusios valstybės buveinės valstybėje sumokėto mokesčio.

153 Esant tokioms sąlygoms, byloje C-437/08 pateikti klausimai yra priimtini.

## 2. Dėl esmės

154 Atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar SESV 63 straipsniu valstybė narė, kuri taiko įskaitymo metodą bendrovių ne rezidenčių išmokėtiems dividendams ir atleidimo nuo mokesčio metodą dividendams iš bendrovių rezidenčių, įpareigojama numatyti sumokėto pelno mokesčio įskaitymo perkėlimą, kai bendrovė gavėja tais mokesčiais metais, kuriais gavo dividendų, patiria veiklos nuostolių.

155 Austrijos vyriausybė mano, kad SESV 63 straipsniu jai nenustatoma pareiga numatyti tokį perkėlimą. Iš tiesų, nors šis pelnas dividendus išmokėjusios bendrovės buveinės valstybėje apmokestinamas didesniu mokesčiu nei dividendus gavusios bendrovės valstybės taikomas mokestis, pastaroji valstybė privalo suteikti tik dividendus gavusios bendrovės mokėtinos pelno mokesčio sumos neviršijantį mokesčio kreditą (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 52 punktą). Be to, kai dėl nuostolių, kuriuos dividendų gavusi bendrovė patiria jų išmokėjimo metais, už gautus dividendus nemokamas nacionalinis mokestis, dividendų gavusios bendrovės valstybė neprivalo suteikti mokesčio kredito nei už atitinkamus mokestinius metus, nei *a fortiori* už vėlesnius mokestinius metus.

156 Šiuo atžvilgiu primintina, kad SESV 63 straipsniu valstybė narė, dividendams, kuriuos bendrovėms rezidentėms išmokėjo kitos bendrovės rezidentės, taikanti ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemą, įpareigojama vienodai vertinti ir bendrovių ne rezidenčių bendrovėms rezidentėms išmokėtus dividendus (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punktą).

157 Pagrindinėje byloje iš *KStG* 10 straipsnio 6 dalies matyti, kad taikant atitinkamą įskaitymo sistemą bendrovių ne rezidenčių išmokėti dividendai įtraukiami į dividendų gavusios bendrovės apmokestinimo bazę, taip sumažindami jos sumą gautų dividendų dydžiu, kai atitinkamais mokestiniais metais patiriama nuostolių. Taip į vėlesnius mokestinius metus perkeltina nuostolių suma sumažinama tuo pačiu dydžiu. Tačiau iš bendrovių rezidenčių gauti dividendai, kurie atleidžiami nuo mokesčio, neturi jokios įtakos dividendų gavusios bendrovės apmokestinimo bazei, taigi ir galimiems perkelti jos nuostoliams.

158 Tai reiškia, kad net jei bendrovės ne rezidentės išmokėti dividendai, kuriuos gavo bendrovė rezidentė, neapmokestinami pelno mokesčiu valstybėje narėje, kurioje pastaroji bendrovė yra įsisteigusi, tais mokestiniais metais, kuriais šie dividendai buvo

gauti, dividendų gavusios bendrovės nuostolių sumažinimas šiai bendrovei, jeigu jai netaikomas dividendus išmokėjusios bendrovės sumokėto mokesčio įskaitymo perkėlimas, gali lemti ekonominį dvigubą šių dividendų apmokestinimą vėlesniais mokestiniais metais, kai veiklos rezultatai bus teigiami (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, Rink. p. I-731, 39 ir 40 punktus bei minėtos Nutarties *KBC-Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* 39 ir 40 punktus). Tačiau nacionalinių dividendų atveju dėl jiems taikomo atleidimo nuo mokesčio metodo nėra jokios ekonominio dvigubo apmokestinimo rizikos.

- 159 Kadangi tokiose nacionalinės teisės normose, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nenumatomas dividendus išmokėjusios bendrovės įsisteigimo valstybėje sumokėto pelno mokesčio įskaitymo perkėlimas, pagal tokią sistemą, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, užsienio dividendams taikomas didesnis apmokestinimas nei tas, kurį lemia atleidimo nuo mokesčio metodo taikymas nacionaliniams dividendams.
- 160 Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta šio sprendimo 156 punkte, manytina, kad SESV 63 straipsniu tokios normos draudžiamos.
- 161 Priešingai nei teigia Austrijos vyriausybė, tokios normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, negali būti pateisinamos tuo, kad taikant įskaitymo metodą valstybė narė privalo suteikti tik tokį mokesčio kreditą, kuris neviršija dividendų gavusių bendrovių mokėtino pelno mokesčio sumos (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 50 ir 52 punktus).
- 162 Žinoma, iš teismų praktikos matyti, kad atleidimo nuo mokesčio ir įskaitymo metodų lygiavertiškumas nereikalauja, jog taikant pastarąjį metodą dividendams iš bendrovių



ne rezidenčių būtų suteiktas nacionalinį apmokestinimo lygį viršijantis mokesčio kreditas (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 50 ir 52 punktus). Iš tiesų pakanka suteikti mokesčio kreditą, kurio dydis neviršija dividendų gavusių bendrovių mokėtino pelno mokesčio sumos, kad būtų eliminuotas ekonominis dvigubas išmokėtų dividendų apmokestinimas.

163 Tačiau, kaip matyti iš šio sprendimo 158 punkto, nacionalinės teisės normos, kurioomis dividendų iš bendrovių ne rezidenčių atveju neleidžiamas užsienyje sumokėto mokesčio įskaitymo perkėlimas, o nuo pelno mokesčio atleidžiami nacionaliniai dividendai, neužkerta kelio ekonominiam dvigubam užsienio dividendų apmokestinimui.

164 Kadangi mokesčių normos, skirtos dvigubam išmokėto pelno apmokestinimui išvengti ar jam sušvelninti, atžvilgiu užsienio dividendus gaunančios bendrovės padėtis yra panaši į nacionalinius dividendus gaunančios bendrovės padėtį, jeigu abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 62 punktą), skirtingas nacionalinių ir užsienio dividendų vertinimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negali būti pateisinamas skirtinga situacija, susijusia su kapitalo investavimo vieta.

165 Galiausiai, priešingai nei tvirtina Italijos vyriausybė, pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas vertinimas negali būti pateisintas būtinumu išvengti to, kad bendrovių grupėje, kuriai priklauso dividendų gavusi bendrovė ir juos išmokėjusi bendrovė ne rezidentė, būtų sukurti dirbtiniai dariniai, turint tikslą pakeisti dividendų išmokėjimo valstybę vien tam, kad būtų galima gauti mokesčio lengvatų. Šiuo atžvilgiu pakanka konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė priemonė, ribojanti laisvą kapitalo judėjimą, konkrečiai neskirta visiškai dirbtiniams, ekonomiškai

nepagrįstiems dariniams, kuriais siekiama vien gauti mokesčio lengvatą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Glaxo Wellcome* 89 punktą ir nurodytą teismo praktiką). Be to, kaip pažymi generalinė advokatė savo išvados 160 punkte, atrodo, kad visiškai dirbtinių darinių buvimas bendrovių grupės viduje tokiu atveju, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negalimas, nes *Salinen* gavo dividendų iš dalyvavimo kapitale, kai turima mažiau nei 10 % dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo, valdomo per nacionalinį investicinį fondą bendrosios nuosavybės su kitais investuotojais forma.

<sup>166</sup> Antra, dėl to, ar taikant įskaitymo metodą reikia atsižvelgti į mokesčių, išskaičiuotą prie šaltinio dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje, primintina, kad jeigu toks mokesčių neįskaitomas valstybėje, kur įsikūrusi atitinkamus dividendus gaunanti bendrovė, jis sukuria sąlygas teisiniam dvigubam apmokestinimui.

<sup>167</sup> Šiuo atžvilgiu primintina, kad kiekviena valstybė narė, laikydamosi Sąjungos teisės, turi nustatyti savą išmokėto pelno apmokestinimo sistemą ir atsižvelgdama į tai apibrėžti apmokestinimo bazę bei mokesčio tarifą, kurie taikomi dividendus gavusiam akcininkui (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 50 punktą; *Test Claimants in the FII Group Litigation* 47 punktą ir 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rink. p. I-3747, 30 punktą).

<sup>168</sup> Iš to išplaukia, pirma, kad vienoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės išmokėtiems dividendams kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam akcininkui gali būti taikomas teisinis dvigubas apmokestinimas, jei abi valstybės narės pasirenka vykdyti savo kompetenciją mokesčių srityje ir apmokestinti dividendus gavusį akcininką (2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Damseaux*, C-128/08, Rink. p. I-6823, 26 punktas).

- 169 Antra, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad nepalankumai, galintys kilti dėl to, jog įvairios valstybės narės paraleliai įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, nėra Sutartimi draudžiami apribojimai, jeigu taip nėra diskriminuojama (2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-487/08, Rink. p. I-4843, 56 punktas ir nurodyta teismo praktika).
- 170 Kadangi Sąjungos teisė, kokia yra dabar, nenustato bendrų kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimo kriterijų, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo Sąjungoje, aplinkybė, kad minėtus dividendus gali apmokestinti ir valstybė narė, kurioje jie išmokami, ir akcininko įsisteigimo valstybė narė, nereiškia, jog pagal Sąjungos teisę įsisteigimo valstybė narė privalo užkirsti kelią nepalankumams, galintiems kilti vykdant dviejų valstybių narių taip pasidalytą kompetenciją (žr. minėto Sprendimo *Damseaux* 30 ir 34 punktus bei 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *CIBA*, C-96/08, Rink. p. I-2911, 27 ir 28 punktus).
- 171 Tokiomis aplinkybėmis SESV 63 straipsnis negali būti aiškinamas kaip įpareigojantis valstybę narę savo mokesčių teisės aktuose numatyti kitoje valstybėje narėje išskaičiuojant mokestį prie šaltinio dividendams pritaikyto mokesčio įskaitymą, siekiant išvengti teisinio dvigubo dividendų, kuriuos gavo pirmojoje valstybėje narėje įsisteigusi bendrovė, apmokestinimo, kurį lemia tai, kad šios valstybės narės lygia-grečiai naudojasi savo atitinkama kompetencija mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C-513/04, Rink. p. I-10967, 22–24 punktus).
- 172 Tokią išvadą *a fortiori* reikia daryti tuomet, kai teisinį dvigubą apmokestinimą lemia tai, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 119 ir 120 punktų, savo atitinkama kompetencija mokesčių srityje lygia-grečiai naudojasi valstybė narė ir trečioji šalis.

173 Atsižvelgiant į visus šiuos argumentus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:

- juo draudžiamos nacionalinės teisės normos, kuriomis bendrovėms rezidentėms suteikiama galimybė perkelti vienais mokestiniais metais patirtus nuostolius į vėlesnius mokestinius metus ir kuriomis išvengiama ekonominio dvigubo dividendų apmokestinimo taikant nacionaliniams dividendams atleidimo nuo mokesčio metodą, o kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių išmokėtiems dividendams taikomas įskaitymo metodas, jeigu tokiomis normomis įskaitymo metodo taikymo atveju neleidžiama perkelti dividendus išmokėjusios bendrovės įsisteigimo valstybėje sumokėto pelno mokesčio įskaitymo į kitus mokestinius metus, jei tais mokestiniais metais, kuriais bendrovė gavė gavo užsienio dividendų, ši bendrovė patyrė veiklos nuostolių, ir
  
- juo valstybė narė neįpareigojama savo mokesčių teisės aktuose numatyti kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje išskaičiuojant mokestį prie šaltinio dividendams pritaikyto mokesčio įskaitymą, siekiant išvengti teisinio dvigubo dividendų, kuriuos gavo pirmojoje valstybėje narėje įsisteigusi bendrovė, apmokestinimo, kurį lemia tai, kad šios valstybės lygiagrečiai naudojasi savo atitinkama kompetencija mokesčių srityje.

#### **IV — Dėl bylinėjimosi išlaidų**

174 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės normos, kuriomis numatomas portfelinių dividendų iš dalyvavimo bendrovių rezidenčių kapitale atleidimas nuo pelno mokesčio ir kuriomis portfelinių dividendų, gautų iš bendrovių, įsisteigusių 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyse, atleidimas nuo šio mokesčio susiejamas su susitarimo tarp valstybės narės ir atitinkamos trečiosios šalies dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos buvimu, jeigu paaiškėja, kad vien susitarimo dėl tarpusavio administracinės pagalbos buvimas yra būtinas norint pasiekti nagrinėjamų teisės normų tikslus.
2. SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiamos valstybės narės teisės normos, kuriomis nuo pelno mokesčio atleidžiami portfeliniai dividendai, bendrovės rezidentės gaunami iš kitos bendrovės rezidentės, tačiau pagal kurias šiuo mokesčiu apmokestinami portfeliniai dividendai, bendrovės rezidentės gaunami iš bendrovės, įsisteigusios kitoje valstybėje narėje arba 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje, tačiau su sąlyga, kad šios bendrovės buveinės vietos valstybėje sumokėtas mokestis įskaitomas į dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje mokėtiną mokestį ir dividendus gavusiai bendrovei nustatyta administracinė našta nėra per didelė, kad būtų galima pasinaudoti tokiu įskaitymu. Nacionalinio mokesčių administratoriaus iš dividendus gavusios bendrovės reikalaujama informacija apie mokestį, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas jos buveinės valstybėje, yra glaudžiai susijusi su pačiu įskaitymo metodo veikimu ir negali būti laikoma per didelė administracine našta.

3. SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės normos, kuriomis, siekiant išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo, nuo pelno mokesčio atleidžiami bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gaunami portfeliniai dividendai ir kuriomis 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės išmokėtų dividendų atveju nenumatomas nei dividendų atleidimas nuo mokesčio, nei juos išmokėjusios bendrovės jos buveinės valstybėje sumokėto mokesčio įskaitymo sistema.
  
4. SESV 63 straipsniu nedraudžiama nacionalinio mokesčių administratoriaus praktika dividendams iš tam tikrų trečiųjų šalių taikyti įskaitymo metodą, kai dividendų gavusi bendrovė juos išmokėjusios bendrovės kapitalo turi mažiau nei tam tikra riba, ir atleidimo nuo mokesčio metodą, kai kapitalo turima daugiau nei minėta riba, o nacionaliniams dividendams įprastai taikyti atleidimo nuo mokesčio metodą, tačiau su sąlyga, kad šie mechanizmai, kuriais siekiama išvengti išmokėto pelno apmokestinimo kelis kartus ar jį sušvelninti, lemia tokį patį rezultatą. Tai, kad nacionalinis mokesčių administratorius iš dividendus gavusios bendrovės reikalauja informacijos apie mokestį, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas trečiojoje šalyje, kur yra šios bendrovės buveinė, glaudžiai siejasi su pačiu įskaitymo metodo veikimu ir nedaro įtakos atleidimo nuo mokesčio ir įskaitymo metodų lygiavertiškumui.
  
5. SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:
  - juo draudžiamos nacionalinės teisės normos, kuriomis bendrovėms rezidentėms suteikiama galimybė perkelti vienais mokestiniais metais patirtus nuostolius į vėlesnius mokestinius metus ir kuriomis išvengiama ekonominio dvigubo dividendų apmokestinimo taikant nacionaliniams dividendams atleidimo nuo mokesčio metodą, o kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje įsisteigusių bendrovių išmokėtiems dividendams

**taikomas įskaitymo metodas, jeigu tokiomis normomis įskaitymo metodo taikymo atveju neleidžiama perkelti dividendus išmokėjusios bendrovės įsisteigimo valstybėje sumokėto pelno mokesčio įskaitymo į kitus mokestinius metus, jei tais mokestiniais metais, kuriais bendrovė gavė gavo užsienio dividendų, ši bendrovė patyrė veiklos nuostolių, ir**

- juo valstybė narė neįpareigojama savo mokesčių teisės aktuose numatyti kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje išskaičiuojant mokestį prie šaltinio dividendams pritaikyto mokesčio įskaitymą, siekiant išvengti teisinio dvigubo dividendų, kuriuos gavo pirmojoje valstybėje narėje įsisteigusi bendrovė, apmokestinimo, kurį lemia tai, kad šios valstybės lygiagrečiai naudojami savo atitinkama kompetencija mokesčių srityje.

Parašai.