

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. vasario 10 d.(*)

„Laisvas kapitalo judėjimas – Pelno mokestis – Nacionalinio dividendų atleidimas nuo mokesčio – Užsienio dividendų atleidimas nuo mokesčio, jeigu laikomasi tam tikrų sąlygų – Įskaitymo metodo taikymas nuo mokesčio neatleistiems užsienio dividendams – Dėl įskaitytino užsienio mokesčio reikalaujami rodymai“

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 pateiktą prašymą 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,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. rugsėjo 15 d. posėdžiui,

išnagrinęs 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, padedamą *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

Sprendimas

1. Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu.
2. Šie prašymai buvo pateikti sprendžiant ginčus tarp pagal Austrijos teisę steigtos ribotos atsakomybės bendrovės *Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH* (toliau – *Haribo*) bei pagal Austrijos teisę steigtos akcinės bendrovės *Österreichische Salinen AG* (toliau – *Salinen*) ir *Finanzamt Linz* (Lincos mokesčių inspekcija) dėl dividendų, gautų iš kitose valstybėse narėse ir trečiuosiose šalyse steigusių bendrovių, apmokestinimo 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 aplinkyboms, numatoma, kad dividendams taikomas arba „atleidimo nuo mokesčių metodas“, kuris reiškia, kad bendrovės gavęjos gauti dividendai atleidžiami nuo pelno mokesčių, arba „įskaitymo metodas“, kuris reiškia, kad nuo pelno, iš kurio išmokėti dividendai, sumokėtas pelno mokestis įskaitomas į bendrovės gavęjos Austrijoje mokėtiną pelno mokestį.

4. 1988 m. Austrijos pelno mokesčių įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988*), iš dalies pakeisto 2009 m. Lydinįjuoju biudžeto įstatymu (2009 m. birželio 17 d. *BGBl. 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 mokesčių atleidžiamos pajamos iš dalyvavimo kapitale. Pajamos iš dalyvavimo kapitale yra:

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

<...>

5) pelno dalis, <...> gauta iš dalyvavimo, kuris atitinka 1988 m. Pajamų mokesčių įstatymo 2 priede pagal 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos Nr. 90/435/EEB [dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos visurinėse valstybėse narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms] (OL L 255 p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147) 2 straipsnio 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 steigimo valstybėje 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 monos 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, konstatuojamas, kai mokesčių mokytojai <...> nepertraukiamu mažiausiai vienu metu laikotarpiu valdo <...> mažiausiai dešimtadalį [bendrovės ne rezidentų] 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 mokesčių remiantis toliau pateiktomis nuostatomis, jei yra priežastis, dėl kurių federalinis finansų ministras tai nurodo įsakymu, siekdamas užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir piktnaudžiavimui (Federalinio mokesčių kodekso 22 straipsnis). Tokių priežasčių buvimas gali būti preziumuojamas visų pirma tuomet, kai:

1) pagrindinė užsienio bendrovės veikla tiesiogiai arba netiesiogiai sudaro pajamų iš palikanų, kilnojamųjų materialinių ir nematerialinių ekonominių gėrybių perleidimo bei kapitalo pardavimo gavimas; ir

2) užsienio bendrovės pajamoms apmokestinimo pagrindo nustatymo arba mokesčių tarifų atžvilgiu netaikomas Austrijos pelno mokesčiui prilyginamas užsienio mokestis.

5. Nukrypstant nuo 1 dalies 5 ir 6 punktų, pelno dalis neatleidžiama nuo pelno mokesčių, 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 mokesčių tarifas daugiau kaip 10 procentinių punktų mažesnis už Austrijos pelno mokestį <...>;

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

6. 4 ir 5 dalyse numatytais atvejais, kalbant apie pelno dalis, [Austrijos] pelno mokesčiui prilyginamų užsienio mokestį atsižvelgiama taip: užsienio mokestis, kurį reikia laikyti pradiniu pelno išmokėjimo apmokestinimu, pateikus prašymą, įskaitomas į tą nacionalinį pelno mokestį, kuris tenka iš tarptautinio dalyvavimo įmonės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, gautai bet kokios rūšies pelno daliai. Nustatant pajamas, galima įskaityti užsienio mokestį 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. Lydiniojo 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 rezidentų kapitale atleidžiamos nuo pelno mokesčių, o pajamos iš dalyvavimo bendrovės ne rezidentų kapitale nuo šio mokesčio atleidžiamos tik tuo atveju, jei šių pajamų gavėjas turi ne mažiau nei 25 % pelnų išmokėjusios bendrovės kapitalo.

6 Dėl dividendų iš dalyvavimo kapitalo bendrovei ne rezidentų kapitale, kai kapitalo turima mažiau nei 25 % riba, 2008 m. birželio 13 d. informacijoje numatyta, kad į nacionalinį pelno

mokestis? ?skaitomas ir pelno mokestis, tenkantis išmokėti tam pelnui išmokėjusios bendrovės buveinės valstybėje, ir toje valstybėje pagal dvišalę sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo faktiškai išskaičiuotas mokestis prie šaltinio.

7 Minutoje informacijoje nurodyta, kad mokesčių mokėtojas, norintis pasinaudoti užsienyje sumokėto mokesčio ?skaitymu ? Austrijoje mokėtiną mokestį, turi pateikti tokius duomenis:

- tikslą pelnui išmokėjusios bendrovės, kurios kapitale dalyvaujama, pavadinimą,
- tiksliai turimo kapitalo dalį,
- tikslą pelno mokesčio tarifą, taikomą pelnui išmokėjusiai bendrovei jos buveinės valstybėje. Jeigu jai netaikomas standartinis buveinės valstybės apmokestinimas (pvz., taikomas lengvatinis mokesčio tarifas, asmeninis 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,
- tikslą faktiškai pritaikyto mokesčio prie šaltinio tarifą (apribotą mokesčio prie šaltinio tarifu pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo),
- ?skaitytino mokesčio apskaičiavimą.

8 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad 2008 m. birželio 13 d. informacija išlieka taikytina, neatsižvelgiant ? 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 trečiuosiose šalyse, išmokėti dividendai. *Salinen* panašią pajamą gavo 2002 mokestiniais metais. Tais pačiais mokestiniais metais ši bendrovė patyrė veiklos nuostolį.

10 Kadangi *Finanzamt Linz* atmetė prašymus atleisti nuo mokesčio iš kapitalo bendrovių ne rezidenčių gautus dividendus, *Haribo* ir *Salinen* pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui apeliaciniu skundu.

11 Savo 2005 m. sausio 13 d. sprendimuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad iki 2009 m. Lydiniojo biudžeto ?statymo ?sigaliojimo 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, ?skaitant iš trečiuosiose šalyse ?sisteigusių 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 trečiuosiose šalyse ?sisteigusių 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 ? 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 rezidentų kapitalo, nesuteikiantis galimybės daryti didelį įtaką šioms bendrovėms, įgyjimas 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. Lydinio 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 mano, 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 rezidentų, kuriose akcininkas turi mažiau nei 25 % kapitalo, gautiems dividendams, palyginti su vertinimu, kuris taikomas iš bendrovių rezidentų gautiems dividendams, šiai pirmai dividendų kategorijai reikia taikyti ne atleidimo nuo mokesčio metodą, o metodą, pagal kurį Austrijoje mokėtinas mokestis įskaitomas mokestis, tekantis 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 valstybės dividendams taikytų tokį patį arba didesnį 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. Lydinio biudžeto įstatymo įsigaliojimo galiojusios redakcijos KStG 10 straipsnio 2 dalies taikymo pagal analogiją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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. Lydinio 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 rezidentų, 2009 m. spalio 8 d. Teisingumo Teismas pagal savo Procedūros reglamento 104 straipsnio 5 dalį paprašė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikti paaiškinimus. Jo buvo paprašyta paaiškinti, kokią pasekmę teisės aktų pakeitimas turi prejudicinį klausimą tekstui.

20 2009 m. spalio 30 d. atsakyme į šį prašymą pateikti paaiškinimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas reformulavo abiejose bylose pateiktus klausimus.

21 Byloje C-436/08 jis vis? pirma paaiškina, kad dividend? iš investicij?, kai turima mažiau nei 10 % dividendus išmok?jusios bendrov?s kapitalo (toliau – portfeliniai dividendai), kurie gaunami iš EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusios bendrov?s, atleidim? nuo mokes?io KStG susieja su susitarimo d?l tarpusavio administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos tarp Austrijos Respublikos ir atitinkamos tre?iosios šalies buvimu. Tokia s?lyga nenumatyta KStG 10 straipsnio 2 dalyje reglamentuoto tarptautinio dalyvavimo ?mon?s kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, atveju.

22 Toliau jis pažymi, kad portfelini? dividend?, gaut? iš bendrovi? ne reziden?i?, ?sisteigusi? kitose nei Austrija valstyb?se nar?se arba EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje, atleidimas nuo mokes?io bet kuriuo atveju dažniausiai netaikomas d?l informacijos, kuri? mokes?i? mok?tojas turi pateikti mokes?i? administratoriui tam, kad gal?t? pasinaudoti šia mokes?io lengvata. Iš ties? mokes?i? mok?tojas turi pateikti ?rodym?, kad KStG 10 straipsnio 5 dalyje nustatytos s?lygos n?ra ?vykdytos. Taigi mokes?i? mok?tojas turi palyginti mokes?ius (KStG 10 straipsnio 5 dalies 1 punktas), nustatyti taikytin? mokes?io tarif? (KStG 10 straipsnio 5 dalies 2 punktas) ir tai, ar juridiniam asmeniui ne rezidentui taikomas atleidimas nuo mokes?io asmen? ar dalyko atžvilgiu (KStG 10 straipsnio 5 dalies 3 punktas), pasirinkti atitinkamais pateisinan?iais dokumentais ir b?ti pasireng?s pateikti juos mokes?i? administratoriui patikrinimo atveju. Ta?iau vis? pirma investicij? ? investicinius fondus atveju gali b?ti praktiškai ne?manoma ?rodyti, kad KStG 10 straipsnio 5 dalies s?lygos n?ra ?vykdytos.

23 2008 m. balandžio 17 d. sprendimuose išreikštai *Verwaltungsgerichtshof* pozicijai, kad atleidimo nuo mokes?io metodas ir ?skaitymo metodas visuomet gali b?ti laikomi lygiaver?iais, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nepritaria.

24 Galiausiai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas atkreipia d?mes? ? tai, kad ?statym? leid?jas KStG 10 straipsnyje nenumat? mokes?io lengvatos dividendams iš investicij?, kai turima mažiau nei 10 % tre?iosiose šalyse ?sisteigusi? juridini? asmen? kapitalo, o riba, žemiau kurios ši lengvata nesuteikiama, anks?iau buvo 25 %. Jeigu ši norma pažeist? S?jungos teis?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, laikydamasis *Verwaltungsgerichtshof* 2008 m. balandžio 17 d. sprendimo, ?prastai tur?t? taikyti ?skaitymo metod?.

25 Esant tokioms aplinkyb?ms, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir byloje C-436/08 pateikti Teisingumo Teismui tokius performuluotus klausimus:

„1. Ar [S?jungos] teis? pažeidžia tai, kad užsienio portfelin?s investicijos EEE susitarimui priklausan?iose valstyb?se neapmokestinamos tik tuo atveju, jei yra sudarytas susitarimas d?l tarpusavio administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos, nors atleidimas nuo mokes?io tarptautinio dalyvavimo ?mon?s kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, (taip pat ir iš tre?i?j? šalį? gaunam? dividend? ir netgi pakeitimo ? ?skaitymo metod?) atveju nesusietas su šiomis s?lygomis?

2. Ar [S?jungos] teis? pažeidžia tai, kad užsienio portfeliniams dividendams, gaunamiems iš ES ir EEE susitarimui priklausan?i? valstybi?, turi b?ti taikomas ?skaitymo metodas, jeigu n?ra s?lyg?, kad gal?t? b?ti taikomas atleidimo nuo mokes?io metodas, nors akcininkui (dalininkui) yra labai sunku arba netgi ne?manoma pateikti nei ?rodym?, kad s?lygos taikyti atleidimo nuo mokes?io metod? ?vykdytos (panašus apmokestinimas, užsienyje taikomo mokes?io tarifo dydis, užsienio bendrov?s atleidimo nuo mokes?io asmen? ar dalyko atžvilgiu nebuvimas), nei informacijos, reikalingos tam, kad b?t? galima ?skaityti užsienyje sumok?t? pelno mokest??

3. Ar [S?jungos] teis? pažeidžia tai, kad pajam? iš dalyvavimo kapitale tre?iosiose šalyse atveju pagal ?statym? netaikomas nei atleidimas nuo pelno mokes?io, nei sumok?to pelno mokes?io ?skaitymas, jeigu turima mažiau nei 10 % (25 %) kapitalo, nors pajamos iš dalyvavimo nacionalini? bendrovi? kapitale atleidžiamos nuo mokes?io neatsižvelgiant ? turimo kapitalo dal??

4. a) Jeigu b?t? teigiamai atsakyta ? 3 klausim?: ar [S?jungos] teis? pažeidžia tai, kad nacionalin? institucija, siekdama panaikinti dalyvavimo tre?i?j? šali? bendrovi? kapitale diskriminavim?, taiko ?skaitymo metod?, o užsienyje sumok?to (pelno) mokes?io ?rodymas d?l nedidelio dalyvavimo kapitale negali b?ti pateiktas arba gali b?ti pateiktas tik patiriant neproporcingai dideles s?naudas, nes tai, Austrijos Aukš?iausiojo administracinio teismo sprendimu, labiausiai atitinka (hipotetin?) ?statym? leid?jo vali?, o papras?iausiai netaikant diskriminacinio pob?džio 10 % (25 %) dalyvavimo kapitale ribos iš tre?i?j? šali? gaunami dividendai b?t? atleidžiami nuo mokes?io?

b) Jeigu b?t? teigiamai atsakyta ? 4 klausimo a dal?: ar [S?jungos] teis? pažeidžia tai, kad pajamos iš dalyvavimo tre?i?j? šali? bendrovi? kapitale, kai turima mažiau nei 10 % (25 %) kapitalo, neatleidžiamos nuo mokes?io, nors pajam? atleidimas nuo mokes?io, kai turima daugiau nei 10 % (25 %) kapitalo, nesiejamas su pla?i? ryši? d?l administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos palaikymu?

c) Jeigu b?t? neigiamai atsakyta ? 4 klausimo a dal?: ar [S?jungos] teis? pažeidžia tai, kad draudžiama ?skaityti užsienyje sumok?t? pelno mokest? už pajamas iš dalyvavimo tre?i?j? šali? bendrovi? kapitale, kai turima mažiau nei 10 % (25 %) kapitalo, nors – tam tikriems atvejams nustatytas – mokes?io ?skaitymas pajam? iš dalyvavimo tre?i?j? šali? bendrovi? kapitale, kai turima daugiau nei 10 % (25 %) kapitalo, atveju nesiejamas su pla?i? ryši? d?l administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos palaikymu?“

26 Byloje C?437/08 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas atkreipia d?mes? ? tai, kad 2008 m. balandžio 17 d. *Verwaltungsgerichtshof* sprendime paliekamas atviras klausimas, ar ?skaitytinas mokestis reiškia ne tik dividendus išmok?jusios bendrov?s buvein?s valstyb?je sumok?t? pelno mokest?, bet ir mokest?, kur? ta pati valstyb? išskai?iavo prie šaltinio pagal atitinkam? dvišal? sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo.

27 Be to, kalbant apie mokestin? laikotarp?, per kur? dividend? gavusi bendrov? rezident? patyr? veiklos nuostoli?, kyla klausimas, ar siekiant išvengti diskriminacijos, susijusios su dividend? iš bendrovi? ne reziden?i? skirtingu vertinimu, palyginti su dividendais iš bendrovi? reziden?i?, mokes?i? administratorius netur?t? perkelti užsienyje sumok?to mokes?io ?skaitymo ? v?lesnius mokestinius laikotarpius.

28 Esant tokioms aplinkyb?ms, *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir byloje C?437/08 pateikti Teisingumo Teismui tokius performuluotus klausimus:

„1. Ar [S?jungos] teis? pažeidžia tai, kad iš užsienio gaunamiems dividendams metodo pakeitimo atveju turi b?ti taikomas ?skaitymo metodas, ta?iau, kalbant apie ?skaitytin? pelno mokest? ir ?skaitytin? mokest? prie šaltinio, kartu neleidžiama ?skaitymo perkelti ? kitus metus arba ?skaityti tais metais, kai buvo patirtas nuostolis?

2. Ar [S?jungos] teis? pažeidžia tai, kad iš tre?i?j? šali? gaunamiems dividendams turi b?ti taikomas ?skaitymo metodas, nes tai, Austrijos Aukš?iausiojo administracinio teismo sprendimu, labiausiai atitinka (hipotetin?) ?statym? leid?jo vali?, ta?iau kartu neleidžiama ?skaitymo perkelti ? kitus metus arba ?skaityti 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.

30 Be to, atsižvelgiant į tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas 2009 m. spalio 30 d. atsakyme į jam pateiktą prašymą pateikti paaiškinimus performulavo prejudicinius klausimus, 2009 m. lapkričio 18 d. Teisingumo Teismas nutarė pakartoti rašytinę procedūrą nagrinėjamoje byloje.

III – Dėl prejudicinių klausimų

A – Dėl pagrindinėse bylose nagrinėjamų laisvų

31 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.

32 Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, jeigu klausimai suformuluoti netiksliai, Teisingumo Teismas, remdamasis visa nacionalinio teismo pateikta informacija ir pagrindinėse bylos medžiaga, gali nustatyti atsižvelgiant į ginčų dalykų aiškintinas Sąjungos teisės normas (1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Teckal*, C-107/98, Rink. p. I-8121, 34 punktą ir 2003 m. sausio 23 d. Sprendimo *Makedoniko Metro ir Michaniki*, C-57/01, Rink. p. I-1091, 56 punktą).

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 nagrinjamo 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 konkrečių įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į su įsisteigimo laisve susijusią Sutarties nuostatą 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-0000, 47 punktą). Tačiau nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui kapitale turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos ūkio valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinjamos 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 nagrinjami ginčai susiję su dividendų, kuriuos bendrovės rezidentas gavo iš kapitalo dalių, turimų bendrovės ne rezidentų, kurios sudaro mažiau nei 10 % pastarųjų kapitalo, apmokestinimu Austrijoje. Tokio

dėdžio dalyvavimas kapitale nesuteikia galimybę 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 bendrovės rezidentėse. Tačiau portfeliniai dividendai nei atleidžiami nuo mokesčio, nei jų atžvilgiu įskaitomas nuo pelno, iš kurio išmokėti dividendai, sumokėtas mokestis, 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 būtu, 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 trečiuosiose šalyse, atleidimas nuo mokesčio susiejamas su susitarimo dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos buvimu, o tarptautinio dalyvavimo monės 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 ieškovų pagrindinėje byloje turi kapitalo dalį 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 bylų 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 faktinių ir teisiinių 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 Satellite Digital*, C-390/99, Rink. p. I-607, 19 punktą ir minėtų Sprendimų *Zurita García ir Choque Cabrera* 35 punktą).

43 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad ieškovų pagrindinėje byloje nagrinėjami mokestiniais metais gavo portfelinių dividendų iš kapitalo bendrovių, turinčių buveines kitose nei Austrijos Respublika valstybėse narėse ir trečiuosiose šalyse. Galima manyti, kad kai prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė kapitalo dalis, turimas „trečiuosiose šalyse“ įsisteigusiose bendrovėse, jis šie šavokavo vartojo kaip priešingą „valstybių narių“ šavokai. Esant tokioms aplinkybėms, nuoroda į trečiuosias šalis laikytina apimančia ir EEE susitarimui priklausančias valstybes.

44 Kadangi prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, pirma, kyla abejonė 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 ieškovų pagrindinėje byloje neturi kapitalo dalių tokiose bendrovėse, nėra akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas yra nesvarbus prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priimant sprendimą.

45 Todėl prašymas priimti prejudicinį sprendimą turi būti pripažintas priimtiniu.

b) Dėl pagrįstumo

i) Pirminės pastabos

46 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.

47 Savo klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti SESV 63 straipsnį, kad galėtų įvertinti pagrindinėje byloje nagrinjamą normą, 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 trečiuosiose 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 nagrinjamas, atveju reikia palyginti, pirma, iš bendrovių rezidenčių gaunamų portfelinių dividendų mokestinį vertinimą su, antra, portfelinių dividendų, gaunamų iš EEE susitarimui priklausančiose trečiuosiose šalyse įsisteigusių bendrovių, mokestiniu vertinimu. Iš tiesų SESV 63 straipsniu valstybėje narėje iš principo draudžiamas skirtingas dividendų iš trečiuosiose šalyse įsisteigusių bendrovių vertinimas, palyginti su dividendais, kurie gaunami iš toje valstybėje narėje savo buveinėje turinčių bendrovių (žr. 2009 m. birželio 4 d. Nutarties *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 ir C-499/07, Rink. p. I-4409, 71 punktą). Tačiau šia nuostata neregamentuojamas skirtingas pajamų iš trečiosios šalies vertinimas, palyginti su pajamomis iš kitos trečiosios šalies.

49 Todėl nagrinjant šį klausimą reikia patikrinti, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas

taip, kad juo draudžiama nacionalinė teisės norma, numatanti, kad pagal KStG 10 straipsnio 1 dalies 1 punktą portfeliniai dividendai iš dalyvavimo bendrovėje rezidentų kapitalu visuomet atleidžiami nuo pelno mokesčio, o pagal KStG 10 straipsnio 1 dalies 6 punktą portfeliniams dividendams iš bendrovių, susiteigusios 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 buvimu

50 Iš nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamą 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 nacionalinė normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra kapitalo judėjimo apribojimas, konstatuotina, jog tam, kad galėtų pasinaudoti atleidimu nuo pelno mokesčio, bendrovės rezidentės, gaunančios portfelinių dividendų iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje susiteigusios bendrovės, skirtingai nuo bendrovės rezidentų, gaunančių portfelinių dividendų iš bendrovės rezidentų, 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 susiteigusios bendrovės niekuomet nebus atleidžiami nuo pelno mokesčio (pagal analogiją žr. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rink. p. I-0000, 25 punktą).

52 Iš to matyti, kad dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamose normose numatytą sąlygą, pagal kurias portfeliniai dividendai iš EEE susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyse susiteigusi bendrovė, kuriuos gauna Austrijoje susiteigusios bendrovės, Austrijoje galėtų būti atleisti nuo pelno mokesčio, investavimas į pirmąsias bendroves, kur galėtų atlikti antrosios bendrovės, yra mažiau patrauklus nei galimas investavimas į Austrijoje arba kitoje valstybėje narėje susiteigusi bendrovę. Toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti Austrijoje susiteigusias bendroves nuo EEE susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyse susiteigusių 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 pateisinimo

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 į 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 į 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 punkt? ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C?510/08, Rink. p. I?0000, 32 punkt?).

57 Iš ties? min?tame Sutarties punkte numatyt? nukrypti leidžian?i? nuostat? savo ruožtu riboja SESV 65 straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalin?s teis?s nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo jud?jimo ir mok?jim?, kaip nustatyta 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užsl?pto apribojimo“.

58 Taigi SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu leidžiamas skirtingas vertinimas turi b?ti skiriamas nuo šio straipsnio 3 dalimi uždraustos diskriminacijos. Iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad nacionalin?s mokes?i? teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, gal?t? b?ti laikomos suderinamomis su laisv? kapitalo jud?jim? reglamentuojan?iomis Sutarties nuostatomis, reikia, jog skirtingas portfelini? dividend? iš bendrovi? reziden?i? ir portfelini? dividend? iš EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusi? bendrovi? vertinimas b?t? susij?s su objektyviai skirtingomis situacijomis arba jis b?t? pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C?35/98, Rink. p. I?4071, 43 punkt?; 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 29 punkt?; 2005 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Blanckaert*, C?512/03, Rink. p. I?7685, 42 punkt? ir 2009 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C?540/07, Rink. p. I?10983, 49 punkt?).

59 Reikia priminti, kad tokios mokes?i? normos, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, skirtos ekonominiam dvigubam išmok?to pelno apmokestinimui išvengti, atžvilgiu dividendus iš užsienio gaunan?ios bendrov?s akcinink?s pad?tis yra panaši ? nacionalinius dividendus gaunan?ios bendrov?s akcinink?s pad?t?, jeigu abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali b?ti apmokestintas kelis kartus (žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 62 punkt?).

60 Esant tokioms aplinkyb?ms, SESV 63 straipsniu valstyb? nar?, dividendams, kuriuos bendrov?ms rezident?ms išmok?jo kitos bendrov?s rezident?s, taikanti ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistem?, ?pareigojama vienodai vertinti ir EEE susitarimui priklausan?iose tre?iosiose šalyse ?sisteigusi? bendrovi? bendrov?ms rezident?ms išmok?tus dividendus (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punkt?).

61 Ta?iau pagrindin?je byloje nagrin?jamose teis?s normose toks lygiavertis vertinimas nenumatytas. Iš ties?, nors remiantis šiomis teis?s normomis visuomet išvengiama ekonominio dvigubo nacionalini? portfelini? dividend?, kuriuos gavo bendrov? rezident?, apmokestinimo, toks dvigubas apmokestinimas jomis nei eliminuojamas, nei sumažinamas tais atvejais, kai bendrov? rezident? gauna portfelini? dividend? iš bendrov?s, ?sisteigusios EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje, su kuria Austrijos Respublika n?ra sudariusi susitarimo d?l tarpusavio administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos. Pastaruoju atveju min?tuose nacionalin?s teis?s aktuose nenumatoma nei gaut? dividend? atleidimo nuo mokes?io, nei mokes?io, sumok?to atitinkamoje tre?iojoje šalyje nuo taip išmok?to pelno, ?skaitymo, nors b?tinumas išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo bendrovi? reziden?i? atveju yra toks pats, nesvarbu, ar jos dividendus gauna iš bendrovi? reziden?i?, ar iš EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusi? bendroví?.

62 Tai reiškia, kad skirtingas nacionalini? dividend? ir dividend? iš EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusios bendrov?s vertinimas pelno mokes?io atžvilgiu negali b?ti pateisinamas skirtinga pad?timi kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.

63 Dar reikia išnagrin?ti, ar iš toki? nacionalin?s teis?s norm?, kaip nagrin?jamosios

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 punkt?).

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), valstybės narės turi teisę portfelinių dividendų iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusi bendrovi atleidimą nuo mokesčių susieti su susitarimo su atitinkama trečioja šalimi dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos buvimu. Tam, kad būtų patikrintas dividendų 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 trečiojo šalies, nes tokie apribojimai yra susiję su kitu teisiniu kontekstu (žr. minėtą sprendimą 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 (minėtą sprendimą *Komisija prieš Italiją* 70 punktas ir *Établissements Rimbaud* 41 punktas).

67 Iš to išplaukia, kad kai pagal valstybės narės teisės aktus mokesčių 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 valstybės 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 (minėto Sprendimo *Établissements Rimbaud* 44 punktas).

68 Iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės normų matyti, kad KStG 10 straipsnio 5 dalimi atmetama galimybė atleisti nuo mokesčių portfelinius dividendus iš EEE susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyje įsisteigusi bendrovė, jeigu dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas atitinkamoje trečiojoje šalyje iš esmės nebuvo apmokestintas pelno mokesčiu, panašiu į taikomą Austrijoje. Todėl reikia manyti, kad atitinkama valstybės narė negali patikrinti atleidimo nuo mokesčių taikymo sąlygų, jeigu nėra trečiosios šalies sutartinio įsipareigojimo 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 gautį iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusi bendrovė atleidimą nuo mokesčių susieja su susitarimo su atitinkama trečioja šalimi dėl tarpusavio pagalbos buvimu, gali būti pateisinamos privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su mokesčių kontrolės veiksmingumu ir kova su sukaviavimu 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, valstybės narė iš principo turi teisę dividendų, gautų iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusi bendrovė, atleidimą nuo mokesčio susieti su susitarimo su šia šalimi dėl tarpusavio pagalbos buvimu. Taigi tokių teisės normų proporcingumo nepaneigia vien tai, kad valstybės 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 įsisteigusi bendrovė atleidimas nuo mokesčio susiejamas su susitarimo 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 valstybės narė galėtų patikrinti faktinę dividendų išmokėjusios bendrovės ne rezidentų apmokestinimo lygį. Iš tiesų nagrinėjamos nacionalinės teisės normos susijusios su pajamų, kurias bendrovės rezidentas 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 generalinio advokato savo išvados 90 punkte, išvykimo argumentas yra pernelyg hipotetinis, kad juo būtų galima pateisinti tai, jog iš EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje gautų portfelinių dividendų ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimas visais atvejais susiejamas su susitarimu dėl sprendimų vykdymo pagalbos.

75 Todėl pirmąjį klausimą reikia atsakyti, jog SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės normos, kuriomis numatomas portfelinių dividendų iš dalyvavimo bendrovėje rezidentų kapitale atleidimas nuo pelno mokesčio ir kuriomis portfelinių dividendų, gautų iš bendrovės, įsisteigusi EEE susitarimui priklausančiose trečiojoiose 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 bendrovės rezidentų, kitose valstybėse narėse įsisteigusi bendrovė ir EEE susitarimui priklausančiose trečiojoiose šalyse įsisteigusi bendrovė, atleidžiami nuo mokesčio. Tačiau, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, dividendų, gautų iš bendrovės ne rezidentų, atleidimas nuo mokesčio dažniausiai netaikomas dėl informacijos, kuri dividendus gavusi bendrovė turi pateikti mokesčių administratoriui tam, kad galėtų pasinaudoti šia mokesčio lengvata. Todėl dividendams, gautiems iš bendrovės ne rezidentų, paprastai taikomas škaitymo metodas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, mokesčių mokėtojas sunkiai galėtų pateikti rodymą apie škaitytiną užsienyje sumokėtą mokestį.

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 trečiojoiose šalyse įsisteigusi bendrovė, taikomas įskaitymo metodas, jeigu nėra nustatyta, kad sąlygos taikyti atleidimo nuo mokesčio metodų yra įvykdytos, nors akcininkui labai sunku arba netgi neįmanoma nei parodyti, 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 nagrinėjamoje nacionalinės teisės normose, tais atvejais, kai dividendų iš bendrovės ne rezidentų gavėjas neturi tam tikrų rodymų, 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 įsisteigusi bendrovė. 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 trečiojoiose šalyse įsisteigusi bendrovė, apmokestinimo išvengiama dėl atleidimo nuo mokesčio arba įskaitymo metodo, tik jei šie dividendų gavėjas turi rodymų, susijusių su mokesčiu, kuris taikomas šiuos dividendus išmokėjusioms įsisteigimo valstybėje, dydžiu.

80 Taigi portfeliniams dividendams taikomas skirtingas vertinimas atgraso Austrijoje įsisteigusias bendroves investuoti savo kapitalą kitose valstybėse narėse ir EEE susitarimui priklausančiose trečiojoiose šalyse įsisteigusias bendroves. Iš tikrųjų kadangi Austrijoje dividendai, gauti iš kitose valstybėse narėse ir EEE susitarimui priklausančiose trečiojoiose šalyse įsisteigusi bendrovė, mokesčių srityje yra vertinami mažiau palankiai nei gaunami iš Austrijoje įsisteigusios bendrovės, Austrijoje įsisteigusiems investuotojams pirmąją bendrovės akcijos yra mažiau patrauklios nei šioje valstybėje įsisteigusi bendrovės 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 pateisinimo

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 laisvo kapitalo judėjimo 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 išmokto pelno apmokestinimui išvengti, atžvilgiu dividendus iš užsienio gaunančios bendrovės akcininkų padėtis yra panaši į nacionalinius dividendus gaunančios bendrovės akcininkų padėtį, jeigu abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*

62 punkt?).

85 Esant tokioms aplinkyboms, SESV 63 straipsniu valstybės narė, dividendams, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės rezidentės, taikanti ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemą, nepareigojama vienodai vertinti ir bendrovei ne rezidentei rezidentams išmokėtus dividendus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punkt?).

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 šie 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 punkt?).

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 visų 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 punkt?).

89 Šiomis sąlygomis įskaitymo metodas sudaro galimybę dividendams iš bendrovei ne rezidentei taikyti tokį patį vertinimą kaip tas, kuris pagal atleidimo nuo mokesčio metodą taikomas bendrovei rezidentei išmokėtiems dividendams. Iš tiesų įskaitymo metodo taikymas dividendams iš bendrovei ne rezidentei leidžia užtikrinti, kad užsienio ir nacionaliniams portfeliniams dividendams teks ta pati mokesčių našta, visų pirma tuomet, kai valstybė, iš kurios gaunami dividendai, taiko mažesnį pelno mokesčio tarifą nei tas, kuris taikomas valstybėje narėje, kur įsisteigusi dividendus gavusi bendrovė. Tokiu atveju dividendų iš bendrovei ne rezidentei 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 rodyti, kad dividendų iš bendrovei ne rezidentei atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra vykdytos, iš esmės neturi reikšmės vertinant, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos tokios normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje. Iš tiesų šie sunkumai arba net to, kad mokesčių mokėtojui neįmanoma pateikti prašomų rodymų, vienintelį pasekmę bus ta, kad dividendams, kuriuos jis gauna iš bendrovei ne rezidentei, 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 mokesčių sistema, įskaitymo sistema mokesčių mokėjėjams 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 nacionalinės teisės normomis taip nustatyta administracinė našta yra pernelyg didelė.

93 Šiuo atžvilgiu *Haribo* nurodo, kad, kitaip nei portfelinių dividendų iš bendrovių rezidentų, kurie yra atleidžiami nuo mokesčių, atveju, portfeliniams dividendams, kuriuos Austrija perveda kitoje valstybėje narėje arba EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusios bendrovės ir kurie gaunami per investicinius fondus, dėl mokesčių mokėjėjui nustatytos per didelės administracinės naštos Austrijoje įprastai taikomas 25 % dydžio pelno mokestis. *Haribo* teigimu, atleidimo nuo mokesčių ir įskaitymo metodai yra lygiaverčiai tik tais atvejais, kai rodymai apie užsienyje sumokėtą pelno mokestį gali būti pateikti iš tiesų arba pateikti nepatiriant neproporcingo sąnaudų.

94 Tačiau Austrijos, Vokietijos, Italijos, Nyderlandų ir Jungtinių 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 rodymus, reikalaujamus siekiant pasinaudoti užsienyje sumokėto mokesčių įskaitymu.

95 Šiuo atžvilgiu primintina, kad valstybės narės mokesčių institucijos turi teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojų rodymų, kurių, jų nuomone, reikia siekiant įvertinti, ar nagrinėjamos teisės normose numatytos mokesčių lengvatos sulygos yra vykdytos, taigi ir tai, ar reikia suteikti šių lengvatų (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 trečiuosiose 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 tokio dividendų apmokestinimo. Tokiomis aplinkybėmis negalima teigti, kad įskaitymo metodas ir atleidimo nuo mokesčių metodas, kurį taikant galima išvengti išmokėtų dividendų apmokestinimo kelis kartus, lemia lygiavertį rezultatą.

97 Tačiau kadangi valstybė narė iš principo yra laisva išvengti bendrovės rezidentų gautų dividendų apmokestinimo kelis kartus, pasirinkdama atleidimo nuo mokesčių metodą, kai dividendus išmoka bendrovės rezidentų, ir įskaitymo metodą, kai juos išmoka bendrovė ne rezidentų, 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 paties nustatyti dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje sumokėto pelno mokesčių sumos, kuri turi būti įskaityta į dividendų gavusios bendrovės mokėtiną mokesčių sumą.

98 Net jei dividendų gavusi bendrovė pati neturi visos informacijos apie pelno mokestį, kuriuo

buvo apmokestinanti kitoje valstybėje narėje arba EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje? sistėigusios bendrovės išmokėti dividendai, ši informacija 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 jomis turintia bendrove trūkumu. Kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 58 punkte, informacijos nepateikimas investuotojui nėra ta problema, kuri turėtų spręsti atitinkama valstybė narė.

99 Be to, konstatuotina, kad, kaip nurodo Austrijos vyriausybė, 2008 m. birželio 13 d. informacija supaprastino rodymus, reikalaujamus siekiant pasinaudoti užsienyje sumokėto mokesčio škaitymu, ta prasme, kad norint apskaičiuoti užsienyje sumokėtą mokestį atsižvelgiama į šią formulę. Dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas turi būti padaugintas iš šios bendrovės sistėigimo valstybėje taikomo standartinio pelno mokesčio tarifo ir iš dalies, kuri 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 sistėigusi bendrovė išmokėtų dividendų šios valstybės narės mokesčių administratorius gali pasinaudoti Direktyvoje 77/799 numatyto tarpusavio pagalbos mechanizmu, nereiškia, kad jis turi atleisti dividendų gavusi bendrovę nuo prievolės pateikti jam rodymą 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 vertinti konkrečius atvejus, kuriais informacija dėl jos teritorijoje sikrusių 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 sistėigusi dividendus išmokėjusi bendrovė, nereikalaujama naudotis šioje direktyvoje numatyto tarpusavio pagalbos mechanizmu, kai tik šios bendrovės pateiktos informacijos nepakanka patikrinti, ar ši bendrovė tenkina nacionalinės teisės aktuose škaitymo metodui taikyti nustatytas sąlygas.

103 Dėl to pačią motyvą galimo susitarimo tarp Austrijos Respublikos ir EEE susitarimui priklausančios trečiosios šalies dėl tarpusavio pagalbos, kuriame būtų numatyta šios valstybės narės teisė atitinkamos trečiosios šalies institucijai prašyti svarbios informacijos siekiant taikyti škaitymo metodą, buvimas nereiškia, kad dividendų gavusiai bendrovei nustatyta administracinė našta, susijusi su atitinkamoje trečiojoje šalyje sumokėto mokesčio rodymu, yra per didelė.

104 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, sistėigusios kitoje valstybėje narėje arba EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje, tačiau su sąlyga, kad šios bendrovės buveinės vietos valstybėje sumokėtas mokestis škaitomas 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 mokesčio administratoriaus iš dividendų gavusios bendrovės reikalaujama informacija apie mokestį, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendų išmokėjusios bendrovės pelnas jos buveinės valstybėje, yra glaudžiai susijusi su pačiu įskaitymo metodo veikimu ir negali būti laikoma per didele administracine našta.

3. Dėl trečiojo klausimo

a) Pirminės pastabos

105 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 %) dividendų išmokėjusios bendrovės kapitalo, o dividendai iš bendrovėse rezidentųse 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 nagrinėjamose 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 rezidentų kapitale visuomet atleidžiami nuo mokesčio.

b) Dėl kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

109 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, mokesčio srityje yra vertinami mažiau palankiai nei tie, kuriuos išmoka šioje

valstybėje narėje įsisteigusios bendrovės, trečiuosiose šalyse įsisteigusi bendrovių akcijos Austrijoje įsisteigusiems investuotojams yra mažiau patrauklios nei Austrijoje įsisteigusi bendrovių akcijos (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* 166 punktą ir A 42 punktą).

110 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.

111 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 pateisinimo

112 Kaip nurodyta šio sprendimo 58 ir 83 punktuose, tam, kad nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, galėtų būti laikomos suderinamomis su laisvo kapitalo judėjimo 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 nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, skirtos ekonominiam dvigubam išmokėto pelno apmokestinimui išvengti, atžvilgiu dividendus iš trečiosios šalies gaunančios bendrovės akcininkų padėtis yra panaši į nacionalinius dividendus gaunančios bendrovės akcininkų 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 aplinkybomis SESV 63 straipsniu valstybė narė, kuri dividendams, išmokėtiems bendrovoms rezidentoms kitos bendrovės rezidentams, taiko ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemą, pareigojama vienodai vertinti ir EEE susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje įsisteigusi bendrovių bendrovoms rezidentams išmokėtus dividendus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punktą).

115 Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjamoje 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 rezidentų 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 nagrinėjamosios 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. minėtą sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* 171 punktą ir A 37 punktą). Šios valstybės mano, kad būtinas užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą santykiuose tarp valstybių narių.

ir EEE susitarimui nepriklausan?i? tre?i?j? šalį? gali b?ti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, d?l kurio valstyb?s nar?s atleidžiamos nuo ?sipareigojimo iš t? tre?i?j? šalį? gautiems dividendams taikyti tok? pat? mokestin? vertinim? kaip ir dividendams iš bendrovi? reziden?i?. Jos paaiškina, kad nors valstyb?s nar?s privalo kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiai bendrovei suteikti tokias pa?ias mokes?io lengvatas, kokias jos suteikia j? teritorijoje ?sisteigusioms bendrov?ms, tokio ?sipareigojimo n?ra tarp S?jungai priklausan?i? valstybi? nari? ir tre?i?j? šalį? ši? teritorijoje ?sisteigusi? bendrovi? atžvilgiu. Jeigu SESV 63 straipsnis tur?t? b?ti laikomas nustatan?iu pareig? valstybei narei vertinti iš EEE susitarimui nepriklausan?i? tre?i?j? šalį? gautus dividendus taip pat kaip bendrovi? reziden?i? išmok?tus dividendus, praktiškai nebelikt? valstybi? nari? veiksm? laisv?s vesti derybas d?l sutar?i? mokes?i? srityje ir taip užsitikrinti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? bendradarbiaujant su tre?iosiomis šalimis.

119 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad teismo praktika, susijusi su naudojimosi jud?jimo laisv?mis S?jungoje apribojimais, negali b?ti visa taikoma kapitalo jud?jimui tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? šalį?, nes tokie apribojimai yra susij? su kitu teisiniu kontekstu (min?to Sprendimo *Établissements Rimbaud* 40 punktas ir nurodyta teism? praktika).

120 Tokiomis aplinkyb?mis negalima atmesti valstyb?s nar?s galimyb?s ?rodyti, jog kapitalo jud?jimo ? tre?i?sius šalis ar iš j? apribojimas pateisinamas pagrindu, nurodytu tokiomis aplinkyb?mis, kuriomis šis pagrindas negal?t? pagr?stai pateisinti kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? apribojimo (min?to Sprendimo A 36 ir 37 punktai ir min?t? nutar?i? *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 jud?jimo laisve S?jungoje apribojimas gali b?ti pateisinamas siekiant išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?446/03, Rink. p. I?10837, 45 punkt?; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C?231/05, Rink. p. I?6373, 51 punkt? ir 2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C?414/06, Rink. p. I?3601, 42 punkt?). Tod?l toks pateisinimas, esantis privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, gali b?ti *a fortiori* pripaž?stamas valstybi? nari? santykiuose su tre?iosiomis šalimis.

122 Ta?iau tam, kad skirtingas nacionalini? dividend? ir dividend? iš EEE susitarimui nepriklausan?i? tre?i?j? šalį? vertinimas gal?t? b?ti pateisinamas tokiu privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, jis turi b?ti tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršyti to, kas b?tina jam pasiekti (žr. 1997 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C?250/95, Rink. p. I?2471, 26 punkt?; 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C?9/02, Rink. p. I?2409, 49 punkt? ir min?to Sprendimo *Marks & Spencer* 35 punkt?).

123 Atkreiptinas d?mesys ? tai, kad vienodas bendrov?s rezident?s portfelini? dividend?, nesvarbu, ar gaut? iš kitos bendrov?s rezident?s, ar iš EEE susitarimui nepriklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusios bendrov?s, vertinimas nelemt? to, kad dividend? gavusios bendrov?s buvein?s valstyb?je nar?je ?prastai apmokestinamos pajamos b?t? perkeltos ? atitinkam? tre?i?j? šalį? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Glaxo Wellcome* 87 punkt?). Kaip pažym?jo generalin? advokat? savo išvados 120 punkte, pagrindin?je byloje kalbama ne apie kompetencij? apmokestinti nacionalin?je teritorijoje vykdom? ekonomin? veikl?, bet apie užsienyje gaut? pajam? apmokestinim?.

124 Tokiomis aplinkyb?mis skirtingas portfelini? dividend? vertinimas atsižvelgiant ? tai, ar tai yra nacionaliniai, ar užsienio dividendai, negali b?ti pateisinamas b?tinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? ir EEE susitarimui nepriklausan?i? tre?i?j? šalį?.

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 pajamų 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 tvirtinti 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. minėtą sprendimą *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 nagrinėjamose nacionalinėse 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 nagrinėjamose nacionalinėse normose tokiems dividendams nenumatoma jokia mokesčio lengvata, siekiant išvengti ekonominio dvigubo į apmokestinimo.

133 Tokiomis aplinkybėmis bendradarbiavimo mokesčių institucijų lygiu esančių skirtumų tarp, pirma, situacijos, kai Sąjungos viduje tarpusavyje bendradarbiauja valstybės narės, ir, antra, situacijos, kai bendradarbiauja valstybės narės ir trečiosios šalys, negalima pateisinti nacionalinių

portfelini? dividend? ir portfelini? dividend? iš EEE susitarimui nepriklausan?i? tre?i?j? šali? skirtingo mokestinio vertinimo.

134 Galiausiai Austrijos vyriausyb? pažymi, kad jei pagrindin?je byloje nagrin?jamos normos prieštaraut? laisvam kapitalo jud?jimui, reik?t? patikrinti, ar tre?iosiose šalyse ?sisteigusiose bendrov?se turimos kapitalo dalys netur?t? b?ti laikomos tiesiogin?mis investicijomis SESV 64 straipsnio 1 dalies prasme, nes tokiu atveju nacionalin? sistema gal?t? b?ti laikoma jau egzistavusia 1993 m. gruodžio 31 d. Tod?l tokiu atveju ši sistema gal?t? b?ti laikoma pateisinama *standstill* išlyga, esan?ia min?tame ESV sutarties straipsnyje.

135 Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal SESV 64 straipsnio 1 dal? SESV 63 straipsnio nuostatomis nekliudoma taikyti tre?iosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalin? ar S?jungos teis? galiojusi? apribojim?, nustatyt? kapitalo jud?jimui ? tre?i?šias šalis ar iš j?, susijusiam su tiesiogin?mis investicijomis.

136 Tai reiškia, kad kai iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstyb? nar? pri?m? teis?s aktus, kuriuose yra SESV 63 straipsniu draudžiam? kapitalo jud?jimo ? tre?i?šias šalis ar iš j? apribojim?, ir po šios datos priima teis?s aktus, kurie, taip pat b?dami min?to jud?jimo apribojimai, iš esm?s yra tapat?s ankstesniems teis?s aktams arba tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teis?s aktuose esan?i? naudojimosi S?jungos teis?je ?tvirtintomis teis?mis ir laisv?mis kli?t?, SESV 63 straipsnis nedraudžia pastar?j? teis?s akt? taikyti tre?iosioms šalims, jeigu jie taikomi kapitalo jud?jimui, susijusiam su tiesiogin?mis investicijomis (min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 196 punktas).

137 Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad tiesiogin?mis investicijomis negali b?ti laikomas dalyvavimas bendrov?s kapitale nesiekiant užmegzti arba palaikyti ilgalaiki? ir tiesiogini? ekonomini? ryši? tarp akcininko ir tos bendrov?s bei nesudarantis akcininkui s?lyg? efektyviai dalyvauti j? valdant ar kontroliuojant (min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 196 punktas). Kadangi šiame klausime nagrin?jamos normos susijusios tik su tokiu dalyvavimu dividendus išmok?jusios bendrov?s kapitale, kai jo turima mažiau nei 10 %, manytina, kad jos nepatenka ? materialin? SESV 64 straipsnio 1 dalies taikymo srit?.

138 Taigi atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? tre?i?j? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalin?s teis?s normos, kuriomis, siekiant išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo, nuo pelno mokes?io atleidžiami bendrov?s rezident?s iš kitos bendrov?s rezident?s gaunami portfeliniai dividendai ir kuriomis EEE susitarimui nepriklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusios bendrov?s išmok?t? dividend? atveju nenumatomas nei dividend? atleidimas nuo mokes?io, nei dividendus išmok?jusios bendrov?s jos buvein?s valstyb?je sumok?to mokes?io ?skaitymo sistema.

4. D?l ketvirtojo klausimo

139 Ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsniu nacionalinei administracijai EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje, su kuria Austrijos Respublika n?ra sudariusi susitarimo d?l tarpusavio administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos, arba kitoje tre?iojoje šalyje ?sisteigusi? bendrov? išmok?t? dividend? atveju uždraudžiama taikyti ?skaitymo metod? – neatsižvelgiant ? tai, jog šis metodas reikšt? tariamai per didel? administracin? naš? dividend? gav?jui – motyvuojant tuo, kad ?skaitymo metodo taikymas, remiantis *Verwaltungsgerichtshof* sprendimu, labiausiai atitikt? ?statym? leid?jo vali?, o 10 % dalyvavimo kapitale ribos netaikymas lemt? atleidim? nuo mokes?io, taigi ir automatin? ekonominio dvigubo portfelini? dividend? iš tre?iosiose šalyse ?sisteigusi? bendrov? apmokestinimo išvengim?.

140 Šiuo atžvilgiu primintina, kad *Verwaltungsgerichtshof* nusprendė, jog siekiant pašalinti mažiau palankų mokestinį vertinimą, kuris taikomas iš bendrovių ne rezidentų gautiems dividendams, palyginti su vertinimu, kuris taikomas iš bendrovių rezidentų gautiems dividendams, šiai pirmai dividendų kategorijai reikia taikyti ne atleidimo nuo mokesčio metodą, o metodą, pagal kurį ? Austrijoje mokėtinas mokestis ? skaitomas mokestis, tekąs dividendams juos išmokėjusios bendrovės buveinės valstybėje.

141 Kaip buvo priminta šio sprendimo 86 punkte, Sąjungos teisė nedraudžia valstybei narei išvengti bendrovės rezidentų gaunamų dividendų apmokestinimo kelis kartus taikant normas, kuriomis šie dividendai atleidžiami nuo apmokestinimo, kai juos išmoka bendrovė rezidentė, o ?skaitymo 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.

142 Be to, valstybės narės, ?tvirtindamos priemones, skirtas išvengti išmokto pelno apmokestinimo kelis kartus arba jį sušvelninti, turi nustatyti mokesčio mokėtojų kategoriją, kuriai gali būti taikomos šios priemonės, ir tam ?tvirtinti ribas, grindžiamas šioms mokesčio mokėtojams priklausančiu atitinkamų dividendus išmokėjusių bendrovių kapitalu (minuto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 67 punktas).

143 Taigi SESV 63 straipsniu nedraudžiama nacionalinio mokesčio administratoriaus praktika dividendams iš tam tikrų trečiųjų šalių taikyti ?skaitymo 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 ?prastai taikyti atleidimo nuo mokesčio metodą, tačiau su sąlyga, kad šie mechanizmai, kuriais siekiama išvengti išmokto pelno apmokestinimo kelis kartus ar jį sušvelninti, lemia tokį patį rezultatą.

144 Tariamai per didelę administracinę našta, kuri lemia ?skaitymo 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 ?sisteigosios bendrovės išmokėti portfelinių dividendų atveju ?skaitymo metodo taikymas susiejamas su susitarimo su atitinkama trečioja 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-0000, 27 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

147 Taigi ? ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsniu nedraudžiama nacionalinio mokesčio administratoriaus praktika dividendams iš tam tikrų trečiųjų šalių taikyti ?skaitymo 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 ?prastai taikyti atleidimo nuo mokesčio metodą, tačiau su sąlyga, kad šie mechanizmai, kuriais siekiama išvengti išmokto pelno apmokestinimo kelis kartus ar jį sušvelninti, lemia tokį patį rezultatą. Tai, kad nacionalinis mokesčio 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 ?skaitymo metodo veikimu ir nedaro ?takos atleidimo nuo

mokesčio ir įskaitymo metodų lygiavertiškumui.

C – Dėl klausimų byloje C-437/08

148 Savo klausimais byloje C-437/08 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, pirma, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos tokios nacionalinės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindiniame 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 dividendą gavusi bendrovė patyrė veiklos nuostolių, perkėlimas į kitus metus.

149 Antra, prašymų 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 priimtinumų

150 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 mokestinius metus, t. y. metus, kuriais *Salinen* patyrė nuostolių, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimais siekia išsiaiškinti, ar įskaitymo metodo už tuos mokestinius metus taikymas dividendams, kuriuos ši bendrovė gauna iš bendrovės ne rezidentės, gali būti laikomas lygiaverčiu šio 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 vėlesnius mokestinius 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar SESV 63 straipsniu valstybė narė, kuri taiko įskaitymo metodą bendrovei ne rezidentei, išmokėjusiems dividendams ir atleidimo nuo mokesčio metodą dividendams iš bendrovės rezidentei, įpareigojama numatyti sumokėto pelno mokesčio įskaitymo perkėlimą, kai bendrovė gavęja tais mokestiniais 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 mokėtiną pelno mokesčio sumą neviršijantį mokesčio kreditą (minuto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 52 punktą). Be to, kai dėl nuostolių, kuriuos dividendų gavusi bendrovė patiria į 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 valstybės narės, dividendams, kuriuos bendrovės rezidentės išmokėjo kitos bendrovės rezidentės, taikanti ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistema, nepareigojama vienodai vertinti ir bendrovei ne rezidentei bendrovės rezidentės 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 bendrovei ne rezidentei išmokėti dividendai traukiami iš dividendų gavusios bendrovės apmokestinimo bazės, taip sumažindami jos sumą gautų dividendų dydžiu, kai atitinkamais mokestiniais metais patiriama nuostolė. Taip vėlesnius mokestinius metus perkeltina nuostolė suma sumažinama tuo pačiu dydžiu. Tačiau iš bendrovei rezidentei gauti dividendai, kurie atleidžiami nuo mokesčio, neturi jokios tokos dividendų gavusios bendrovės apmokestinimo bazės, 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 nuostolė sumažinimas šiai bendrovei, jeigu jai netaikomas dividendų išmokėjusios bendrovės sumokėto mokesčio įskaitymo perkėlimas, gali lemti ekonominio dvigubą šio dividendų apmokestinimo 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 nacionalinė 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 dividendų išmokėjusios bendrovės įsisteigimo valstybėje sumokėto pelno mokesčio įskaitymo perkėlimas, pagal tokia 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 valstybės narė privalo suteikti tik tokį mokesčio kreditą, kuris neviršija dividendų gavusios bendrovės 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 bendrovei ne rezidentei būtų suteiktas nacionalinis 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 gavusios bendrovės mokėtino pelno mokesčio sumos, kad būtų eliminuotas ekonominis dvigubas išmokėto dividendų apmokestinimas.

163 Tačiau, kaip matyti iš šio sprendimo 158 punkto, nacionalinės teisės normos, kuriomis dividendų iš bendrovių ne rezidentų 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 gaunančių bendrovių padėtis yra panaši į nacionalinius dividendus gaunančių bendrovių 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 nagrinjamas 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 lengvatą. Šiuo atžvilgiu pakanka konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinjama 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 dirbtinų darinių buvimas bendrovių grupės viduje tokiu atveju, kaip antai nagrinjamas pagrindinėje byloje, negalimas, nes *Salinen* gavo dividendų iš dalyvavimo kapitale, kai turima mažiau nei 10 % dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo, valdomo per nacionalinę investicijų fondų bendrosios nuosavybės su kitais investuotojais forma.

166 Antra, dėl to, ar taikant įskaitymo metodą reikia atsižvelgti į mokestį, išskaičiuotą prieš šaltinio dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje, primintina, kad jeigu toks mokestis neįskaitomas valstybėje, kur įsikūrusi atitinkamus dividendus gaunanti bendrovė, jis sukuria sąlygas teisiniam dvigubam apmokestinimui.

167 Šiuo atžvilgiu primintina, kad kiekviena valstybė narė, laikydamasi 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, minėtą sprendimą *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).

168 Iš to išplaukia, pirma, kad vienoje valstybėje narėje steigtos bendrovės išmokėjimams 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 gyvendina 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-0000, 56 punktas ir nurodyta teismo praktika).

170 Kadangi Sąjungos teisė, kokia yra dabar, nenustato bendrą 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

valstyb? nar?, nereiškia, jog pagal S?jungos teis? ?sisteigimo valstyb? nar? privalo užkirsti keli? nepalankumams, galintiems kilti vykdant dviej? valstybi? nari? taip pasidalyt? kompetencij? (žr. min?to Sprendimo *Damseaux* 30 ir 34 punktus bei 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *CIBA*, C?96/08, Rink. p. I?0000, 27 ir 28 punktus).

171 Tokiomis aplinkyb?mis SESV 63 straipsnis negali b?ti aiškinamas kaip ?pareigojantis valstyb? nar? savo mokes?i? teis?s aktuose numatyti kitoje valstyb?je nar?je išskai?iuojant mokest? prie šaltinio dividendams pritaikyto mokes?io ?skaitym?, siekiant išvengti teisinio dvigubo dividend?, kuriuos gavo pirmojoje valstyb?je nar?je ?sisteigusi bendrov?, apmokestinimo, kur? lemia tai, kad šios valstyb?s nar?s lygiagre?iai naudojasi savo atitinkama kompetencija mokes?i? srityje (šiuo klausimu žr. 2006 m. lapkri?io 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C?513/04, Rink. p. I?10967, 22–24 punktus).

172 Toki? išvad? *a fortiori* reikia daryti tuomet, kai teisin? dvigub? apmokestinim? lemia tai, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 119 ir 120 punkt?, savo atitinkama kompetencija mokes?i? srityje lygiagre?iai naudojasi valstyb? nar? ir tre?ioji šalis.

173 Atsižvelgiant ? visus šiuos argumentus, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad:

– juo draudžiamos nacionalin?s teis?s normos, kuriomis bendrov?ms rezident?ms suteikiama galimyb? perkelti vienais mokestiniais metais patirtus nuostolius ? v?lesnius mokestinius metus ir kuriomis išvengiama ekonominio dvigubo dividend? apmokestinimo taikant nacionaliniams dividendams atleidimo nuo mokes?io metod?, o kitoje valstyb?je nar?je arba tre?iojoje šalyje ?sisteigusi? bendrovi? išmok?tiems dividendams taikomas ?skaitymo metodas, jeigu tokiomis normomis ?skaitymo metodo taikymo atveju neleidžiama perkelti dividendus išmok?jusios bendrov?s ?sisteigimo valstyb?je sumok?to pelno mokes?io ?skaitymo ? kitus mokestinius metus, jei tais mokestiniais metais, kuriais bendrov? gav?ja gavo užsienio dividend?, ši bendrov? patyr? veiklos nuostoli?, ir

– juo valstyb? nar? ne?pareigojama savo mokes?i? teis?s aktuose numatyti kitoje valstyb?je nar?je arba tre?iojoje šalyje išskai?iuojant mokest? prie šaltinio dividendams pritaikyto mokes?io ?skaitym?, siekiant išvengti teisinio dvigubo dividend?, kuriuos gavo pirmojoje valstyb?je nar?je ?sisteigusi bendrov?, apmokestinimo, kur? lemia tai, kad šios valstyb?s lygiagre?iai naudojasi savo atitinkama kompetencija mokes?i? srityje.

IV – D?l bylin?jimosi išlaid?

174 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės normos, kuriomis numatomas portfelinių dividendų iš dalyvavimo bendrovių rezidentų kapitalo atleidimas nuo pelno mokesčio ir kuriomis portfelinių dividendų, gautų iš bendrovių, sistėigusių 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyje, 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 nagrinjamų 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 rezidentams gaunami iš kitos bendrovės rezidentams, tačiau pagal kurias šiuo mokesčiu apmokestinami portfeliniai dividendai, bendrovės rezidentams gaunami iš bendrovės, sistėigusios 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 mokesčio 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 didelę administracinę 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 rezidentams iš kitos bendrovės rezidentams gaunami portfeliniai dividendai ir kuriomis 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje sistėigusios bendrovės išmokėti 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 mokesčio 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 minima riba, o nacionaliniams dividendams prastai 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 mokesčio 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 jokios atleidimo nuo mokesčio ir įskaitymo metodo lygiavertiškumui.

5. SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:

– juo draudžiamos nacionalinės teisės normos, kuriomis bendrovės rezidentams 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 sistėigusios bendrovės išmokėtiems dividendams taikomas įskaitymo metodas, jeigu tokiomis normomis įskaitymo metodo taikymo atveju neleidžiama perkelti dividendus išmokėjusios bendrovės sistėigimo valstybėje sumokėto pelno mokesčio įskaitymo į kitus mokestinius metus, jei tais mokestiniais metais, kuriais

bendrov? gav?ja gavo užsienio dividend?, ši bendrov? patyr? veiklos nuostoli?, ir

– juo valstyb? nar? ne?pareigojama savo mokes?i? teis?s aktuose numatyti kitoje valstyb?je nar?je arba tre?iojoje šalyje išskai?iuojant mokest? prie šaltinio dividendams pritaikyto mokes?io ?skaitym?, siekiant išvengti teisinio dvigubo dividend?, kuriuos gavo pirmojoje valstyb?je nar?je ?sisteigusi bendrov?, apmokestinimo, kur? lemia tai, kad šios valstyb?s lygiagre?iai naudojasi savo atitinkama kompetencija mokes?i? srityje.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.