

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. rugsėjo 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 49 straipsnis ir SESV 54 straipsnis – ?sisteigimo laisvė – SESV 63 straipsnis ir SESV 65 straipsnis – Laisvas kapitalo judėjimas – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Nacionalinės teisės aktas, kuriuo siekiama panaikinti paskirstyto pelno dvigubą apmokestinimą – ?skaitymo metodas, taikomas dividendams, kuriuos bendrovės rezidentės išmoka toje pačioje valstybėje narėje, kurioje yra dividendus gaunanti bendrovė – Atleidimo nuo mokesčių metodas, taikomas dividendams, kuriuos bendrovės rezidentės išmoka kitoje valstybėje narėje, nei yra dividendus gaunanti bendrovė, arba trečiojoje šalyje – Skirtingas dividendus gaunančios bendrovės nuostolių vertinimas“

Byloje C-47/12

dėl 2011 m. rugsėjo 6 d. *Finanzgericht Köln* (Vokietija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. sausio 31 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Kronos International Inc.

prieš

Finanzamt Leverkusen

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, J. L. da Cruz Vilaça, E. Levits (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. gegužės 16 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Kronos International Inc.*, atstovaujamos *Rechtsanwälte W. Meilicke* ir D. Rabback,
- *Finanzamt Leverkusen, B. Hillebrand*, atstovaujamos K. Kusch, H. Brandenburg ir M. Brombach-Krüger,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Ossowski, padedamo baristerės, S. Ford,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir W. Mölls,

susipažinęs su 2013 m. lapkričio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 49 ir 54 straipsni?, susijusi? su ?sisteigimo laisve, ir SESV 63 ir 65 straipsni?, susijusi? su laisvu kapitalo jud?jimu, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Kronos International Inc.* (toliau –*Kronos*), bendrov?s, ?steigtos pagal Delavero valstijos (Jungtin?s Amerikos Valstijos) teis?, ir *Finanzamt Leverkusen* (toliau – *Finanzamt*) gin?? d?l pelno mokes?io, kur? užsienyje sumok?jo dividendus išmokan?iosios *Kronos* dukterin?s bendrov?s, ?skaitymo ? Vokietijos pelno mokest? už 1991–2001 m.

Teisinis pagrindas

Vokietijos teis?

3 Kalbant apie 1991–2000 metus, Pelno mokes?io ?statymo (*Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991, I, p. 638*, toliau – *KStG 1991*) 49 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad apmokestinant bendroves, taip pat pelno mokes?io ?skaitymo, mok?jimo ir gr?žinimo atveju, taikytinos Pajam? mokes?io ?statymo (*Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990, I, p. 1898*, toliau – *EStG 1990*) nuostatos.

4 *EStG 1990* 36 straipsnio 2 dalies 3 punkte, kuriame reguliuojama vadinama „visiško ?skaitymo“ sistema, numatyta:

„2) ? pajam? mokest? ?skaitomi:

<...>

3. Bendrov?s arba pelno mokes?iu visiškai apmokestinamos asociacijos pelno mokestis iki 3/7 pajam? dydžio, kaip tai suprantama pagal 20 straipsnio 1 dalies 1 arba 2 punktus, tiek, kiek min?tos pajamos gaunamos ne iš dividend? išmok?jimo, tam panaudojant nuosav? kapital?, kaip tai suprantama pagal Pelno mokes?io ?statymo 30 straipsnio 2 dalies 1 punkt?. Tokia pati tvarka taikytina pajamoms, kaip tai suprantama pagal 20 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunkt?, kurias asociacijos narys gavo iš kupon? arba kit? teisi? pirmojo perleidimo; tokiais atvejais ?skaitytinas pelno mokestis apribojamas 3/7 už perleistas teises išmok?tos sumos. <...> Pelno mokestis ne?skaitomas:

<...>

f) kai pajamos nebuvo apskaitytos nustatant mokes?io baz?;

<...>“

5 *EStG 1990* 36 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Jei atlikus apskaitą atsiranda perteklius apmokestinamojo asmens nenaudai, jis (apmokestinamasis asmuo) šių sumų privalo sumokėti nedelsiant tiek, kiek perteklius atitinka mokėtinus, tačiau dar nesumokėtus avansinius pajamų mokesčių mokėjimus; kitais atvejais jis turi šių sumų sumokėti per mėnesį po pranešimo apie mokesčius teikimo (galutinis mokėjimas). Jei atlikus apskaitą atsiranda perteklius apmokestinamojo asmens naudai, šis perteklius jam sumokamas po pranešimo apie mokesčius teikimo.“

6 Įskaitymo tvarką pakeitus vadinamąja „50 % pajamų neapmokestinimo tvarka“, Vokietijos teisės aktų leidėjas panaikino *EStG 1990* 36 straipsnio 2 dalies 3 punktą. Tačiau iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Vokietijos vyriausybės pastabų matyti, kad remiantis pereinamojo laikotarpio nuostatomis visiško įskaitymo sistema tebebuvo taikoma 2001 m. gautiems dividendams.

7 Iki 1993 m. galiojusios *KStG 1991* redakcijos 26 straipsnio 7 dalyje ir nuo 1994 m. galiojusios *KStG 1991* redakcijos (toliau – *KStG 1994*) 8b straipsnio 5 dalyje buvo nustatyta:

„Nors pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį užsienio bendrovės išmokėti dividendai atleidžiami nuo pelno mokesčio, su sąlyga, kad turimas minimalus kapitalo dalies kiekis, tas atleidimas taikomas neatsižvelgiant į sutartyje nurodytą minimalų kapitalo dalies kiekį, jeigu jis sudaro ne mažiau kaip 10 %.“

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

8 Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, sudarytas su Danijos Karalyste, Prancūzijos Respublika, Jungtine Karalyste ir Kanada, Federalinė Vokietijos Respublika turi atleisti nuo Vokietijos mokesčių dividendus, kurie gaunami iš kapitalo dalies, pasiekiančios arba viršijančios tam tikrą ribą, ir kurie apmokestinami dividendus išmokančios bendrovės valstybėje.

9 Daugeliu atvejų buvo nustatyta 10 % kapitalo dalies riba. Tačiau sutartyje su Jungtine Karalyste nustatyta 25 % riba, kuri buvo tokia pati kaip ir sutartyje su Kanada 2000 m., o 2001 m. buvo nustatyta 10 % riba.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 *Kronos* yra žmonių grupės holdingo bendrovė. Pagal statusą jos buveinė yra Jungtinėje Amerikos Valstijose, o valdymo organai – Vokietijoje, kur ji su filialu nuo 1989 m. registruota verslo registre. *Kronos* buvo steigta siekiant sujungti žmonių grupės Europos ir Kanados dukterinių bendrovių valdymą. Nuo 1989 m. ji turi 99,95 % Vokietijos *Kronos Titan GmbH*, su kuria, kaip ir su kitomis Vokietijos bendrovėmis, buvo sudarytos sutartys dėl pelno kontrolės ir perkėlimo, kapitalo dalies.

11 Pagrindinei bylai reikšmingu laikotarpiu, t. y. 1991–2001 m., *Kronos* tiesiogiai priklausė kapitalo dalys šiose bendrovėse:

- 1991–2001 m. nuo 92,941 % iki 93,771 % *Société Industrielle Titane* (Prancūzija) kapitalo dalies,
- 1991–1998 m. 100 % *Kronos Norge* (Norvegija) kapitalo dalies,
- 1991–2001 m. 100 % *Kronos UK Ltd* (Jungtinė Karalystė) kapitalo dalies,
- 1991–1998 m. 98,4–100 % *Kronos Europa SA* (Belgija) kapitalo dalies,

- 1999–2001 m. 100 % *Kronos Denmark ApS* (Danija) kapitalo dali? ir
- 1999–2001 m. 100 % *Kronos Canada Inc.* (Kanada) kapitalo dali?.

12 2000–2001 m. *Kronos* netiesiogiai turėjo *Kronos Europa SA* (Belgija) ir *Kronos Norge* (Norvegija) kapitalo dali?, kurias valdė per 100 % jai priklausančią dukterinę bendrovę *Kronos Denmark ApS* (Danija). *Kronos Denmark ApS* priklausė atitinkamai 99,99 % ir 100 % ?monių grupės Belgijos ir Norvegijos bendrovių kapitalo dali?.

13 Pelno mokestis, kurį *Kronos* turėjo sumokėti Vokietijoje už 1991–2001 m., buvo nurodytas 2004–2010 m. pateiktuose, prireikus pataisytuose pranešimuose apie mokestį. Atsižvelgiant ? apie 150–840 milijonų Vokietijos markių (DEM) dydžio nuostolius ar perkeltus nuostolius, minėtuose pranešimuose apie mokestį dėl išmokėtų dividendų buvo nurodyta 4 190 788,57 EUR pelno mokesčio už 1991 m. ir dėl išmokėtų dividendų – 2 050 183,81 EUR pelno mokesčio už 1992 m. Tačiau už atitinkamus 1993–2001 mokestinius metus pelno mokestis buvo lygus nuliui.

14 Kadangi užsienio dukterinė bendrovė išmokėti dividendai buvo atleisti nuo mokesčio pagal atitinkamai taikomas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ? juos nebuvo atsižvelgta apskaičiuojant su pranešimais apie mokestį susijusį mokesčio bazę ir sudarant nuostolių ataskaitas.

15 Tokiomis aplinkybėmis *Kronos* prašė ? jos mokėtiną Vokietijoje pelno mokestį ?skaityti kitose valstybėse narėse (Belgijoje, Prancūzijoje ir Jungtinėje Karalystėje) ir trečiuosiose šalyse (Kanadoje, Norvegijoje) ?steigtą jos dukterinę ir subdukterinę bendrovę 1991–2001 m. sumokėti pelno mokestį ir pajamą iš kapitalo mokestį, nes dėl tokio ?skaitymo prireikus mokestis yra grąžinamas.

16 2005 m. gruodžio 15 d. sprendimu *Finanzamt Leverkusen* (Leverkuzeno finansų teismas) atsisakė patenkinti šį prašymą. Atsisakymas buvo grindžiamas *EStG 1990* 36 straipsnio 2 dalies 3 punkto f papunkčiu kartu su *KStG 1991* 49 straipsnio 1 dalimi, pagal kuriuos dividendams taikytino pelno mokesčio ?skaitymas galimas, tik kai šie dividendai apskaitomi kaip apmokestinamos pajamos. Tačiau kadangi užsienio kilmės dividendai neapmokestinami pagal *KStG 1991* 26 straipsnio 7 dalį, kalbant apie 1991–1993 m., ir pagal *KStG 1994* 8b straipsnio 5 dalį, kalbant apie paskesnius metus, jį negalima priskirti prie apmokestinamųjų pajamų, nustatant mokesčio sumą.

17 2007 m. sausio 10 d. sprendimu *Finanzamt Leverkusen* kaip nepagrįstą atmetė *Kronos* pateiktą skundą dėl pranešimo apie mokestinį pajamą apskaičiavimą ir ?skaitymą ? už 1994 m. mokestinius metus mokėtiną pelno mokestį.

18 2007 m. vasario 7 d. *Kronos* pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) dėl šio sprendimo panaikinimo ir ieškinį dėl neveikimo, susijusį su pelno mokesčio apskaičiavimu už 1991–1993 ir 1995–2001 mokestinius metus.

19 Šiame nacionalin?s bylos nagrin?jimo etape *Kronos* prašo ?skaityti 201 966 724 EUR sum?, sumok?t? kaip užsienio pelno mokest?. Viena vertus, ši? sum? sudaro *Kronos* dukterin? bendrov? Pranc?zijoje sumok?ti mokes?iai už 1991–2001 m., *Kronos* dukterin? bendrov? Jungtin?je Karalyst?je sumok?ti mokes?iai už 1997–1999 m. ir *Kronos* dukterin? bendrov? Kanadoje sumok?ti mokes?iai už 2000–2001 m., t. y. iš viso 78 501 794 EUR. Kita vertus, *Kronos* prašymas susij?s su Belgijos ir Norvegijos subdukterin? bendrov? sumok?to pelno mokes?io (iš viso 123 448 418 EUR) ir Danijoje sumok?to 16 512 EUR pelno mokes?io ?skaitymu už dividendus, kuriuos ji gavo iš savo Danijos dukterin?s bendrov?s 2000 ir 2001 m.

20 Be to, *Kronos* prašo ?skaityti 1 795 525 EUR dydžio pajam? iš kapitalo mokest?, susijus? su Pranc?zijoje ir Jungtin?je Karalyst?je ?steigtomis dukterin?mis bendrov?mis tuo atveju, jei iš dividend? gaunamos pajamos b?t? vertinamos kaip apmokestinamosios.

21 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tai, kad atleidus nuo mokes?i? tre?iojoje šalyje esan?i? kapitalo bendrov? dividendus, išmok?tus Vokietijos kapitalo bendrov?ms, kuri? atžvilgiu nacionalin?s teis?s aktuose nurodyta tik s?lyga, jog dividendus gaunanti kapitalo bendrov? turi tur?ti bent jau 10 % dividendus išmokan?ios bendrov?s kapitalo dali?, ne?skaitomas pelno mokestis, patenka tik ? ?sisteigimo laisv?s, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsn? kartu su 54 straipsniu, ar taip pat ? laisvo kapitalo jud?jimo, kaip tai suprantama pagal SESV 63–65 straipsnius, taikymo srit?, jeigu dividendus gaunanti kapitalo bendrov? faktiškai turi 100 % kapitalo?

2. Ar nuostatos d?l ?sisteigimo laisv?s (dabar – SESV 49 straipsnis) ir prireikus d?l laisvo kapitalo jud?jimo (iki 1993 m. EEB / EB 67 straipsnis, dabar – SESV 63–65 straipsniai) turi b?ti suprantamos taip, kad pagal jas draudžiamas teis?s aktas, pagal kur?, atleidžiant užsienio dukterin? bendrov? išmok?tus dividendus nuo mokes?io, nuo ši? dividend? sumok?tas pelno mokestis n?ra ?skaitomas ir gr?žinamas, net jei patronuojan?ioji bendrov? patiria nuostoli?, o Vokietijos dukterin? bendrov? išmok?tiems dividendams taikoma lengvata pelno mokes?io ?skaitymo forma?

3. Ar nuostatos d?l ?sisteigimo laisv?s (dabar – SESV 49 straipsnis) ir prireikus d?l laisvo kapitalo jud?jimo (iki 1993 m. EB 67 straipsnis, dabar – SESV 63–65 straipsniai) turi b?ti suprantamos taip, kad pagal jas draudžiamas teis?s aktas, pagal kur? pelno mokestis, taikomas subdukterin? bendrov? ar subdukterin? bendrov? dukterin? bendrov? dividendams, neapmokestinamiems dukterin?s bendrov?s valstyb?je ir yra (dar kart?) išmokamiems Vokietijos patronuojan?iajai bendrovei ir taip pat neapmokestinamiems Vokietijoje, n?ra ?skaitomas ir gr?žinamas, ta?iau prireikus gali b?ti gr?žinamas tik pagal vidaus schemas, dukterinei bendrovei pelno mokes?io už subdukterin?s bendrov?s dividendus ?skaitymo forma ir patronuojan?iajai bendrovei pelno mokes?io už dukterin?s bendrov?s dividendus ?skaitymo forma, jei patronuojan?ioji bendrov? patiria nuostoli??

4. Tuo atveju, jei nuostatos d?l laisvo kapitalo jud?jimo yra taip pat taikytinos, atsižvelgiant ? antrojo klausimo atsakym?, kyla papildomas klausimas d?l Kanados kilm?s dividend?:

Ar dabar taikoma SESV 64 straipsnio 1 dalis turi b?ti suprantama taip, kad ja leidžiama taikyti nuo 1993 m. gruodžio 31 d. turinio atžvilgiu iš principo nepakeistas nacionalines ir sutar?i? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatas, tod?l galima nuolatos ne?skaityti Kanados pelno mokes?io už Vokietijoje neapmokestinamus dividendus?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

Pirmin?s pastabos

22 Reikia konstatuoti, kad nors pirmojo klausimo formuluot?je prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo tik tre?iojoje šalyje ?steigt? bendrov? išmok?tus dividendus, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog šis klausimas taip pat apima kitose valstyb?se nar?se, išskyrus Vokietijos Federacin? Respublik?, ?sisteigusi? bendrov? išmok?tus dividendus.

23 Pagal *EStG 1990* 36 straipsnio 2 dalies 3 punkto f papunkt? pelno mokestis ne?skaitomas, kai pajamos nebuvo apskaitytos nustatant mokes?io baz?.

24 Pagrindin?je byloje bendrov?, kitos valstyb?s nar?s ar tre?iosios šalies reziden?i?, išmok?ti dividendai nebuvo apskaityti nustatant šiuos dividendus gaunan?ios bendrov?s mokes?io baz?, nes joms buvo taikomas atleidimo nuo mokes?io metodas pagal su Vokietijos Federaline Respublika sudaryt? sutart? d?I dvigubo apmokestinimo išvengimo.

25 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad mokes?io sumos nustatymo proced?rai reikšmingos nuostatos, kaip antai kylan?ios iš dvigubo apmokestinimo išvengimo sutar?i? ir prireikus iš *KStG 1991* 26 straipsnio 7 dalies nuostat? 1991–1993 m., ir iš *KStG 1994* 8b straipsnio 5 dalies 1994–2000 m., netaikomos tik kapitalo dalims, leidžian?ioms daryti lemiam? ?tak? atitinkamos bendrov?s sprendimams, ir kad nustatydamas 10 % taikymo rib? Vokietijos ?statym? leid?jas nesiorientavo ? didel? turim? kapitalo dali? kiek?, kiek tai susij? su dominuojan?ia ?taka.

26 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat nurodo, kad per vis? laikotarp?, susijus? su pagrindine byla, *Kronos* tur?jo apie 93–100 % kapitalo dali? ?vairiose dividendus išmokan?iose dukterin?se bendrov?se.

27 Galiausiai reikia pažym?ti, kad, kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagal ?status *Kronos* buvein? yra Jungtin?se Amerikos Valstijose, o jos valdymo organai – Vokietijoje, kur ji su filialu ?registruota verslo registre. Negin?ijama, kad *Kronos* yra bendrov?, ?steigta pagal Delavero valstijos teis?. Šiuo klausimu Vokietijos vyriausyb? nurodo, kad remiantis 1954 m. spalio 29 d. Draugyst?s, prekybos ir laivybos sutarties tarp Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Jungtini? Amerikos Valstij? (*BGBI.* 1956 II, p. 487) XXV straipsnio 5 dalimi pagal Jungtini? Valstij? teis? ?steigtos bendrov?s Vokietijoje turi b?ti pripažintos.

28 Šiomis aplinkyb?mis pirm?j? klausim? reikia suprasti taip, kad juo siekiama išsiaiškinti, ar tokio nacionalin?s teis?s akto, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kur? bendrov?, valstyb?s nar?s rezident?, negali ?skaityti pelno mokes?io, kitoje valstyb?je nar?je arba tre?iojoje šalyje sumok?to dividendus išmokan?ios kapitalo bendrov?s, nes šie dividendai pirmojoje valstyb?je nar?je atleidžiami nuo mokes?io, jei gaunami iš priklausan?i? kapitalo dali?, sudaran?i? ne mažiau kaip 10 % dividendus išmokan?ios bendrov?s kapitalo, ir jei šiuo atveju dividendus gaunan?ios kapitalo bendrov?s realiai turimos kapitalo dalys sudaro daugiau kaip 90 % ir dividendus gaunanti bendrov? ?steigta pagal tre?iosios šalies ?statymus, suderinamumas su ES teise turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? SESV 49 ir 54 straipsnius, ar veikiau ? SESV 63 ir 65 straipsnius.

D?I nagrin?jamos laisv?s

29 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? dividend? mokestiniam vertinimui gali b?ti

taikomas su ?sisteigimo laisve susij?s SESV 49 straipsnis ir su laisvu kapitalo jud?jimu susij?s SESV 63 straipsnis (Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C?436/08 ir C?437/08, EU:C:2011:61, 33 punktas; Sprendimo *Accor*, C?310/09, EU:C:2011:581, 30 punktas ir Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 89 punktas).

30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad norint nustatyti, ar nacionalin?s teis?s aktai patenka ? vienos, ar kitos jud?jimo laisv?s srit?, iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, jog reikia atsižvelgti ? nagrin?jamo teis?s akto dalyk? (Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 90 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

31 Nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik tokioms turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?, patenka ? su ?sisteigimo laisve susijusio SESV 49 straipsnio taikymo srit? (žr. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 37 punkt?; Sprendimo *Idryma Typou*, C?81/09, EU:C:2010:622, 47 punkt?; Sprendimo *Accor*, EU:C:2011:581, 32 punkt?; Sprendimo *Scheunemann*, C?31/11, EU:C:2012:481, 23 punkt? ir Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 91 punkt?).

32 Ta?iau nacionalin?s nuostatos, taikomos turimoms kapitalo dalims d?l vienintelio tikslo – investuoti pinigais neketinant daryti ?takos ?mon?s valdymui ir kontrolei, turi b?ti nagrin?jamos atsižvelgiant tik ? laisv? kapitalo jud?jim? (Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, EU:C:2011:61, 35 punktas; Sprendimo *Accor*, EU:C:2011:581, 32 punktas; Sprendimo *Scheunemann*, EU:C:2012:481, 23 punktas ir Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 92 punktas).

33 Pagrindin?je byloje, kaip matyti iš dvigubo apmokestinimo išvengimo sutar?i?, sudaryt? tarp Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Danijos Karalyst?s, Pranc?zijos Respublikos ir – kiek tai susij? su 2001 mokestiniais metais – Kanada, ir iš *KStG 1994 8b* straipsnio 5 dalies kartu su Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Jungtin?s Karalyst?s bei Kanados sudarytomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, kiek tai susij? su 2000 mokestiniais metais, taikymo, bendrov?ms, Vokietijos rezident?ms, išmok?ti bendrovi?, kit? nurodyt? valstybi? reziden?i?, dividendai atleidžiami nuo pelno mokes?io Vokietijoje, jei dividendus gaunan?iai bendrovei priklausan?ios dividendus išmoka?ios bendrov?s kapitalo dalys siekia 10 % rib?.

34 Tiesa, tokia riba leidžia atleidimo nuo mokes?io netaikyti tokioms investicijoms, kurios atliekamos siekiant investuoti pinigais, neketinant daryti ?takos ?mon?s valdymui ir kontrolei.

35 Ta?iau, priešingai, nei teigia Vokietijos vyriausyb?, tokia riba savaime nereiškia, kad atleidimas nuo mokes?i? gali b?ti taikomas tik toms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?. Iš ties? Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad toks kapitalo dali? kiekis neb?tinai reiškia, kad jos tur?tojas daro aiški? ?tak? bendrov?s, kurios akcininkas jis yra, sprendimams (šiuo klausimu žr. Sprendimo *ITELCAR ir Fazenda Pública*, C?282/12, EU:C:2013:629, 22 punkt?).

36 Tod?l pagrindin?je byloje aptariami nacionalin?s teis?s aktai taikomi ne tik dividendams, kuriuos bendrov? rezident? gauna d?l turim? kapitalo dali?, leidžian?i? daryti aiški? ?tak? dividendus išmok?jusios bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?, bet ir dividendams, gaunamiems iš turim? kapitalo dali?, kurios tokios ?takos daryti neleidžia.

37 D?l teis?s akt?, kuri? dalykas neleidžia nustatyti, ar jie labiau patenka ? SESV 49 straipsnio, ar ? SESV 63 straipsnio taikymo srit?, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad tiek, kiek nacionalin?s teis?s aktai taikomi iš valstyb?s nar?s gaunamiems dividendams, reikia atsižvelgti ?

nagrinėjamo atvejo faktines aplinkybes, siekiant nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai taikomas SESV 49 straipsnis, ar SESV 63 straipsnis (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 93 ir 94 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką; Sprendimo *Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 27 ir 28 punktus ir Sprendimo *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, 30 punktą).

38 Tačiau dėl iš trečiosios šalies gaunamų dividendų mokestinio vertinimo Teisingumo Teismas nusprendė, kad pakanka išnagrinėti nacionalinės teisės aktų dalyką, norint įvertinti, ar šių dividendų mokestinis vertinimas patenka į ESV sutarties nuostatą dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį, nes nacionalinės teisės aktai dėl iš trečiosios šalies gaunamų dividendų mokestinio vertinimo negali patekti į SESV 49 straipsnio taikymo sritį (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 96 ir 97 punktus).

39 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad bendrovė, valstybės narės rezidentė, turinti trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės kapitalo dalį, todėl galinti daryti aiškų įtaką jos sprendimams ir lemti jos veiklą, gali remtis SESV 63 straipsniu, kad užginėtų minėtos valstybės narės teisės aktą dėl iš minėtos trečiosios šalies gaunamų dividendų mokestinio vertinimo, taikomą ne vien tokiomis aplinkybėmis, kai patronuojančioji bendrovė turi lemiamą įtaką dividendus išmokančiai bendrovei, atitiktą šiai nuostatai (žr. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 104 punktą).

40 Vadinas, jei nacionalinės teisės aktai dėl iš trečiosios šalies gaunamų dividendų mokestinio vertinimo netaikomi vien situacijoms, kai patronuojančioji bendrovė daro lemiamą įtaką dividendus išmokančios bendrovės sprendimams, reikia atsižvelgti į dividendus gaunančios bendrovės turimą dividendus išmokančios bendrovės kapitalo dalį kiek, jei šioje byloje gali būti taikomas ir SESV 49 straipsnis, ir SESV 63 straipsnis ir jei šių kapitalo dalių kiekis leidžia nustatyti, ar nagrinėjama situacija patenka į vienos ar kitos laisvės, įtvirtintos atitinkamai šiose dviejose ES teisės nuostatose, sritį.

41 Jei, atsižvelgiant į tai, kad dividendus išmokančios bendrovės buveinė yra trečiojoje šalyje, galima remtis tik laisvo kapitalo judėjimu ginčijant nacionalinės teisės aktus dėl minėtos bendrovės išmokėtų dividendų mokestinio vertinimo, neturi būti atsižvelgiama į turimą dividendus išmokančios bendrovės kapitalo dalį kiek. Iš tiesų bendrovė, valstybės narės rezidentė, kad ir kokia būtų jos turima trečiojoje šalyje įsteigtos dividendus išmokančios bendrovės kapitalo dalis, gali remtis SESV 63 straipsniu ginčydamą tokio teisės akto teisėtumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 99 ir 104 punktus).

42 Šis aiškinimas pagal analogiją taip pat taikomas, kai galima remtis tik laisvo kapitalo judėjimu atsižvelgiant į įsisteigimo laisvės taikymo *ratione personae* srities apribojimus.

43 Taip yra tokiu atveju, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, kai dividendus gaunanti bendrovė yra pagal trečiosios šalies teisės aktus įsteigta bendrovė.

44 Iš tiesų Sutarties nuostatos įsisteigimo laisvės srityje taikomos tik Sąjungos valstybės narės piliečiui (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Ferrer Laderer*, C-147/91, EU:C:1992:278, 9 punktą).

45 Pagal SESV 54 straipsnį bendrovės, įsteigtos pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turintios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, siekiant taikyti ESV sutarties nuostatas dėl įsisteigimo laisvės prilyginamos valstybių narių pilietybę turintiems fiziniais asmenims (Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 25 punktas).

46 Todėl bendrovė, kuri nėra įsteigta pagal valstybės narės teisės aktus, negali naudotis

įsisteigimo laisvė.

47 Šio teiginio nepaneigia *Kronos* argumentas, kad mokestiniu požiūriu trečiosios šalies bendrovė negali būti diskriminuojama, palyginti su pagal Vokietijos teisę steigta bendrove, todėl turi būti suteikta galimybė pasinaudoti SESV 49 straipsnyje tvirtinta laisve.

48 Iš tikrųjų, kadangi Sąjungos bendrovių teisėje nėra vienodos bendrovių, galinčių pasinaudoti įsisteigimo teise vien pagal sąsajos kriterijų, kuriuo remiantis nustatoma bendrovei taikytina nacionalinė teisė, apibrėžties klausimas, ar SESV 49 straipsnis taikytinas bendrovei, kuri remiasi pagrindine šiame straipsnyje tvirtinta laisve, yra preliminarus, o kurį pagal galiojančią Sąjungos teisę galima atsakyti tik vadovaujantis taikytina nacionaline teise (žr. Sprendimo *Cartesio*, C-210/06, EU:C:2008:723, 109 punktą ir Sprendimo *National Grid Indus*, EU:C:2011:75, 26 punktą).

49 Taigi valstybės narė turi teisę apibrėžti ir tą sąsajos kriterijų, kurio reikalaujama siekiant pripažinti, jog bendrovė steigta pagal nacionalinę teisę ir tuo remdamasi gali pasinaudoti įsisteigimo laisve (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Cartesio*, EU:C:2008:723, 110 punktą ir Sprendimo *National Grid Indus*, EU:C:2011:785, 27 punktą).

50 Tačiau valstybės narė negali vienašališkai išplėsti Sutarties skyriaus nuostatą dėl įsisteigimo laisvės, kuri tikslas – užtikrinti vien valstybių narių subjektų įsisteigimo laisvę, taikymo srities asmenų atžvilgiu (šiuo klausimu žr. Nutarties *Lasertec*, C-492/04, EU:C:2007:273, 27 punktą).

51 Todėl darytina išvada, kad esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kai įsisteigimo laisvė negalima remtis, nes dividendus gaunanti bendrovė susijusi su trečiosios šalies teisės sistema, nacionalinės teisės aktas dėl iš kitos valstybės narės ar trečiosios šalies gaunamų dividendų mokestinio vertinimo, kuris taikomas ne vien tokiomis aplinkybėmis, kai patronuojančioji bendrovė daro lemiamą toką dividendus išmokančiai bendrovei, turi būti vertinamas atsižvelgiant į SESV 63 straipsnį.

52 Todėl pagal trečiosios šalies teisės aktus steigta bendrovė, valstybės narės rezidentė, kad ir kokia būtų jos turima kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje šalyje steigtos dividendus išmokančios bendrovės kapitalo dalis, gali remtis šia nuostata ginydama tokio teisės akto teisėtumą.

53 Be to, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas nusprendė: kadangi Sutartimi įsisteigimo laisvė neišplečiama tiek, kad apimtų trečiųsias šalis, svarbu vengti, kad dėl SESV 63 straipsnio 1 dalies aiškinimo, kiek tai susiję su santykiais su trečiosiomis šalimis, tų subjektai, kurie nepatenka į įsisteigimo laisvės teritorinį taikymo sritį, galėtų turėti iš šios laisvės naudos (Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 100 punktas).

54 Tačiau, kaip iš esmės nurodė generalinis advokatas savo išvados 64 punkte, tokia rizika neegzistuoja esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje. Iš tiesų Vokietijos teisės aktuose nėra numatytos bendrovės, šios valstybės narės rezidentės, patekimo į trečiosios šalies rinką sąlygos arba bendrovės, trečiosios šalies rezidentės, patekimo į šios valstybės narės rinką sąlygos. Šiais teisės aktais tik nustatomas dividendų, kuriuos jie gavėjai gauna iš investicijų į kitos valstybės narės ar trečiosios šalies bendrovę rezidentę, mokestinis vertinimas.

55 Šiomis aplinkybėmis pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: tokio nacionalinės teisės akto, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, pagal kurį bendrovė, valstybės narės rezidentė, negali įskaityti pelno mokesčio, kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje sumokėto dividendus išmokančios kapitalo bendrovės, nes šie dividendai pirmojoje valstybėje narėje atleidžiami nuo mokesčio, jei gaunami iš kapitalo dalių, sudarančių ne mažiau kaip 10 % dividendus išmokančios

bendrovės kapitalo, ir jei šiuo atveju dividendus gaunančios kapitalo bendrovės turimos kapitalo dalys realiai sudaro daugiau kaip 90 % ir dividendus gaunanti bendrovė steigta pagal trečiosios šalies įstatymus, suderinamumas su ES teise turi būti vertinamas atsižvelgiant į SESV 63 ir 65 straipsnius.

Dėl antrojo klausimo

56 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsnis ir prireikus SESV 63 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos dividendams, kuriuos išmoka bendrovės, kitos valstybės narės ir trečiosios šalies rezidentės, draudžiama taikyti atleidimo nuo mokesčių metodą, o įskaitymo metodas taikomas dividendams, kuriuos išmoka bendrovės, tos pačios valstybės narės, kur yra dividendus gaunanti bendrovė, rezidentės, ir darant prielaidą, kad ši dividendus gaunanti bendrovė patiria nuostolių, įskaitymo metodas lemia tai, kad yra grąžinamas visas dividendus išmokančios bendrovės rezidentės sumokėtas mokestis ar jo dalis.

57 Atsižvelgiant į atsakymų į pirmąjį klausimą, antrasis klausimas turi būti nagrinjamas tik atsižvelgiant į laisvą kapitalo judėjimą.

58 Šiuo klausimu *Kronos* teigia, kad dėl dividendus išmokančios bendrovės sumokėto mokesčio grąžinimo tokio atveju, kai dividendus gaunanti bendrovė patiria nuostolių, į bendrovę rezidentę yra naudingiau investuoti nei į bendrovę nerezidentę.

59 Be to, įskaitymo tvarka nėra lygiavertė atleidimo nuo mokesčių tvarkai, jeigu taip pat atsižvelgiama į tai, kad dividendai Vokietijoje apmokestinami juos persikrstant akcininkams.

60 Šiomis aplinkybėmis pirmiausia reikia priminti, kad tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali nuspręsti dėl Teisingumo Teismui pateikiamą prejudicinį klausimą tinkamumo (Sprendimo *Kersbergen-Lap ir Dams-Schipper*, C-154/05, EU:C:2006:449, 21 punktą).

61 Tačiau antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo teiraujasi ne apie dividendų, kuriuos išmoka bendrovės rezidentės ar bendrovės nerezidentės dividendus gaunančios bendrovės akcininkams, kai šie dividendai gali būti jiems persikrstant, mokestinio vertinimo pasekmės, bet apie šio mokestinio vertinimo pasekmės, susijusias su dividendus gaunančia bendrove.

62 Iš tiesų prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra nei rodymų, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas akcininkų padėtį būtų laikęs reikšminga, nei informacijos, susijusios su dividendų, kuriuos gali persikrstyti juos gaunanti bendrovė, mokestiniu vertinimu, nei informacijos apie pasekmes, kurias atleidimo nuo mokesčių ir įskaitymo metodų taikymas dividendus gaunančios bendrovės lygmeniu sukelia šios bendrovės akcininkų mokestinei padėčiai.

63 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad investicijų valdymo ūmonės dalininkų mokestiną padėtį neturi reikšmės vertinant nacionalinės teisės akto diskriminacinį pobūdį, jei taikytino mokestinio vertinimo atskyrimo kriterijus, tvirtintas nagrinjamame nacionalinės teisės akte, yra ne dalininko mokestiną padėtį, o vien investicijų valdymo ūmonės statusas – ar ji rezidentė, ar ne (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 28 ir 41 punktus).

64 Dėl pagrindinėje byloje nagrinjamo nacionalinės teisės akto reikia konstatuoti, kad jame tvirtintas atskyrimo kriterijus, pagrįstas atsižvelgimu į pajamas nustatant mokesčio bazę, dėl

kurio atsiranda skirtingas dividendų vertinimas, atsižvelgiant į tai, kurios šalies rezidentų yra dividendus išmokanti bendrovė.

65 Tai išsiaiškinus, siekiant atsakyti į pateiktą klausimą, primintina, kad SESV 63 straipsniu valstybės narė, dividendams, kuriuos bendrovės rezidentams išmokėjo kitos bendrovės rezidentės, taikanti ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemą, nepareigojama vienodai vertinti ir bendrovių nerezidentų bendrovės rezidentams išmokėtus dividendus (žr. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, 72 punktą; Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Saline*, EU:C:2011:61, 156 punktą, ir Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 38 punktą).

66 Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog valstybės narė iš esmės laisva nuspręsti neapmokestinėti bendrovės rezidentės gaunamą dividendų kelis kartus ir pasirinkti atleidimo nuo mokesčio metodą, kai dividendus išmoka bendrovė rezidentė, ir įskaitymo metodą, kai juos išmoka bendrovė nerezidentė. Iš tikrųjų šie du metodai yra lygiaverčiai, tačiau su sąlyga, kad užsienio kilmės dividendų apmokestinimo tarifas neviršija nacionalinės kilmės 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 (Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 39 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

67 Pagal analogiją valstybės narė iš esmės laisva nuspręsti neapmokestinėti bendrovės rezidentės gaunamą dividendų kelis kartus ir pasirinkti atleidimo nuo mokesčio metodą, kai dividendus išmoka bendrovė rezidentė, ir įskaitymo metodą, kai juos išmoka bendrovė nerezidentė.

68 Iš tiesų, kadangi dabar galiojanti Sąjungos teisė nenustato bendrų kompetencijos tarp valstybių narė pasidalijimo kriterijų, kiek tai susiję su dvigubo apmokestinimo Sąjungoje pašalinimu (Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, 22 punktą ir Sprendimo *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10, EU:C:2011:813, 31 punktą ir jame nurodyta teismo praktika), visos valstybės narės turi teisę savo nuožiūra nustatyti paskirstyto pelno apmokestinimo tvarką, tačiau su sąlyga, kad atitinkamai tvarkai nebus būdinga Sutartimi draudžiama diskriminacija (Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 40 punktą).

69 Nesvarbu, kokios būtų nustatytos priemonės apmokestinimui kelis kartus arba ekonominiam dvigubam apmokestinimui išvengti ar jiems sušvelninti, Sutartimi užtikrinamos judėjimo laisvės draudžia valstybės narėms užsienio kilmės dividendus vertinti mažiau palankiai nei nacionalinės kilmės dividendus, nebent skirtingas vertinimas susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, arba jis yra pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lenz*, C-315/02, EU:C:2004:446, 20–49 punktus; Sprendimo *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, 20–55 punktus ir Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, 46 punktą).

70 Kaip nurodyta šio sprendimo 64 punkte, pagrindinės bylos aplinkybių klostymosi laikotarpiu bendrovės, Vokietijos rezidentės, gauti dividendai vertinti skirtingai, atsižvelgiant į tai, kurios šalies rezidentė buvo dividendus išmokanti bendrovė.

71 Iš tiesų bendrovių, Vokietijos rezidentų, išmokėti dividendai buvo apmokestinami šioje valstybėje narėje, ir dividendus išmokėjusios bendrovės nuo išmokėtų dividendų sumokėtas pelno mokestis iš dalies įskaitytas, jei dividendus gaunančioji įmonė jų neišmokėjo, ir visiškai įskaitytas, jeigu ji juos perskirstė.

72 Vadinas, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kai dividendus

gaunanti bendrov? taip pat patyr? nuostoli?, nustatant dividendus gaunan?ios bendrov?s mokes?io sum? buvo atsižvelgta ? bendrov?s rezident?s išmok?tus dividendus, o tai tur?jo visiškai ar iš dalies kompensuoti nuostolius ir taip sumažinti arba užkirsti keli? galimybei perkelti juos ? ankstesnius ar paskesnius metus. Jeigu pajamos, gautos iš bendrovi? reziden?i? išmok?t? dividend?, neviršijo dividendus gaunan?ios bendrov?s nuostoli?, pastarosios bendrov?s mok?tinas mokestis buvo lygus nuliui, o nuo Vokietijos dukterin?s bendrov?s išmok?t? dividend? apskai?iuotas mokestis buvo gr?žinamas.

73 Atvirkš?iai, iš bendrov?s, kitos valstyb?s nar?s ar tre?iosios šalies rezident?s, gauti dividendai buvo atleisti nuo mokes?io Vokietijoje ir ? juos nebuvo atsižvelgta nustatant dividendus gaunan?ios bendrov?s mokes?io sum?. Tod?l šie dividendai netur?jo jokios ?takos nei dividendus gaunan?ios bendrov?s mokes?io bazei, nei galimai perkeltiniams jos nuostoliams.

74 Be to, kadangi dividendus gaunanti bendrov? mokes?io nuo gaut? dividend? Vokietijoje nemok?jo, ir tai nepriklaus? nei nuo dividendus išmoka?ios bendrov?s su dividendais susijusiam pelnui taikomo mokes?io tarifo, nei nuo pastarosios bendrov?s faktiškai sumok?tos šio mokes?io sumos, prireikus atleidimo nuo mokes?i? metodas leidžia užtikrinti mažesn? apmokestinim? dividendus išmoka?ios bendrov?s valstyb?je.

75 Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, dividendus gaunanti bendrov? rezident? taip pat buvo atleista nuo vis? administracini? išlaid?, patiriam? d?l ?skaitymo metodo.

76 Galiausiai d?l to, kad nustatant dividendus gaunan?ios bendrov?s mok?tino mokes?io sum? nebuvo atsižvelgta ? bendrov?s nerezident?s išmok?tus dividendus, atleidimo nuo mokes?i? metodas tur?jo ?takos tiek, kad tuo atveju, kai dividendus gaunanti bendrov? patiria nuostoli? arba nagrin?jamais mokestiniais metais remiasi ankstesniais nuostoliais, išmok?ti dividendai jau nebepatenka ? dvigub? ekonomin? apmokestinim?.

77 Atleidimo nuo mokes?i? metodas ir tai, kad atleisti nuo mokes?io dividendai neturi ?takos dividendus gaunan?ios bendrov?s rezident?s nuostoli? dydžiui, pašalina ši? dividend?, kiek tai susij? su dividendus gaunan?ia bendrove, dvigubo apmokestinimo rizik? valstyb?je, kurios rezident? yra bendrov?.

78 Taigi d?l atleidimo nuo mokes?i? metodo taikymo iš bendrovi? nereziden?i? gautiems dividendams, atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jamu teis?s aktu siekiam? tiksl? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, šie dividendai n?ra vertinami nepalankiau, palyginti su bendrovi? reziden?i? išmok?tais dividendais.

79 Esant situacijai, kai dividendus gaunanti bendrov? patiria nuostoli?, kaip antai pagrindin?je byloje nagrin?jama dividendus gaunanti bendrov?, juos išmoka?ios bendrov?s sumok?to mokes?io gr?žinimas gali b?ti laikomas papildomomis apyvartin?mis l?šomis.

80 Iš ties? iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad lengvatos apyvartin?ms l?šoms atžvilgiu netaikymas esant tarpvalstybin?ms situacijoms yra ?sisteigimo laisv?s apribojimas, jeigu tokia lengvata galima pasinaudoti esant tokioms pat vidaus situacijoms (pagal analogij? žr. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?269/09, EU:C:2012:439, 59 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

81 Vis d?lto, atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos aplinkybes, atsisakymas gr?žinti mokes?ius ir konstatuotas skirtingas vertinimas gali b?ti aiškinami objektyviu situacijos skirtumu. Iš ties?, atsižvelgiant ? dividendus išmoka?ios bendrov?s sumok?to mokes?io gr?žinim?, kur? atlikti praš? *Kronos*, užsienio kilm?s dividendus gaunan?ios bendrov?s situacija n?ra panaši ? nacionalin?s kilm?s dividendus gaunan?ios bendrov?s situacij?.

82 Skirtumas tarp šių situacijų atsiranda, pirma, dėl to, kad Vokietijos Federacinė Respublika, sudariusi su kitomis valstybėmis narėmis ir trečiosiomis šalimis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, atsisakė pasinaudoti savo kompetencija šių valstybių rezidentų, išmokėtų dividendų apmokestinimo srityje.

83 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad laisvas kapitalo judėjimas, numatytas SESV 63 straipsnio 1 dalyje, neturėtų turėti tokio poveikio, pagal kurį iš valstybės narės būtų reikalaujama daugiau, nei panaikinti akcininko už gautus užsienio dividendus mokėtiną nacionalinę pajamų mokestį ir grąžinti kitos valstybės narės mokestį sistemoje atsiradusį sumą (pagal analogiją žr. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, 52 punktą), priešingu atveju pirmosios valstybės narės fiskalinė autonomijai ribos kitos valstybės narės fiskalinės diskrecijos vykdymas (žr., be kita ko, Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-262/09, EU:C:2011:438, 33 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

84 Be to, Teisingumo Teismo nusprendė, jog tai, kad dividendus gaunanti bendrovė yra valstybės narės rezidentė, šiai valstybei narei nesukelia pareigos kompensuoti nepalankų grandininį apmokestinimą, kylantį vien dėl valstybės narės, kurioje įsteigta šiuos dividendus išmokanti bendrovė, vykdomo apmokestinimo kelis kartus, jeigu pirmoji valstybė narė skirtingai neapmokestina ar nevertina jos teritorijoje įsteigtą kolektyvinio investavimo subjektą gaunamą dividendą (Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, 41 punktą).

85 Todėl esant situacijai, kai valstybė narė neįgyvendina savo kompetencijos užsienio kilmės dividendų apmokestinimo srityje – šie dividendai nėra nei apmokestinami, nei į juos atsižvelgiama kitu būdu juos gaunančioje bendrovėje – jos, kaip valstybės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, įsipareigojimai nėra išplečiami tiek, kad ši valstybė narė turėtų kompensuoti mokestį naštą, kylančią dėl kitos valstybės narės ar trečiosios šalies kompetencijos mokestį srityje įgyvendinimo.

86 Darytina išvada, kad valstybės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė ir kuri neįgyvendina savo kompetencijos šių dividendų apmokestinimo srityje, įsipareigojimai, kalbant apie kitos valstybės narės atlikto apmokestinimo vertinimą, skiriasi nuo įsipareigojimų, kuriuos ji turi, jei pirmoji valstybė narė nusprendžia dividendus apmokestinti ir dėl to apmokestinimo srityje turi atsižvelgti į mokestį naštą, atsiradusį dėl kitos valstybės narės kompetencijos mokestį srityje įgyvendinimo.

87 Antra, grąžinimas, kurio prašo *Kronos*, pagal įskaitymo metodą yra logiškas atsižvelgimo į dividendus ir anksčiau atsiradusį perkeltinį nuostolį sumažinimo papildymas. Iš tiesų, kai tokio grąžinimo nėra, dėl atsižvelgimo į dividendus ir juos gaunančios bendrovės nuostolį sumažinimo šiems dividendams gali būti taikomas ekonominis dvigubas apmokestinimas vėlesniais mokestiniais metais, jei dividendus gaunanti bendrovė gaus pelno (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 39 ir 40 punktus; taip pat Nutarties *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 ir C-499/07, EU:C:2009:339, 39 ir 40 punktus).

88 Atvirkščiai, kadangi pagal atleidimo nuo mokestį metodą nuostoliai nesumažėja, ekonominio dvigubo apmokestinimo rizikos dėl gaunamų dividendų nėra. Grąžinimo nebuvimas atsveria neatsižvelgimas į dividendus nustatant mokestio bazę.

89 Šiomis aplinkybėmis antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad SESV 63 straipsnis aiškintinas taip, kad pagal jį nedraudžiama taikyti atleidimo nuo mokestį metodą dividendams, išmokamiems bendrovės, kitos valstybės narės ir trečiosios šalies rezidentams, o įskaitymo metodas taikomas dividendams, kuriuos išmoka bendrovė, tos pačios valstybės narės, kur yra dividendus gaunanti bendrovė, rezidentams, ir darant prielaidą, kad ši dividendus gaunanti bendrovė

patiria nuostoli?, ?skaitymo metodas lemia tai, kad yra gr?žinamas visas dividendus išmokan?ios bendrov?s rezident?s sumok?tas mokestis ar jo dalis.

D?I tre?iojo ir ketvirtojo klausim?

90 Atsižvelgiant ? atsakym? ? antr?j? klausim?, nebereikia atsakyti ? tre?i?j? ir ketvirt?j? klausimus.

D?I bylin?jimosi išlaid?

91 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **Tokio nacionalin?s teis?s akto, kaip nagrin?jamasis pagrindin?je byloje, pagal kur? bendrov?, valstyb?s nar?s rezident?, negali ?skaityti pelno mokes?io, kitoje valstyb?je nar?je arba tre?iojoje šalyje sumok?to dividendus išmokan?ios kapitalo bendrov?s, nes šie dividendai pirmojoje valstyb?je nar?je atleidžiami nuo mokes?io, jei gaunami iš kapitalo dali?, sudaran?i? ne mažiau kaip 10 % dividendus išmokan?ios bendrov?s kapitalo, ir jei šiuo atveju dividendus gaunan?ios kapitalo bendrov?s turimos kapitalo dalys realiai sudaro daugiau kaip 90 % ir dividendus gaunanti bendrov? ?steigta pagal tre?iosios šalies ?statymus, suderinamumas su ES teise turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? SESV 63 ir 65 straipsnius.**

2. **SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? nedraudžiama taikyti atleidimo nuo mokes?io metod? dividendams, išmokamiems bendrov?s, kitos valstyb?s nar?s ir tre?iosios šalies rezident?s, o ?skaitymo metodas taikomas dividendams, kuriuos išmoka bendrov?s, tos pa?ios valstyb?s nar?s, kurioje yra dividendus gaunanti bendrov?, rezident?s, ir darant prielaid?, kad ši dividendus gaunanti bendrov? patiria nuostoli?, ?skaitymo metodas lemia tai, kad yra gr?žinamas visas dividendus išmokan?ios bendrov?s rezident?s sumok?tas mokestis ar jo dalis.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.