



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
PEDRO CRUZ VILLALÓN IŠVADA,
pateikta 2013 m. lapkričio 7 d.¹

Byla C-47/12

**Kronos International Inc.
prieš
Finanzamt Leverkusen**

(Finanzgericht Köln (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Įsisteigimo laisvė — Laisvas kapitalo judėjimas — Mokesčių teisės aktai — Pelnų mokestis — Dividendų apmokestinimas — Atitinkama SESV 49 straipsnio ir SESV 63 straipsnio taikymo sritis — Nacionalinės teisės aktai, vienodai taikomi kontrolės teisę suteikiančioms kapitalo dalims ir portfelių sudarančioms kapitalo dalims — Nuostatos dėl dividendų dvigubo apmokestinimo išvengimo — Užsienio kilmės dividendų atleidimo nuo mokesčių sistema — Nacionalinių dividendų įskaitymo sistema — Patronuojančiosios bendrovės nuostolių skirtingas vertinimas — Apribojimas — Pateisinimai — Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių — Bendra sistemos darna“

1. Šioje byloje Teisingumo Teismui pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su nacionalinių teisės aktų pelno mokesčio srityje, pagal kuriuos patronuojančiosioms bendrovėms rezidentėms išmokamiems dividendams taikomas skirtingas apmokestinimas, nelygu, ar šie dividendai yra nacionalinės, ar užsienio kilmės, suderinamumu su Sąjungos teise, t. y. šiuo atveju su Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo.

2. Visų pirma Teisingumo Teismo prašoma nustatyti, kuri laisvė taikytina pagrindinėje byloje, atsižvelgiant į tai, kad nagrinėjama bendrovė rezidentė įsteigta Jungtinėse Amerikos Valstijose, įvairiose dukterinėse bendrovėse jai priklauso daugiau kaip 90 % kapitalo dalių, o nacionalinės teisės aktai taikomi bet kurioms kapitalo dalims, kurios sudaro daugiau kaip 10 %. Tai suteiks Teisingumo Teismui galimybę išplėsti labai išsamią savo praktiką dėl dividendų vertinimui mokesčių atžvilgiu taikytinos laisvės nustatymo.

3. Teisingumo Teismas toliau turės išnagrinėti, ar su Sutarties nuostatomis suderinami pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai², kuriais siekiama išvengti bendrovėms rezidentėms išmokėtų dividendų ekonominio grandininio arba dvigubo apmokestinimo, atleidžiant nuo mokesčių užsienio kilmės dividendus, kurie taip pat apmokestinami prie šaltinio, tačiau nacionalinės kilmės dividendams taikant įskaitymo sistemą.

¹ — Originalo kalba: prancūzų.

² — Teisės aktai, kurių tam tikrus aspektus Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę nagrinėti. Žr. 2007 m. kovo 6 d. Sprendimą *Meilicke ir kt.* (C-292/04, Rink. p. I-1835) ir 2011 m. birželio 30 d. Sprendimą *Meilicke ir kt.* (C-262/09, Rink. p. I-5669).

4. Žinoma, Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę pareikšti nuomonę tokiais klausimais, tačiau tik esant situacijoms, kai, kitaip nei pagrindinėje byloje, nuo mokesčių buvo atleisti nacionalinės kilmės dividendai, o įskaitymo sistema buvo³ arba turėjo būti⁴ taikoma užsienio kilmės dividendams.

5. Vis dėlto ši byla yra sudėtinga vienu klausimu, kuris ją išskiria iš kitų Teisingumo Teismo iki šiol nagrinėtų bylų. Pagrindinėje byloje ginčijama ne tai, kad dividendams taikytinos dvi apmokestinimo sistemos, bet dėl jų taikymo galinčios kilti pasekmės, kai dividendus gavusi bendrovė rezidentė patiria nuostolių. Taigi Teisingumo Teismas turi spręsti problemą, esančią jau labai gausios jo praktikos dėl dividendų apmokestinimo ir dėl nuostolių vertinimo⁵ kryžkelėje, tačiau niekada nenagrinėtomis aplinkybėmis.

I – Teisinis pagrindas

A – Dvigubo apmokestinimo sutartys

6. Visose taikytinose pagrindinėje byloje nagrinėjamais mokestiniais metais galiojusiose dvišalėse sutartyse, sudarytose atitinkamai Vokietijos Federacinės Respublikos su Belgijos Karalyste, Danijos Karalyste, Prancūzijos Respublika, Jungtine Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalyste ir Kanada, iš esmės numatyta, kad Vokietijoje įsteigta patronuojančiajai bendrovei jos dukterinių bendrovių išmokami dividendai, jei turima nuo 10 % iki 25 % kapitalo dalių, apmokestinami ne Vokietijoje, bet šių bendrovių įsteigimo valstybėje.

B – Vokietijos teisės aktai

7. Vokietijos Pelno mokesčio įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz*⁶) 49 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad apmokestinant bendroves, taip pat įskaitymo sistemai taikytinos Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*⁷) nuostatos.

8. *EStG* 36 straipsnio 2 dalies 3 punkte, kuriame reguliuojama „visiško įskaitymo“ sistema, numatyta:

„<...> Į pajamų mokestį įskaitomi:

3. Bendrovės arba pelno mokesčiu visiškai apmokestinamos asociacijos pelno mokestis iki 3/7 pajamų dydžio, kaip tai suprantama pagal 20 straipsnio 1 dalies 1 arba 2 punktą, tiek, kiek minėtos pajamos gaunamos ne iš dividendų išmokėjimo, kuriam buvo panaudotas nuosavas kapitalas, kaip tai suprantama pagal Pelno mokesčio įstatymo 30 straipsnio 2 dalies 1 punktą. Tokia pati tvarka taikytina pajamoms, kaip tai suprantama pagal 20 straipsnio 2 dalies 2 punkto

3 — Žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753), toliau – Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation I*; 2008 m. balandžio 23 d. Nutartį *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, Rink. p. I-2875); 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-406/07) ir 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, toliau – Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation II*).

4 — Žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimą *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305).

5 — Be kita ko, žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimą *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695); 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727); 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837); 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601); minėtą Sprendimą *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Philips Electronics* (C-18/11) ir 2013 m. vasario 21 d. Sprendimą *A* (C-123/11).

6 — Toliau – *KStG*.

7 — Toliau – *EStG*.

a papunktį, kurias asociacijos narys gavo iš kuponų arba kitų teisių pirmojo perleidimo; tokiais atvejais taikytinas pelno mokestis iki 3/7 už perleistas teises išmokėtos sumos. Pelno mokesčiu neapmokestinama:

<...>

f) kai pajamos nebuvo apskaitytos nustatant mokesčio bazę;

<...>.“

9. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, patikslina, kad užsienio kilmės dividendai Vokietijoje neapmokestinami pelno mokesčiu pagal iki 1993 m. galiojusios *KStG* redakcijos 26 straipsnio 7 dalį ir pagal 1994–2000 m. galiojusios *KStG* redakcijos 8b straipsnio 5 dalį.

II – Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės

10. Ieškovė pagrindinėje byloje *Kronos International Inc.*⁸ yra 1988 m. pagal Delavero valstijos (Jungtinės Amerikos Valstijos) teisę įsteigta holdingo bendrovė, kurios buveinė pagal įstatus yra minėtoje valstijoje, o valdymo organų buveinė – Vokietijoje, kur ji su filialu įregistruota verslo registre.

11. Ši bendrovė buvo įsteigta siekiant užtikrinti vienodą įvairių Europos ir Kanados bendrovių, kurias ji turėjo parduoti *NL Industries Inc.* (JAV), valdymą. Nuo 1989 m. jai priklauso 99,95 % Vokietijos bendrovės *Kronos Titan GmbH* kapitalo dalių ir – tiesiogiai ar netiesiogiai – kelių bendrovių kapitalo dalys, kurių skaičius 1991–2001 m., t. y. pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu, keitėsi nuo 90 % iki 100 %.

12. 1991–2001 m. KII priklausė 100 % *Kronos Canada Inc.* ir *Kronos UK Ltd.* kapitalo bei nuo 92,941 % iki 93,771 % *Société Industrielle Titane* (Prancūzija) kapitalo dalių.

13. 1999–2001 m. jai taip pat priklausė 100 % *Kronos Denmark APS* kapitalo, per kurią 2000 m. ir 2001 m. ji kontroliavo 99,99 % *Kronos Europa SA/NV* (Belgija) ir 100 % *Kronos Norge* (Norvegija) kapitalo.

14. Pagrindinė byla susijusi su pelno mokesčiu, kurį 1991–2001 m. KII turėjo sumokėti Vokietijoje, konkrečiai kalbant, su KII negalėjimu įskaityti į Vokietijoje mokėtiną pelno mokestį kitose valstybėse narėse arba trečiosiose valstybėse įsteigtų jos dukterinių ir subdukterinių bendrovių sumokėto pelno mokesčio ir prireikus susigrąžinti mokesčius Vokietijoje, kai patiriama nuostolių.

15. 2004–2010 m. KII buvo pateikti pranešimai apie mokėtiną pelno mokestį už 1991–2001 m. Šiuo atveju KII sumokėjo 4 190 788, 57 EUR pelno mokesčio už 1991 m. ir 2 050 183,81 EUR pelno mokesčio už 1992 m. Tačiau ji nemokėjo pelno mokesčio už 1993–2001 m. dėl patirtų nuostolių.

16. Tokiomis aplinkybėmis KII prašė į Vokietijoje jos mokėtiną pelno mokestį įskaityti ir grąžinti kitose valstybėse narėse (Belgijoje, Prancūzijoje ir Jungtinėje Karalystėje) arba trečiosiose valstybėse (Kanadoje, Norvegijoje) įsteigtų jos dukterinių ir subdukterinių bendrovių 1991–2001 m. sumokėtą pelno mokestį.

17. 2005 m. gruodžio 15 d. sprendimu *Finanzamt Leverkusen* atsisakė patenkinti šį prašymą. Šis atsisakymas buvo grindžiamas *EStG* 36 straipsnio 2 dalies 3 punkto f papunkčiu kartu su *KStG* 49 straipsnio 1 dalimi, pagal kuriuos įskaitymas iš dividendams taikytino pelno mokesčio galimas tik kai šie dividendai apskaitomi kaip apmokestinamos pajamos. Kadangi užsienio kilmės dividendai neapmokestinami, jų negalima priskirti prie apmokestinamųjų pajamų.

8 — Toliau – KII.

18. 2007 m. sausio 10 d. sprendimu *Finanzamt Leverkusen* kaip nepagrįstą atmetė KII pateiktą skundą dėl pranešimo apie mokestinių pajamų apskaičiavimą ir įskaitymą į už 1994 m. mokestinius metus mokėtiną pajamų mokestį.

19. 2007 m. vasario 7 d. KII pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln* dėl šio sprendimo panaikinimo ir ieškinį dėl neveikimo, susijusį su pelno mokesčio apskaičiavimu už 1991–1993 ir 1995–2001 mokestinius metus.

III – Prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

20. Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* (Vokietija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar tai, kad atleidus nuo mokesčių [trečiojoje šalyje] esančių kapitalo bendrovių dividendus, išmokėtus Vokietijos kapitalo bendrovėms, kurių atžvilgiu nacionalinės teisės aktuose nurodyta tik sąlyga, jog dividendus gaunanti kapitalo bendrovė turi valdyti bent jau 10 % dividendus išmokančios bendrovės kapitalo, neįskaitomas pelno mokestis, patenka tik į įsisteigimo laisvės, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį kartu su 54 straipsniu, ar taip pat į laisvo kapitalo judėjimo, kaip tai suprantama pagal SESV 63–65 straipsnius, taikymo sritį, jeigu dividendus gaunanti kapitalo bendrovė faktiškai turi 100 % kapitalo?
2. Ar nuostatos dėl įsisteigimo laisvės (dabar – SESV 49 straipsnis) ir prireikus dėl laisvo kapitalo judėjimo (iki 1993 m. EEB/EB 67 straipsnis, dabar – SESV 63–65 straipsniai) turi būti suprantamos taip, kad pagal jas draudžiamas teisės aktas, pagal kurį atleidžiant užsienio dukterinių bendrovių išmokėtus dividendus nuo mokesčių nuo šių dividendų sumokėtas pelno mokestis nėra įskaitomas ir grąžinamas, net jei patronuojančioji bendrovė patiria nuostolių, o Vokietijos dukterinių bendrovių išmokėtiems dividendams taikoma lengvata pelno mokesčio įskaitymo forma?
3. Ar nuostatos dėl įsisteigimo laisvės (dabar – SESV 49 straipsnis) ir prireikus dėl laisvo kapitalo judėjimo (iki 1993 m. EEB/EB 67 straipsnis, dabar – SESV 63–65 straipsniai) turi būti suprantamos taip, kad pagal jas draudžiamas teisės aktas, pagal kurį pelno mokestis, taikomas subdukterinių bendrovių ar subdukterinių bendrovių dukterinių bendrovių dividendams, neapmokestinamiems dukterinės bendrovės valstybėje ir yra (dar kartą) išmokamiems Vokietijos patronuojančiajai bendrovei ir taip pat neapmokestinamiems Vokietijoje, nėra įskaitomas ir grąžinamas, tačiau prireikus gali būti grąžinamas tik pagal vidaus schemas dukterinei bendrovei pelno mokesčio už subdukterinės bendrovės dividendus įskaitymo forma ir patronuojančiajai bendrovei pelno mokesčio už dukterinės bendrovės dividendus įskaitymo forma, jei patronuojančioji bendrovė patiria nuostolių?
4. Tuo atveju, jei nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo yra taip pat taikytinos, atsižvelgiant į antrojo klausimo atsakymą, kyla papildomas klausimas dėl Kanados kilmės dividendų:

Ar dabar taikoma SESV 64 straipsnio 1 dalis turi būti suprantama taip, kad ja leidžiama <...> taikyti nuo 1993 m. gruodžio 31 d. turinio atžvilgiu iš principo nepakeistas nacionalines ir sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatas, todėl galima nuolat neįskaityti Kanados pelno mokesčio už Vokietijoje neapmokestinamus dividendus?“

21. Ieškovė ir atsakovė pagrindinėje byloje, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Europos Komisija pateikė pastabas raštu.

22. Ieškovė ir atsakovė pagrindinėje byloje, Vokietijos vyriausybė bei Komisija taip pat pateikė pastabas žodžiu 2013 m. gegužės 16 d. posėdyje.

IV – Pradinė pastaba

23. Keturiuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimuose iš esmės nurodomos dvi aiškiai besiskiriančios problemos, kurios bus nagrinėjamos paeiliui: pirma, su ginčui taikytina laisve susijusi problema, atitinkanti pirmąjį klausimą, ir, antra, Vokietijos teisės aktų suderinamumo su taikytina laisve problema, atitinkanti antrąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus.

V – Dėl laisvių, kuriomis galima remtis ir taikyti pagrindinėje byloje (pirmasis klausimas)

24. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės siekia sužinoti, ar valstybės narės (Vokietijos Federacinės Respublikos) teisės aktai, taikytini siekiant apmokestinti trečiosiose valstybėse įsteigtų dukterinių bendrovių („trečiųjų valstybių kapitalo bendrovių“) minėtos valstybės narės bendrovėms („Vokietijos kapitalo bendrovių“) išmokamus dividendus, susiję tik su SESV 49 ir 54 straipsniais, kuriuose įtvirtinta įsisteigimo laisvė, ar ir su SESV 63-65 straipsniais, kuriuose įtvirtintas laisvas kapitalo judėjimas, atsižvelgiant į tai, kad, pirma, minėti teisės aktai taikytini bet kokioms kapitalo dalims, kurios sudaro daugiau kaip 10 %, ir, antra, aptariamoms kapitalo dalys realiai sudaro 100 %.

25. Numatydamas toliau išdėstytus argumentus, pirmiausia galiu pažymėti, kad į tokį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmąjį klausimą, koks jis buvo pateiktas, atsakymą galima rasti Teisingumo Teismo praktikoje, būtent 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation II*⁹.

26. Labai supaprastintai apibendrinant ir, kaip bus matyti vėliau, Teisingumo Teismas šiame sprendime iš tiesų nusprendė, kad kai įsisteigimo laisvė netaikytina *ratione loci* nacionalinės teisės aktams dėl trečiojoje valstybėje įsteigtos dukterinės bendrovės valstybės narės bendrovei rezidentei išmokamų dividendų apmokestinimo¹⁰, išskyrus piktnaudžiavimo atvejus, turi būti taikytinas laisvas kapitalo judėjimas, jei minėti teisės aktai vienodai taikytini kapitalo dalims, kurios leidžia daryti tam tikrą įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą (kontrolės teisę suteikiančios kapitalo dalys), ir kapitalo dalims, turimoms siekiant tik investuoti pinigų, neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei (portfelį sudarančios kapitalo dalys).

27. Tačiau nors pagrindinėje byloje taikytinos laisvės klausimas kyla dėl KII trečiojoje valstybėje įsteigtos jos dukterinės bendrovės išmokėtų dividendų, t. y. esant situacijai, kurią dėl patogumo galima pavadinti pagrindinės bylos „ne Bendrijos lygiu“, jis reikšmingas ir kitose valstybėse narėse arba 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo¹¹ susitariančiose šalyse įsteigtų jos dukterinių bendrovių KII išmokėtų dividendų atveju, t. y. pagrindinės bylos „Bendrijos vidaus lygiu“, nepaisant to, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nemanė galintis pateikti Teisingumo Teismui tokio klausimo dėl toliau nurodytų priežasčių.

9 — Minėtas (88–104 punktai).

10 — Reikia priminti, kad 1994 m. lapkričio 15 d. Nuomonėje 1/94 (Rink. p. I-5267, 81 punktas) Teisingumo Teismas pažymėjo, jog Sutarties skyriaus dėl įsisteigimo laisvės tikslas yra užtikrinti tik valstybių narių subjektų, fizinių arba juridinių asmenų, įsisteigimo laisvę. Šiame skyriuje nėra jokios nuostatos, kuri jo nuostatų taikymo sritį išplėstų situacijoms už Europos Sąjungos ribų. Todėl įsisteigimo laisvė negalima remtis nei esant situacijoms, kai trečiosios valstybės juridiniam asmeniui priklauso kapitalo dalys, suteikiančios lemiamą įtaką valstybės narės bendrovės sprendimams ir veiklai (be kita ko, žr. 2007 m. gegužės 10 d. Nutarties *Lasertec* (C-492/04, Rink. p. I-3775) 15–28 punktus), nei situacijoms, susijusioms su valstybėje narėje esančios bendrovės įsisteigimu trečiojoje šalyje (be kita ko, žr. 2007 m. gegužės 10 d. Nutarties *A ir B* (C-102/05, Rink. p. I-3871) 19–30 punktus).

11 — OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas.

28. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką pagrindinėje byloje Bendrijos vidaus lygiui paprastai taikytina tik įsisteigimo teisė. Tačiau, kitaip, nei greičiausiai daroma prielaida prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimuose, KII dėl savo „nacionalinės priklausomybės“ negali vadovautis įsisteigimo laisve nei trečiosiose valstybėse įsteigtų savo dukterinių bendrovių, nei kitose valstybėse narėse arba EEE susitarimo susitariančiose šalyse įsteigtų savo dukterinių bendrovių atveju.

29. Taigi Teisingumo Teismas turi atsakyti į klausimą, ar, laikantis jo Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation II* ir atsižvelgiant į jame priimto sprendimo *ratio legis*, pagrindinėje byloje laisvas kapitalo judėjimas turi būti taikytinas ne tik ne Bendrijos lygiu, bet ir Bendrijos vidaus lygiu.

30. Kaip pabandysiu įrodyti, į šį klausimą reikia atsakyti teigiamai. Kai įsisteigimo laisvė *ratione personae* netaikytina nacionalinės teisės aktams dėl kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės valstybės narės bendrovei rezidentei išmokamų dividendų mokestinio vertinimo, išskyrus piktnaudžiavimo atvejus, turėtų būti taikytinas laisvas kapitalo judėjimas, jei minėti teisės aktai vienodai taikomi kontrolės teisę suteikiančioms kapitalo dalims ir portfelį sudarančioms kapitalo dalims.

31. Šiuos klausimus išnagrinėsiu išsamiai.

A – Dėl ne Bendrijos lygiu taikytinos laisvės pagrindinėje byloje

32. Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation II*¹², kuris, reikia pažymėti, priimtas po to, kai buvo pateiktas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas teigiamai atsakė į labai panašų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pirmąjį klausimą, pateiktą panašiomis aplinkybėmis¹³, ir išskyrė piktnaudžiavimo atvejus¹⁴.

33. Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės bendrovė rezidentė, turinti trečiosios valstybės bendrovės rezidentės kontrolės teisę suteikiančias kapitalo dalis, gali remtis SESV 63 straipsniu, siekdama ginčyti minėtos valstybės narės teisės aktų dėl minėtoje trečiojoje valstybėje išmokamų dividendų vertinimo mokesčių atžvilgiu, taikytinų kontrolės teisę suteikiančioms kapitalo dalims ir portfelį sudarančioms kapitalo dalims, suderinamumą su minėta nuostata¹⁵.

34. Svarbu pažymėti, kad Sprendimu *Test Claimants in the FII Group Litigation II* aiškiai pakeičiamas nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintas požiūris dėl vertinant dividendus mokesčių atžvilgiu reglamentuojantiems nacionalinėms teisės aktams taikytinos laisvės nustatymo būtent esant ne Bendrijos situacijoms.

1. Sprendimu *Test Claimants in the FII Group Litigation II* padaryti teismo praktikos pakeitimai esant ne Bendrijos situacijoms

35. Iš tiesų, kol nebuvo priimtas Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, kaip Teisingumo Teismas tai pažymi 89–92 punktuose, dividendams vertinti mokesčių atžvilgiu taikytina laisvė turėjo būti nustatoma atsižvelgiant į nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų objektą (teisinis kriterijus) ir nagrinėjamą faktinę situaciją (faktinis kriterijus).

12 — Minėtas (88–104 punktai).

13 — Tuo atveju tai buvo ketvirtasis prejudicinis klausimas. Žr. 30 ir 31 punktus bei 88–104 punktus.

14 — Žr. 100 punktą.

15 — Žr. 104 punktą ir rezoliucinės dalies 4 punktą.

36. Taigi, jei nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus buvo numatyta taikyti tik kontrolės teisę suteikiančioms kapitalo dalims, juos paprastai buvo galima nagrinėti tik atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę¹⁶.

37. Jei nacionaliniai teisės aktai taikytini portfelį sudarančioms akcijoms, jie taip pat iš esmės visada turėjo būti nagrinėjami tik atsižvelgiant į laisvą kapitalo judėjimą.

38. Tačiau jei nacionaliniai teisės aktai buvo taikomi, nepaisant turimo kapitalo dalių kiekio, t. y. vienodai kontrolės teisę suteikiančioms kapitalo dalims ir portfelį sudarančioms kapitalo dalims, vien pagal jų objektą nebuvo galima nustatyti, su kuria iš dviejų laisvių jie labiausiai susiję, ir reikėjo naudotis faktiniu kriterijumi.

39. Taigi, jei buvo kalbama apie kontrolės teisę suteikiančias kapitalo dalis, buvo taikytina įsisteigimo laisvė, o jei apie portfelį sudarančias kapitalo dalis, – laisvas kapitalo judėjimas, ir abiem atvejais atitinkama laisvė taikyta iš esmės išimtinai. Jei nebuvo galima nustatyti nagrinėjamų kapitalo dalių tipo, nacionalinės teisės aktus reikėjo nagrinėti atsižvelgiant į abi laisves¹⁷.

40. Toks dvigubas patikrinimas buvo taikytinas ir esant situacijoms, kai dividendus bendrovėms rezidentėms išmokėjo kitose valstybėse narėse įsteigtos dukterinės bendrovės, t. y. esant Bendrijos vidaus situacijoms, ir kai nagrinėjamus dividendus išmokėjo trečiosiose valstybėse įsteigtos dukterinės bendrovės, t. y. esant ne Bendrijos situacijoms.

41. Taigi nuo šiol pagal Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, kai kalbama apie iš trečiosios valstybės išmokamų dividendų vertinimą mokesčių atžvilgiu, t. y. ne Bendrijos situaciją, norint nustatyti taikytiną laisvę užtenka išnagrinėti tik nacionalinės teisės aktų objektą¹⁸.

42. Kadangi aptariami nacionalinės teisės aktai taikytini ir kontrolės teisę suteikiančioms kapitalo dalims, ir portfelį sudarančioms kapitalo dalims (teisinis kriterijus), galima remtis laisvu kapitalo judėjimu, nesvarbu, kokios kapitalo dalys nagrinėjamos (faktinis kriterijus).

43. Pakeitęs dividendams vertinti mokesčių atžvilgiu esant ne Bendrijos situacijoms taikytinos laisvės nustatymo metodą ir kriterijus, Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation II* padėjo ištaisyti teismo praktikos, pagal kurią Teisingumo Teismas esant tam tikroms situacijoms galėjo pripažinti, kad Sąjungos teisė yra tiesiog netaikytina, kartais radikalias pasekmes¹⁹.

44. Taigi Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation II* įtvirtintą novatorišką sprendimą pateisina tai, kad kai minėti teisės aktai yra taikomi iš trečiųjų valstybių išmokamiems dividendams, jiems negali būti taikytina įsisteigimo laisvė ir taip jie išvengia Sąjungos teisės įtakos.

16 — Kartais Teisingumo Teismas tik pripažindavo, kad nagrinėjami nacionalinės teisės aktai yra susiję vien su „santykiais bendrovių grupėje“, bet mintis likdavo ta pati, t. y. kad minėti teisės aktai yra susiję su įsisteigimo laisve, nes savo objektu jie labai paveikia šią laisvę. Dėl šios teismo praktikos, kilusios iš 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995) 32 punkto ir minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation I* 118 punkto, žr. 2007 m. kovo 11 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107, 33 punktas); 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373, 23 punktas) ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimą *Burda* (C-284/06, Rink. p. I-4571, 68 punktas).

17 — Be kita ko, taip būna nagrinėjant ieškinius dėl išpareigojimų neįvykdymo dėl šiems ieškiniams būdingų priežasčių. Šiuo klausimu žr. 2008 m. liepos 17 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-207/07, 37 punktas); minėtą 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (22 punktas); 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *Komisija prieš Portugaliją* (C-212/09, Rink. p. I-00889, 41-45 punktai); 2012 m. spalio 25 d. Sprendimą *Komisija prieš Belgiją* (C-387/11, 35 punktas). Tokios situacijos galimos ir nagrinėjant prejudicines bylas, kai Teisingumo Teismas iš turimos informacijos negali nustatyti nagrinėjamo kapitalo dalių kiekio svarbos pagrindinei bylai. Šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation I* 38 punktą; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rink. p. I-11673, 40 punktas) ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Accor* (C-310/09, Rink. p. I-8115, 30–38 punktai).

18 — 96 punktas.

19 — Žr. minėtą Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (26–35 ir 103–105 punktai); minėtos Nutarties *Lasertec* 27 punktą; minėtos Nutarties *A ir B* 29 punktą; 2007 m. lapkričio 6 d. Nutartį *Stahlwerk Ergste Westig* (C-415/06, 18 ir 19 punktai) ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Scheunemann* (C-31/11, 33 ir 34 punktai).

2. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation II* teismo praktikos taikymas pagrindinėje byloje ne Bendrijos lygiu

45. Šiuo atveju KII, kuri, nepaisant įregistravimo Jungtinėse Amerikos Valstijose, pripažįstama bendrove „rezidente“ Vokietijoje, priklauso 100 % trečiojoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės kapitalo ir tai neginčijamai suteikia jai tam tikrą galią lemti šios dukterinės bendrovės sprendimus. Be to, jai galioja atleidimas nuo mokesčių už šios dukterinės bendrovės išmokėtus dividendus, taikytinas bet kokioms kapitalo dalims, kurios sudaro daugiau kaip 10 %, t. y. esant ne tik situacijoms, kai patronuojančioji bendrovė turi lemiamą įtaką dividendus išmokančiai bendrovei.

46. Taigi pažodžiui suprantant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmąjį klausimą, jame nurodyta situacija, kurią galima pripažinti visiškai atitinkančia nagrinėjamą Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, todėl į jį galima atsakyti teigiamai, remiantis tais pačiais argumentais ir motyvais kaip minėtame sprendime.

B – Dėl Bendrijos vidaus lygiu taikytinos laisvės pagrindinėje byloje

47. Vis dėlto, kaip jau esu pažymėjęs, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmasis klausimas pagrindinės bylos aplinkybėmis yra susijęs tik su trečiojoje ne Sąjungos valstybėje („Drittland“) įsteigta KII dukterine bendrove, todėl greičiausiai neapima kitose nei Vokietija valstybėse narėse arba EEE susitarimo susitariančiose šalyse įsteigtų dukterinių bendrovių. Be to, kaip matyti iš antrojo ir trečiojo klausimų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tikriausiai teigia, kad pagrindinėje byloje ne Bendrijos lygis yra susijęs su įsisteigimo laisve ir „prireikus“ su laisvu kapitalo judėjimu.

48. Vis dėlto pagrindinės bylos aplinkybėmis įsisteigimo laisvė netaikytina nei *ratione loci*, nei *ratione personae*. Iš tiesų, kaip buvo priminta anksčiau, KII negali remtis įsisteigimo laisve dėl trečiojoje valstybėje įsteigtų dukterinių bendrovių išmokėtų dividendų. Ji taip pat negali remtis šia laisve dėl kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių išmokėtų dividendų dėl savo „nacionalinės priklausomybės“.

1. KII negali remtis įsisteigimo laisve

49. Pagrindinės bylos situacija ypatinga, nes KII negali remtis įsisteigimo laisve nei dėl trečiosios valstybės įsteigtų savo dukterinių bendrovių, nes ši laisvė taikytina tik Bendrijos viduje, nei dėl kitose valstybėse narėse arba EEE susitarimo susitariančiose šalyse įsteigtų dukterinių bendrovių dėl savo „nacionalinės priklausomybės“.

50. Be to, 1994 m. lapkričio 15 d. Nuomonėje 1/94²⁰ Teisingumo Teismas pažymėjo, kad su įsisteigimo laisve susijusio Sutarties skyriaus tikslas yra užtikrinti tik valstybių narių subjektų, fizinių ar juridinių asmenų, įsisteigimo laisvę. Minėtame skyriuje nėra jokių nuostatų, išplečiančių jo nuostatų taikymo sritį situacijoms už Europos Sąjungos ribų. Todėl įsisteigimo laisve negalima remtis nei kai trečiosios valstybės juridiniam asmeniui priklauso kapitalo dalys, suteikiančios jam lemiamą įtaką valstybės narės bendrovės sprendimams ir veiklai²¹, nei kai valstybės narės bendrovė yra įsteigta trečiojoje valstybėje²².

20 — Rink. p. I-5267, 81 punktas.

21 — Be kita ko, žr. minėtos Nutarties *Lasertec* 15–28 punktus.

22 — Be kita ko, žr. minėtos Nutarties *A ir B* 19–30 punktus.

51. Iš tiesų KII yra pagal JAV teisę įsteigta bendrovė ir jos buveinė pagal įstatus yra Jungtinėse Amerikos Valstijose. Vis dėlto jos valdymo organai yra Vokietijoje, todėl, kaip matyti iš Vokietijos Federacinės Respublikos pateiktų rašytinių pastabų, ji yra visiškai apmokestinama pelno mokesčiu šioje valstybėje narėje pagal *KStG* 1 straipsnio 1 dalį. KII remiasi įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimu būtent kaip visiškai apmokestinama pelno mokesčiu Vokietijoje bendrovė „rezidentė“ ir taip siekia ginčyti Vokietijos mokesčių teisės aktų taikymą jos atveju arba, tiksliau tariant, nori užsitikrinti pageidaujamą dividendų vertinimą mokesčių atžvilgiu.

52. Taigi, vadovaujantis SESV 54 straipsniu, KII negali remtis įsisteigimo laisve, nes nėra įsteigta pagal valstybės narės teisės aktus²³. Tuo pat kyla klausimas, ar ji tokiu atveju gali remtis laisvu kapitalo judėjimu.

53. Pagrindinėje byloje taip pat pateikiamas klausimas, ar laisvas kapitalo judėjimas šios bylos aplinkybėmis taikytinas Bendrijos vidaus lygiui arba, kitaip tariant, ar byloje *Test Claimants in the FII Group Litigation II* Teisingumo Teismo ištirtą sprendimą dėl ne Bendrijos situacijų galima perkelti į Bendrijos vidaus situacijas ir taikyti visai pagrindinei bylai.

2. Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation II* pateiktas atsakymas turi būti pritaikytas pagrindinės bylos aplinkybėmis

54. Kadangi įsisteigimo laisve negalima remtis dėl bendro taikymo nacionalinės teisės aktų, susijusių su dividendų vertinimu mokesčių atžvilgiu, kurie apima ir kontrolės teisę suteikiančias kapitalo dalis, ir portfelį sudarančias kapitalo dalis, manau, kad laisvas kapitalo judėjimas turėtų būti taikytinas, netgi jei pagrindinėje byloje būtų nagrinėjamos kontrolės teisę suteikiančios kapitalo dalys, išskyrus piktnaudžiavimo atvejus.

55. Kaip matyti iš ankstesnio vertinimo, šis sprendimas būtų visiškai suderinamas su Teisingumo Teismo patvirtinta išvada Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, nes jokie minėto sprendimo motyvai neužkerta kelio jį perkelti į šią bylą.

56. Iš Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation II* galima nesunkiai suprasti, kad pagrindinė priežastis, dėl kurios Teisingumo Teismas nusprendė, jog laisvas kapitalo judėjimas turėtų būti taikytinas bendro taikymo nacionalinės teisės aktams esant ne Bendrijos situacijoms, yra tai, kad joms negalima taikyti įsisteigimo laisvės.

57. Kaip matėme, patronuojančioji bendrovė KII, kaip ir trečiosiose valstybėse įsteigtos dukterinės bendrovės, negali remtis įsisteigimo laisve, todėl atitinka Teisingumo Teismo nustatytą laisvo kapitalo judėjimo taikymo sąlygą. Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai vienodai taikytini portfelį sudarančioms kapitalo dalims ir kontrolės teisę suteikiančioms kapitalo dalims, todėl atitinka Teisingumo Teismo nustatytą laisvo kapitalo judėjimo taikymo sąlygą.

23 — Be kita ko žr. *a contrario* 1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Daily Mail and General Trust* (81/87, Rink. p. 5483, 16 punktas); 1999 m. kovo 9 d. Sprendimą *Centros* (C-212/97, Rink. p. I-1459, 17 punktas); 2002 m. lapkričio 5 d. Sprendimą *Überseering* (C-208/00, Rink. p. I-9919, 56 ir 57 punktą); 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Cartesio* (C-210/06, Rink. p. I-9641, 110 punktas) ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimą *Impacto Azul* (C-186/12, 32 punktas).

58. Taigi pagrindinės bylos situacija iš esmės atitinka Teisingumo Teismo sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation II* įtvirtintas sąlygas, nes nėra susijusi su atvejais, kurių Teisingumo Teismas aiškiai siekė neįtraukti į naujosios teismo praktikos taikymo sritį. Iš tiesų Teisingumo Teismas labai aiškiai pažymėjo, kad laisvas kapitalo judėjimas ir kartu Sąjungos teisė ir toliau netaikoma esant ne Bendrijos situacijoms, kai nacionalinės teisės aktai dėl dividendų vertinimo mokesčių atžvilgiu taikytini tik kontrolės teisę suteikiančioms kapitalo dalims. Tokiu atveju taikytina tik įsisteigimo laisvė ir ne Bendrijos situacija nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį²⁴.

59. Galiausiai byloje *Test Claimants in the FII Group Litigation II* įtvirtintos teismo praktikos perkėlimas visų pirma padės išvengti, kad Sąjungos teisė būtų taikytina pagrindinėje byloje ne Bendrijos lygiu, bet jojeegalėtų būti taikytina Bendrijos vidaus lygiu, nes tokią situaciją tikrai reikėtų pripažinti neįprasta.

60. Manau, jog laisvo kapitalo judėjimo taikymas pagrindinės bylos aplinkybėmis yra būtinas ir todėl, kad jis nebūtų toks automatiškas arba sisteminis, kad padėtų atsirasti piktnaudžiavimo situacijoms, kaip Teisingumo Teismas pažymėjo Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation II* 100 punkte.

61. Iš tiesų Teisingumo Teismas pažymėjo, kad svarbu išvengti SESV 63 straipsnio 1 dalies aiškinimo, pagal kurį iš laisvo kapitalo judėjimo naudos gaunantys, bet į įsisteigimo laisvės teritorinės taikymo srities ribas nepatenkantys ūkio subjektai negalėtų juo pasinaudoti. Vis dėlto jis nusprendė, kad taip nebuvo toje byloje, nes nagrinėjamuose valstybės narės teisės aktuose buvo minimos tik minėtos valstybės narės bendrovės „patekimo į rinką sąlygos“ trečiojoje valstybėje arba trečiosios valstybės bendrovės tokios sąlygos minėtoje valstybėje narėje.

62. Tą patį patekimo į rinką sąlygų kriterijų Teisingumo Teismas taikė Sprendime *Fidium Finanz*²⁵, todėl nors Teisingumo Teismo įtvirtintos išlygos esminiai pagrindai aiškiai neatsispindėjo Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation II* motyvuose, juos galima puikiai suprasti atsižvelgiant į Sprendimą *Fidium Finanz*.

63. Sprendime *Fidium Finanz* nagrinėtuose Vokietijos teisės aktuose trečiojoje valstybėje įsteigtų finansų įstaigų veiklai, šiuo atveju siekiant teikti finansines paslaugas Vokietijos teritorijoje, buvo įtvirtintas reikalavimas gauti leidimą, pagal faktines aplinkybes panašų į pareigą įsisteigti. Dėl jo buvo apribotas „trečiojoje valstybėje įsteigtų bendrovių patekimas į Vokietijos finansų rinką“²⁶. Tokiomis aplinkybėmis būtų sunku sutikti, jog trečiojoje valstybėje įsteigta bendrovė galėtų pasinaudoti laisvu kapitalo judėjimu tam, kad tam tikra prasme apeitų arba išvengtų valstybės narės, kuri labai smulkiai reguliuoja finansinių paslaugų teikimo ir patekimo į šios valstybės rinką sąlygas, teisės aktų.

64. Šiuo atveju, kitaip nei Jungtinės Karalystės teisės aktai, nagrinėti byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, pagrindinėje byloje nagrinėjamų Vokietijos teisės aktų taikymo tikslas arba rezultatas tikrai nebuvo pakeisti „patekimo į rinką sąlygas“, kaip tai suprantama pagal Sprendimą *Fidium Finanz*.

24 — Minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation II* 98 punktas. Taip pat žr. 2013 m. vasario 28 d. Sprendimą *Beker ir Beker* (C-168/11, 30 punktas).

25 — 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Fidium Finanz* (C-452/04, Rink. p. I-9521).

26 — 46 ir 48 punktai.

C – Išvada

65. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis valstybės narės bendrovė rezidentė, kuriais priklauso kitų valstybių narių, EEE susitarimo susitariančiųjų šalių arba trečiųjų valstybių bendrovių rezidenčių kontrolės teisę suteikiančios kapitalo dalys, gali pasinaudoti Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, kad ginčytų valstybės narės teisės aktų, susijusių su dividendų vertinimu mokesčių atžvilgiu, suderinamumą su minėtomis nuostatomis, kai tokie teisės aktai vienodai taikytini kapitalo dalims, kurios leidžia daryti tam tikrą įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą (kontrolės teisę suteikiančios kapitalo dalys), ir kapitalo dalims, valdomoms siekiant tik investuoti pinigus, neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei (portfelį sudarančios kapitalo dalys), ir kai jais nesiekama reguliuoti minėtos valstybės narės bendrovių patekimo į rinką kitose valstybėse narėse ar trečiosiose valstybėse sąlygų arba kitų valstybių narių ar trečiųjų valstybių bendrovių patekimo į minėtos valstybės narės rinką sąlygų.

66. Todėl siūlau, kad atsakydamas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pirmąjį klausimą Teisingumo Teismas nuspręstų, kad Sąjungos teisę reikia aiškinti taip: valstybės narės teisės aktai dėl dividendų vertinimo mokesčių atžvilgiu, taikytini bet kokioms kapitalo dalims, sudarančioms daugiau kaip 10 %, gali būti nagrinėjami atsižvelgiant į laisvą kapitalo judėjimą, kai nagrinėjamos kapitalo dalys leidžia daryti tam tikrą įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, jei minėtais teisės aktais nesiekama reguliuoti minėtos valstybės narės bendrovių patekimo į rinką kitose valstybėse narėse ar trečiosiose valstybėse sąlygų arba kitų valstybių narių ar trečiųjų valstybių bendrovių patekimo į minėtos valstybės narės rinką sąlygų.

VI – Dėl Vokietijos teisės aktų suderinamumo su laisvu kapitalo judėjimu

67. Antruoju, trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės prašo Teisingumo Teismo atsakyti, ar Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo turėtų būti aiškinamos taip, kad jos prieštarauja tokiems valstybės narės teisės aktams, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos neleidžiama įskaityti ir grąžinti bendrovės rezidentės dukterinių ir subdukterinių bendrovių, įsteigtų kitose valstybėse narėse arba trečiosiose valstybėse, sumokėtą pelno mokestį, kai minėta bendrovė rezidentė patiria nuostolių, nors toks įskaitymas ir grąžinimas yra numatytas dukterinėms bendrovėms rezidentėms.

A – Vokietijos teisės aktai dėl dividendų apmokestinimo (nacionalinių dividendų įskaitymo ir užsienio dividendų atleidimo nuo mokesčių mechanizmai)

68. Visų pirma reikia priminti pagrindinius Vokietijos su dividendais susijusių mokesčių teisės aktų ypatumus, pagal kuriuos atskiriami bendrovei rezidentei dukterinės bendrovės rezidentės išmokami dividendai (nacionalinės kilmės dividendai), kuriems taikoma įskaitymo sistema, nuo bendrovei rezidentei kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje įsteigtos dukterinės bendrovės išmokamų dividendų (užsienio kilmės dividendai), kuriems taikoma atleidimo nuo mokesčių sistema.

1. Nacionalinės kilmės dividendų įskaitymo sistema

69. Vadovaujantis *EStG* 36 straipsnio 2 dalies 3 punktu, nacionalinės kilmės dividendams taikoma įskaitymo sistema, pagal kurią dukterinės bendrovės mokėtojos prie šaltinio sumokėtas pelno mokestis įskaitomas į patronuojančiosios bendrovės gavėjos mokėtiną mokestį iš dalies, kai ši bendrovė nepaskirsto minėtų dividendų galutiniams akcininkams, arba visiškai, kai ji paskirsto visus minėtus dividendus.

2. Užsienio kilmės dividendų atleidimo nuo mokesčių sistema

70. Užsienio kilmės dividendams taikytina atleidimo nuo mokesčių sistema, vadinama „grupės viduje išmokamų dividendų sutartinė privilegijuota sistema“. Jie atleidžiami nuo mokesčių Vokietijoje pagal įvairias dvišales sutartis, kai turimos kapitalo dalys sudaro nuo 10 % iki 25 %. Kadangi šie užsienio kilmės dividendai nėra apmokestinamosios pajamos, į juos neatsižvelgiama nustatant mokestį, todėl jų negalima įskaityti į patrunuojančiosios bendrovės mokėtinus mokesčius. Iš tiesų *EStG* 36 straipsnio 3 dalies f punkte numatyta, kad pelno mokesčio negalima įskaityti į pajamų mokestį, jei šios pajamos nebuvo apskaitytos nustatant mokesčio bazę.

3. Nuostolių vertinimas nacionalinės kilmės dividendų įskaitymo sistemoje

71. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui raštu pateiktų pastabų matyti, kad Vokietijos teisės aktuose įtvirtintoje įskaitymo sistemoje iš dukterinės bendrovės rezidentės dividendus gaunančiai patrunuojančiajai bendrovei, kai ji patiria nuostolių arba juos perkelia, o išmokančiosios dukterinės bendrovės pervesti dividendai nepadengia minėtų nuostolių, numatyta galimybė, pirma, nemokėti jokio pelno mokesčio ir, antra, gauti išmokančiosios dukterinės bendrovės prie šaltinio sumokėtą pelno mokestį atitinkančią išmoką.

72. Tačiau tokia išmoka niekada negalima užsienio kilmės dividendų atveju, nes jie neapmokestinami, todėl pagal *EStG* 36 straipsnio 2 dalies 3 punkto f papunktį negali būti apskaitomi nustatant patrunuojančiosios bendrovės mokesčio bazę.

B – Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo egzistavimo

1. Teisingumo Teismui pateiktų pastabų apibendrinimas

73. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad *EStG* 36 straipsnio 2 dalies 3 punkto f papunktyje įtvirtinta taisyklė, pagal kurią siekiant įskaityti numatyta sąlyga, kad atitinkamos pajamos būtų apskaitytos nustatant mokestį, nėra apribojimas, nes joje neįtvirtintas joks skirtumas pagal pajamų kilmę. Todėl jei apribojimas būtų pripažintas, jis galėtų atsirasti tik dėl nuostatų, susijusių su mokesčio nustatymu ir jo įskaitymu, bendro poveikio.

74. Jis teigia, kad atleidimo nuo mokesčių sistema, taikytina užsienio kilmės dividendams, kuri yra suderinama ir su 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patrunuojančiosioms ir dukterinėms bendrovėms²⁷, 4 straipsnio 1 dalies reikalavimais, bet kuriuo atveju yra naudingesnė nei nacionalinės kilmės dividendams taikytina įskaitymo sistema.

75. Nacionalinės ir užsienio kilmės dividendai gali būti vertinami skirtingai tik jei dividendus išmoka užsienio dukterinės bendrovės, o patrunuojančioji bendrovė rezidentė patiria nuostolių arba juos perkelia. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, kad tokia situacija būtų nesuderinama su Sąjungos teise.

76. Užsienio kilmės dividendams taikytina atleidimo nuo mokesčių sistema ir nacionalinės kilmės dividendams taikytina įskaitymo sistema iš tiesų yra tapačios, jeigu jas nagrinėtume vertindami ir mokesčio nustatymo, ir jo įskaitymo procedūros etapus, o pirmoji yra net naudingesnė už antrąją, nes joje nėra įtvirtinta įrodinėjimo pareiga, todėl nepatiriama jokios procedūrinės naštos.

27 — OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147.

77. Tiesa, nurodydamas Teisingumo Teismo praktiką²⁸, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pripažįsta, kad mokesčių teisės nuostata, pagal kurią nepalankiai vertinami užsienio kilmės dividendai, yra apribojimas net jeigu jos taikymas gali turėti palankių pasekmių esant tam tikroms situacijoms. Vis dėlto jis nesutinka su KII ginamu požiūriu, kad apribojimui prilygsta jau faktinė aplinkybė, kad atleidimo nuo mokesčių sistema suteikia pranašumą per mokesčio dydžio nustatymo procedūrą ir yra nepalanki atsižvelgiant į grynąjį pinigų srautus per mokesčio įskaitymo procedūrą.

78. Kadangi užsienio kilmės dividendai yra atleisti nuo mokesčių, į juos neatsižvelgiama nustatant mokesčio dydį, todėl tokia padėtis jiems vis tiek yra palankesnė. Taigi jų negalima įskaityti. Tačiau į nacionalinės kilmės dividendus visuomet atsižvelgiama nustatant mokesčio dydį, bet ši aplinkybė kompensuojama įskaitant taikytiną dividendus išmokančios dukterinės bendrovės sumokėtą pelno mokestį ir dividendus gaunančios patronuojančiosios bendrovės sumokėtus mokesčius, ir toks įskaitymas gali būti visiškai, kai patronuojančioji bendrovė tuoj pat paskirsto dividendus, arba dalinis, kai ši bendrovė jų nepaskirsto.

79. Tačiau jei patronuojančioji bendrovė rezidentė patiria nuostolių, dukterinių bendrovių rezidenčių išmokami dividendai turi nepalankų poveikį ir mokesčio dydžio nustatymo procedūros, ir mokesčio įskaitymo procedūros etape. Mokesčio dydžio nustatymo procedūros etape toks išmokėjimas visai ar iš dalies atlygina nuostolius ir sumažina arba užkerta kelią galimybei perkelti nuostolius už ankstesnius metus ir į paskesnius metus. Per mokesčio įskaitymo procedūrą dėl perkeliama ankstesniais metais patirtų nuostolių sumažėjimo grąžinama mažiau praeitais metais sumokėtų mokesčių.

80. Kai patiriama nuostolių, įskaitymo sistemos pranašumas atsižvelgiant į grynąjį pinigų srautus pasireiškia tik įskaitymo procedūros etape. Mokesčio nustatymo procedūros etape patronuojančiosios bendrovės mokėtinas mokestis, nepaisant dukterinės bendrovės rezidentės išmokėtų dividendų, yra mažesnis arba jo visai nėra. Per įskaitymo procedūrą dukterinės bendrovės sumokėtas mokestis už dividendus įskaitomas į patronuojančiosios bendrovės mokestį, todėl jis iš dalies arba visiškai grąžinamas.

81. Vis dėlto šie pranašumai ir trūkumai, atsirandantys einant vieniems mokestiniams metams po kitų, yra tik logiška dviejų skirtingų sistemų taikymo pasekmė.

82. Pastabose raštu KII iš esmės nurodo, kad Vokietijos mokesčių teisės aktai, taikytini patronuojančiajai bendrovei rezidentei išmokėtiems dividendams, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas tiek, kiek užsienio kilmės dividendų atleidimo nuo mokesčių sistema yra mažiau palanki nei nacionalinės kilmės dividendų įskaitymo sistema, kai patronuojančioji bendrovė rezidentė patiria nuostolių.

83. Žinodama, kad nuostolių patyrusi Vokietijos patronuojančioji bendrovė gali atgauti jos Vokietijos dukterinės bendrovės sumokėtą mokestį pagal įskaitymo sistemą, KII reikalauja galimybės pasinaudoti tokiu pat pranašumu, t. y. Vokietijoje atgauti dukterinių bendrovių jų įsteigimo valstybėje sumokėtą pelno mokestį. Atsisakymas įskaityti ir grąžinti už jos užsienio dukterinių bendrovių patronuojančiajai bendrovei išmokėtus dividendus anksčiau sumokėtą pelno mokestį, kai ši patronuojančioji bendrovė patiria nuostolių, prieštarauja laisvam kapitalo judėjimui.

28 — 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *AMID* (C-141/99, Rink. p. I-11619, 27 punktą); taip pat 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* (C-182/06, Rink. p. I-6705).

84. KII pažymi, kad atleidimo nuo mokesčių ir įskaitymo sistemos yra tapačios tik jei neatsižvelgiama į jos akcininkų apmokestinimą. Kai įvertinamas galutinių akcininkų apmokestinimas, dvigubo apmokestinimo patronuojančiosios bendrovės ir jos akcininkų lygiu išvengiama tik nacionalinės kilmės dividendų atveju. Nurodydama Sprendimą *Accor*²⁹, KII, be kita ko, pažymi, kad norint nustatyti, ar užsienio kilmės dividendai vertinami taip pat kaip nacionalinės kilmės dividendai, reikia įvertinti mokesčio naštą, atsižvelgiant į gautų dividendų perskirstymą.

85. Vokietijos Federacinė Respublika ir *Finanzamt Leverkusen* iš esmės teigia, kad įskaitymo ir atleidimo nuo mokesčių mechanizmai, kuriais abiem siekiama išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo, vertinant bendrai, yra tapatūs ir kad užsienio bei nacionalinės kilmės dividendai vertinami vienodai, o skiriasi tik įgyvendinimo būdai. Jos taip pat nurodo, kad net Vokietijos teisės aktus pripažinus ribojamaisiais, juos vis tiek galima pateisinti būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną, išsaugoti apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių teisingą pasiskirstymą ir išvengti dvigubo atsižvelgimo į nuostolius.

86. Galiausiai Komisija teigia, kad nacionalinių ir užsienio dukterinių bendrovių padėties negalima lyginti, nes užsienio kilmės dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu Vokietijoje pagal dvišales sutartis, o nacionalinės kilmės dividendai Vokietijoje pelno mokesčiu apmokestinami. Dukterinės bendrovės rezidentės sumokėto pelno mokesčio grąžinimas patronuojančiajai bendrovei rezidentei yra mechanizmo, kuriuo siekiama išvengti arba sumažinti ekonominį dvigubą patronuojančiosios bendrovės apmokestinimą, dalis. Taigi skirtingą užsienio ir nacionalinės kilmės dividendų vertinimą galima objektyviai pateisinti minėtais situacijų skirtumais. Bet kuriuo atveju jį galima pateisinti privalomuoju bendrojo intereso reikalavimu užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darną.

2. Vertinimas

87. Visų pirma reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, tačiau jos turi naudotis savo kompetencija nepažeisdamos Sąjungos teisės ir, be kita ko, Sutarties nuostatų dėl laisvo kapitalo judėjimo³⁰.

88. Taigi kiekviena valstybė narė laikydamosi Sąjungos teisės turi nustatyti savo dividendų apmokestinimo sistemą ir atsižvelgdama į tai apibrėžti taikytiną mokesčio bazę bei mokesčio tarifą³¹.

89. Teisingumo Teismas taip pat yra pažymėjęs, kad, nesant Sąjungos suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus, be kita ko, siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo³². Tokiu atveju, siekdamos pasidalyti kompetenciją mokesčių srityje, jos gali dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatyti priskyrimo požymius³³.

29 — Minėto sprendimo 45 ir paskesni punktai.

30 — Be kita ko, žr. 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktas); 2000 m. birželio 6 d. Sprendimą *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071, 32 punktas); 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063, 19 punktas).

31 — Žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 50 punktą; minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation I* 47 punktą; 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, Rink. p. I-3747, 30 punktas) ir 2009 m. liepos 16 d. Sprendimą *Damseaux* (C-128/08, Rink. p. I-6823, 25 punktas).

32 — 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793, 24 ir 30 punktai); 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktas) ir minėto Sprendimo *Damseaux* 30 punktas.

33 — Be kita ko, žr. minėto Sprendimo *Gilly* 24 ir 30 punktus; minėto Sprendimo *Saint-Gobain ZN* 57 punktą ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, Rink. p. I-11949, 43 ir 44 punktai).

90. Vis dėlto, nors valstybės narės turi teisę nustatyti savo mokesčių sistemą, be kita ko, kai pasirenka mechanizmą, pagal kurį siekia išvengti bendrovei rezidentei išmokamų dividendų ekonominio grandininio apmokestinimo arba dvigubo apmokestinimo ar juos sušvelninti³⁴, įgyvendindamos šią teisę jos turi laikytis Sąjungos teisės reikalavimų³⁵.

91. Taigi, jei valstybė narė nustato bendrovei rezidentei kitų bendrovių rezidenčių išmokamų dividendų ekonominio grandininio apmokestinimo arba dvigubo apmokestinimo išvengimo arba sušvelninimo sistemą, pagal SESV 63 straipsnį ji privalo vienodai vertinti ir bendrovių nerezidenčių bendrovėms rezidentėms išmokėtus dividendus³⁶. Be kita ko, ji negali užsienio kilmės dividendus vertinti mažiau palankiai nei nacionalinės kilmės dividendus, nebent tokį skirtingą vertinimą galima pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso reikalavimais arba jis susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios³⁷.

92. Atsižvelgiant į šiuos principus reikia išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje taikytini Vokietijos teisės aktai riboja laisvą kapitalo judėjimą, ir, jei taip, ar šis apribojimas gali būti pateisinamas.

a) Dėl apribojimo buvimo

93. Iš prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašymo matyti, kad pagal įvairias taikytinas Vokietijos Federacinės Respublikos dvišales sutartis su valstybėmis narėmis arba trečiosiomis valstybėmis, kuriose įsteigtos įvairios pagrindinėje byloje nagrinėjamos KII dukterinės bendrovės, šių dukterinių bendrovių KII išmokėti dividendai apmokestinami minėtose valstybėse, bet atleidžiami nuo mokesčių Vokietijoje.

94. Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad ši sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo ir Vokietijos vidaus teisėje įtvirtinta užsienio kilmės dividendų atleidimo nuo mokesčių sistema yra suderinama su Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies reikalavimais.

95. Kadangi užsienio kilmės dividendai atleidžiami nuo mokesčių Vokietijoje ir į juos neatsižvelgiama nustatant dividendus gaunančios patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazę, jie negali būti kelis kartus apmokestinami dividendus gaunančioje patronuojančiojoje bendrovėje. Kaip yra nurodęs Teisingumo Teismas, dėl išmokėtų dividendų atleidimo nuo mokesčių sistemos nelieka jokios jų grandininio apmokestinimo rizikos³⁸.

96. Tai reiškia, kad, įvertinus Vokietijos teisės aktais siekiamą tikslą išvengti bendrovėms rezidentėms išmokėtų dividendų ekonominio grandininio apmokestinimo arba dvigubo apmokestinimo, pati užsienio kilmės dividendų atleidimo nuo mokesčių sistema yra visiškai teisėta tiek, kiek ją suteikiama galimybė pasiekti tokį patį rezultatą kaip nacionalinės kilmės dividendams taikytina įskaitymo sistema. Todėl jeigu užsienio kilmės dividendai iš tiesų nėra apmokestinami, o tuo turi įsitikinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Vokietijos negalima kaltinti tuo, kad bendrovėms rezidentėms išmokamiems dividendams taikomos skirtingos sistemos pagal šių dividendų kilmę.

34 — Reikia priminti, kad teisiniu dvigubu apmokestinimu vadinama situacija, kai tas pats mokesčių mokėtojas du kartus apmokestinamas už tas pačias pajamas, o ekonominiu dvigubu apmokestinimu vadinama situacija, kai skirtingi mokesčių mokėtojai atitinkamai du kartus apmokestinami už tas pačias pajamas. Šiuo klausimu žr. *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD) mokesčių žodyną; taip pat žr. 2003 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatą „Dividendų apmokestinimas fizinių asmenų lygiu vidaus rinkoje“, KOM (2003) 810 galutinis; 2006 m. balandžio 6 d. generalinio advokato L. Geelhoed išvados byloje *Test Claimants in the FII Group Litigation I* 2 punktą ir paskesnius bei 2011 m. lapkričio 11 d. Komisijos komunikatą „Dvigubas apmokestinimas bendrojoje rinkoje“ KOM (2011) 712 galutinis.

35 — Žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in the FII Group Litigation I* 45 punktą ir *Accor* 43 punktą.

36 — Žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in the FII Group Litigation I* 72 punktą ir *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 156 punktą.

37 — Be kita ko, žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation I* 45 ir 46 punktus ir nurodytą teismo praktiką. Taip pat žr. minėto Sprendimo *Accor* 44 punktą.

38 — Žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in the FII Group Litigation I* 63 punktą ir *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 158 punktą.

97. Šiuo atveju reikia atmesti Sprendimu *Accor* paremtus KII argumentus, kad atleidimo nuo mokesčių ir įskaitymo sistemų tapatumą reikia vertinti atsižvelgiant į galutinių akcininkų apmokestinimą.

98. Iš tiesų pagrindinėje byloje nagrinėjamas KII, o ne jos akcininkų apmokestinimas Vokietijoje, todėl pagrindinės bylos šalis yra pati bendrovė, o ne jos akcininkai³⁹. Rašytinėse pastabose KII taip pat pažymi, kad jos tiesioginiai akcininkai reziduoja JAV, ir niekur nenurodo, kad jie galėtų būti apmokestinami Vokietijoje.

99. Vis dėlto, kaip teisingai pažymi Komisija, nepalanki aplinkybė, kurią kritikuoja KII, yra ne užsienio kilmės dividendų ekonominis dvigubas apmokestinimas, bet taikant atitinkamai atleidimo nuo mokesčių ir įskaitymo sistemas pasiekiamas skirtingas rezultatas, kai dividendus gaunanti patronuojančioji bendrovė patiria nuostolių.

100. Tiksliau tariant, KII kritikuoja aplinkybę, kad dėl atleidimo nuo mokesčių sistemos taikymo užsienio kilmės dividendams ji negali pasinaudoti įskaitymo mechanizmo taikymo patyrus nuostolių suteikiamu privalumu, kurį sudaro dukterinės bendrovės rezidentės už paskirstytus dividendus sumokėtą pelno mokestį atitinkančios sumos grąžinimas. Todėl ji reikalauja taikyti įskaitymo sistemą užsienio kilmės dividendams, kad galėtų pasinaudoti minėtu grąžinimu.

101. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismui pateikta labai mažai tikslios informacijos dėl to, kokių pagrindu ir sąlygomis nuostolių patyrusiai arba juos perkeliančiai bendrovei rezidentei pagal nacionalinės kilmės dividendams taikomą įskaitymo sistemą gali būti grąžintas pelno mokestis, kuriuo buvo apmokestinti dukterinės bendrovės rezidentės išmokėti dividendai.

102. Tai nurodžius, neginčijama, kad minėtas grąžinimas negalimas pagal užsienio kilmės dividendų atleidimo nuo mokesčių sistemą, nes šie dividendai niekuomet neįtraukiami į patronuojančiosios bendrovės rezidentės mokesčio bazę, nes yra atleisti nuo mokesčių.

103. *Finanzamt Leverkusen*, kaip ir Vokietijos Federacinės Respublikos vyriausybė, patvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo šiuo klausimu pateiktus patikslinimus ir pripažįsta, kad jei patronuojančioji bendrovė rezidentė patiria nuostolių arba nusprendžia juos perkelti, atleidimo nuo mokesčių sistema gali būti nepalanki grynųjų pinigų srautų požiūriu, palyginti su įskaitymo sistema, tiek, kiek dividendų išmokėjimo metais jos taikymas gali lemti didesnę apmokestinimą.

104. Vis dėlto jos iš esmės teigia, kad tai yra tik laikina nepalanki aplinkybė atsižvelgiant į grynųjų pinigų srautus, atsirandanti tik ypatingomis aplinkybėmis, kai patronuojančioji bendrovė patiria nuostolių arba perkelia daugiau nuostolių nei gavo dividendų, o tai neleidžia ginčyti abiejų sistemų tapatumo. Be to, ši nepalanki aplinkybė iš esmės tampa mažiau reikšminga dėl to, kad, kitaip nei įskaitymo sistemoje, atleidimo nuo mokesčių sistemoje neįtvirtinta pareiga įrodyti, jog išmokėti dividendai buvo apmokestinti, todėl dividendus gavusi patronuojančioji bendrovė nepatiria jokių įgyvendinimo išlaidų.

105. Vis dėlto iš Teisingumo Teismo pateiktų paaiškinimų matyti, kad patronuojančiosios bendrovės rezidentės pozicija atrodo iš tiesų palankesnė, kai ji gauna nacionalinės kilmės dividendus, o ne kai gauna užsienio kilmės dividendus, tiek, kiek patyrusi nuostolių arba nusprendusi juos perkelti ši bendrovė gali susigrąžinti dukterinės bendrovės rezidentės išmokėtiems dividendams taikytus mokesčius, bent jau kai gauti dividendai neatlygina patirtų nuostolių.

39 — Be to, iš to logiškai matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir visos raštu ir (arba) žodžiu pastabas Teisingumo Teismui pateikusių šalių, išskyrus KII, nesiremia teisiniu dvigubu apmokestinimu, taikytinu KII nurodytiems užsienio kilmės dividendams.

106. Todėl negalima atmesti galimybės, kad toks Vokietijos teisės aktuose įtvirtintas skirstymas galėtų atgrasyti bendroves rezidentės investuoti kapitalą į kitose valstybėse narėse arba trečiosiose valstybėse įsteigtas bendroves⁴⁰, taigi jį būtų galima pripažinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimu.

107. Vis dėlto, kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, laisvo kapitalo judėjimo apribojimais draudžiami tik jeigu jų negalima pateisinti pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį, SESV 65 straipsnio 1 dalį arba privalomaisiais bendrojo intereso reikalavimais.

b) Dėl pateisinimų

108. Kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktų pastabų apibendrinimo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, palaikomas *Finanzamt Leverkusen*, Vokietijos Federacinės Respublikos ir Komisijos, teigia, kad darant prielaidą, jog Vokietijos teisės aktus būtų galima pripažinti ribojamaisiais, juos vis tiek būtų galima pateisinti būtinybe užtikrinti Vokietijos mokesčių sistemos darną, išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir užkirsti kelią dvigubam atsižvelgimui į nuostolius.

109. Manau, kad dabartiniame Sąjungos teisės vystymosi etape ir labai ypatingomis bei iš tiesų niekada nenagrinėtomis pagrindinės bylos aplinkybėmis negalima patenkinti KII reikalavimo, nors ir dėl motyvų, kurie iš dalies nukrypsta nuo Teisingumo Teismo paprastai priimtinais pripažintų pateisinimų.

110. Jei iš tikrųjų reikėtų pripažinti, kad dividendų apmokestinimo sistema Vokietijoje, grindžiama dvigubo apmokestinimo sutartimis ir Vokietijos vidaus teisės nuostatomis, yra nesuderinama su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, todėl ši valstybė narė turėtų grąžinti bendrovei rezidentei mokesčius už dividendus, kuriuos jos dukterinės bendrovės sumokėjo jų įsteigimo valstybėse narėse ir trečiosiose valstybėse, būtų labai pakenkta minėtos sistemos bendrai darnai ir apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų valstybių.

111. Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad Vokietija, kurioje KII laikoma rezidente, ir įvairios valstybės narės bei trečiosios valstybės, kuriose įsteigtos jos dukterinės bendrovės, teisėtai susitarė dėl jų atitinkamos apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo, sudarydamos, be kita ko, dividendų ekonominiam dvigubam apmokestinimui panaikinti skirtas sutartis, atitinkančias Direktyvos 90/435/EEB reikalavimus, kaip tai pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ir pagrindinius tarptautinės mokesčių teisės principus⁴¹.

112. Šiose sutartyse numatyta, kad, pirma, dividendus apmokestina valstybė narė arba trečioji valstybė, kurioje yra jų šaltinis, t. y. dividendus išmokančių dukterinių bendrovių įsteigimo valstybė, ir, antra, jie atleidžiami nuo mokesčių išmokėjimo valstybėje narėje, t. y. dividendus gaunančios patronuojančiosios bendrovės rezidavimo valstybėje. Taip užtikrinama valstybių narių ir trečiųjų valstybių teisė įgyvendinti apmokestinimo kompetenciją dėl jų teritorijoje vykdomos veiklos⁴².

113. Be to, kaip jau buvo nurodyta, nėra teigiama, kad taikant atleidimo nuo mokesčių sistemą galima užtikrinti, kad bus visiškai išvengta užsienio kilmės dividendų grandininio apmokestinimo⁴³.

40 — Be kita ko, žr. 2007 m. sausio 25 d. Sprendimą *Festersen* (C-370/05, Rink. p. I-1129, 24 punktas) ir minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 50 ir 80 punktus.

41 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. EBPO „Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices“, 2013, p. 37.

42 — Šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 56 punktą; *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 75 punktą; 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Rink. p. I-8591, 82 punktas); 2011 m. spalio 20 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-284/09, Rink. p. I-9879, 77 punktas) ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, Rink. p. I-12273, 46 punktas).

43 — Tai yra esminis skirtumas nuo situacijos, Teisingumo Teismo nagrinėtos byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (158 ir 163 punktai).

114. Vis dėlto, kaip buvo pripažinta, užsienio kilmės dividendų atleidimo nuo mokesčių sistema yra nepalankesnė nei nacionalinės kilmės dividendų įskaitymo sistema. Tačiau šią nepalankią aplinkybę, kurią galima pripažinti neišvengiama, reikėtų vertinti atsižvelgiant į labai ypatingas jos atsiradimo sąlygas, kurios atskiria pagrindinę bylą nuo iki šiol Teisingumo Teismo nagrinėtų bylų ir dividendų apmokestinimo, ir nuostolių atlyginimo bendrovių grupėje srityse⁴⁴.

115. Visų pirma pagrindinėje byloje nagrinėjamai dividendų apmokestinimo sistemai būdingas priešingo pobūdžio dvilypumas nei Teisingumo Teismo iki šiol nagrinėtais atvejais. Iš tiesų būtų užsienio kilmės dividendams taikytina atleidimo nuo mokesčių sistema, o nacionalinės kilmės dividendams – įskaitymo sistema. Tačiau tai, kad nagrinėjamoje situacijoje užsienio kilmės dividendai Vokietijoje apskritai neapmokestinami, iš esmės pakeičia palyginimo, kurį reikia atlikti norint nustatyti, ar šios sistemos yra tapačios, sąlygas.

116. Be to, reikia prisiminti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamoje įskaitymo sistemoje numatytas įprastas patronuojančiosios bendrovės nuostolių kompensavimo jos dukterinės bendrovės paskirstytu pelnu mechanizmas, susijęs su taip pat įprastu dukterinės bendrovės sumokėto pelno mokesčio įskaitymo į patronuojančiosios bendrovės mokėtino pelno mokestį mechanizmu, kuriuo siekiama išvengti ekonominio dvigubo dividendų apmokestinimo. Vis dėlto pagrindinės bylos ypatingumą ir sudėtingumą lemia šių dviejų mechanizmų santykis.

117. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad tai nėra atvejis, kai į patronuojančiosios bendrovės rezidentės mokesčio bazę įskaitomi dukterinės bendrovės nerezidentės nuostoliai ir taip sumažinamas pirmosios apmokestinamasis pelnas⁴⁵. Nagrinėjamoje situacijoje patronuojančiosios bendrovės rezidentės nuostoliai, į kuriuos atsižvelgiama ją apmokestinant, ir įskaitymo mechanizmo pritaikymas suteikia galimybę susigrąžinti dukterinės bendrovės rezidentės anksčiau sumokėtus mokesčius už dividendus.

118. KII kritikuojamą užsienio kilmės dividendams įtakos turinčią nepalankią aplinkybę, atitinkančią nacionalinės kilmės dividendams taikytiną pranašumą, reikia vertinti minėtomis aplinkybėmis.

119. Dukterinės bendrovės rezidentės sumokėti mokesčiai už dividendus grąžinami patronuojančiajai bendrovei rezidentei, kai dukterinės bendrovės išmokėti dividendai nepadengia patronuojančiosios bendrovės nuostolių. Taigi, kaip pažymi Komisija, grąžinimas patronuojančiajai bendrovei yra tiesiogiai susijęs su dukterinės bendrovės apmokestinimu ir įvyksta tik dėl šio apmokestinimo. Kai Vokietijos Federacinės Respublikos teritorijoje patronuojančiosios ir dukterinės bendrovės vienetas negauna jokio pelno, ši valstybė, kaip patronuojančiosios bendrovės ir dukterinės bendrovės rezidavimo valstybė narė bei pelno šaltinio valstybė narė⁴⁶, atsisako bet kokio dividendų apmokestinimo.

120. Taikant atleidimo nuo mokesčių sistemą situacija visiškai kitokia. Dukterinių bendrovių nerezidenčių patronuojančiajai bendrovei išmokėti dividendai apmokestinami ne Vokietijoje, bet valstybėse, kuriose šios dukterinės bendrovės įsteigtos, vadovaujantis dvigubo apmokestinimo sutartimis ir laikantis tarptautinės mokesčių teisės pagrindinių principų. Tokiomis aplinkybėmis negali būti jokio ryšio tarp dukterinės bendrovės ankstesnio apmokestinimo ir vėlesnio grąžinimo patronuojančiajai bendrovei.

44 — Šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatą Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Nuostolių apmokestinimo tvarka tarpvalstybiniais atvejais“, KOM (2006) 824 galutinis.

45 — Be kita ko, žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837); minėtus sprendimą *Lidl Belgium*; A ir *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*.

46 — Dėl šio skirtumo žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 56–66 punktus.

121. Todėl jei Vokietija, kaip patronuojančiosios bendrovės rezidavimo valstybė, turėtų jai grąžinti kaip pelno šaltinio valstybės veikiančių kitų valstybių narių arba trečiųjų valstybių, kuriose įsteigtos jos dukterinės bendrovės, surinktus mokesčius už dividendus, tai sutrikdytų tarp teisės apmokestinėti dividendus ir galimybės atskaityti nuostolius turinčią vyrauti pusiausvyrą⁴⁷ ir nepataisomai paveiktų dividendų apmokestinimo sistemos bendrą darną bei iš įvairių aptariamų valstybių narių ir trečiųjų valstybių sudarytų dvigubo apmokestinimo sutarčių kylantį apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.

3. Išvada

122. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Vokietijos mokesčių teisės aktuose įtvirtintas skirtingas užsienio kilmės dividendų, kuriems taikoma atleidimo nuo mokesčių sistema, ir nacionalinės kilmės dividendų, kuriems galioja įskaitymo sistema, vertinimas yra pateisinamas. Tokiomis aplinkybėmis nereikia atskirti dukterinių bendrovių ir subdukterinių bendrovių išmokamų dividendų, kaip to klausiama trečiajame klausime. Juo labiau nereikia⁴⁸ atskirti iš kitų valstybių narių ir iš trečiųjų valstybių gaunamų dividendų, kaip to klausiama ketvirtajame klausime.

123. Tokiomis aplinkybėmis į trečiąjį ir ketvirtąjį prejudicinius klausimus nereikia pateikti specialaus, nuo atsakymo į antrąjį prejudicinį klausimą besiskiriančio atsakymo.

124. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į antrąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį prejudicinius klausimus atsakyti taip: Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo aiškinamos taip, kad jos neprieštarauja tokiems valstybės narės teisės aktams, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos negalimas kitose valstybėse narėse, EEE susitarimo susitariančiose šalyse arba trečiojoje valstybėje įsteigtų bendrovės rezidentės dukterinių ir subdukterinių bendrovių sumokėto pelno mokesčio įskaitymas ir grąžinimas, kai ši patronuojančioji bendrovė patiria nuostolių, nors toks įskaitymas numatytas dukterinėms bendrovėms rezidentėms ir nuostolių atveju grąžinimas yra galimas.

VII – Išvada

125. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į *Finanzgericht Köln (Vokietija)* į pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Sąjungos teisę reikia aiškinti taip, kad valstybės narės teisės aktai dėl dividendų apmokestinimo, taikytini bet kokioms kapitalo dalims, kurios sudaro daugiau kaip 10 %, gali būti nagrinėjami atsižvelgiant į laisvą kapitalo judėjimą, kai nagrinėjamos kapitalo dalys leidžia daryti tam tikrą įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, jei minėtais teisės aktais nesiekiama reguliuoti minėtos valstybės narės bendrovių patekimo į rinką kitose valstybėse narėse ar trečiojoje valstybėje sąlygų arba kitų valstybių narių ar trečiųjų valstybių bendrovių patekimo į minėtos valstybės narės rinką sąlygų.
2. Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo reikia aiškinti taip, kad jos neprieštarauja tokiems valstybės narės teisės aktams, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos negalimas kitose valstybėse narėse, Europos ekonominės erdvės susitarimo susitariančiose šalyse arba trečiojoje valstybėje įsteigtų bendrovės rezidentės dukterinių ir subdukterinių bendrovių sumokėto pelno mokesčio įskaitymas ir grąžinimas, kai ši patronuojančioji bendrovė patiria nuostolių, nors toks įskaitymas numatytas dukterinėms bendrovėms rezidentėms ir nuostolių atveju grąžinimas yra galimas.

47 — Žr. minėtų sprendimų *Lidl Belgium* 33 punktą; *National Grid Indus* 58 punktą ir *Philips Electronics* 24 punktą.

48 — Dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymo Bendrijos viduje ir už jos ribų žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in the FII Group Litigation I* 170 punktą; *A* 60 ir paskesnius punktus; *Orange European Smallcap Fund* 89 ir 90 punktus; minėtos Nutarties *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* 92 punktą ir 2009 m. birželio 4 d. Nutartį *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (C-439/07 ir C-499/07, Rink. p. I-4409, 71 ir 72 punktai).