

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. vasario 10 d. (*)

„Laisvas kapitalo judėjimas – Pelno mokesčio – 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 BetriebsgmbH* (toliau – *Haribo*) bei pagal Austrijos teisę steigtos akcinės bendrovės *Österreichische Salinen AG* (toliau – *Salinen*) ir *Finanzamt Linz* (Lincio mokesčių inspekcija) dėl dividendų, gautų iš kitose valstybėse naršė trečiojoje šalyje steigusi bendrovė, 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 teisė aktuose, esant tam tikroms aplinkybėms, numatoma, kad dividendams taikomas arba „atleidimo nuo mokesčių metodas“, kuris reiškia, kad bendrovės gavėjos gauti dividendai atleidžiami nuo pelno mokesčių, arba „skaitymo metodas“, kuris reiškia, kad nuo pelno, iš kurio išmokėti dividendai, sumokėtas pelno mokestis skaitomas bendrovės gavėjos Austrijoje mokėtina pelno mokestis.

4 1988 m. Austrijos pelno mokesčių įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988*), iš dalies pakeisto 2009 m. Lydinuioju 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 nacionaliniame kapitalo bendrovė ir kooperatiniame verslo bendrovė 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 visur valstybių 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 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 7 straipsnio 3 dalies taikymo sritį patenkančioms vietos bendrovėms, su kurių steigimo valstybe palaikomi platūs ryšiai dėl administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos, kapitale, jei šis dalyvavimas nepatenka 7 punkto taikymo sritį;

7) bet kokios rūšies pelno dalis, gauta iš tarptautinio dalyvavimo monš kapitalu, kai kapitalo

turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, kaip apibrėžta 2 dalyje.

2. Tarptautinis dalyvavimas monės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, konstatuotinas, 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 monės 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 sakymu, siekdamas užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir piktnaudžiavimui (Federalinio mokesčių kodekso 22 straipsnis). Tokios priežasties buvimas gali būti preziumuojamas visų pirma tuomet, kai:

1) pagrindinė užsienio bendrovės veikla tiesiogiai arba netiesiogiai sudaro pajamų iš palūkanų, 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 mokesčių 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 mokesčių prilyginamas mokestis;

2) užsienio bendrovės pelnui užsienyje taikomas Austrijos pelno mokesčių prilyginamas mokestis, kurio taikytinas mokesčių tarifas daugiau kaip 10 procentinių punktų mažesnis už Austrijos pelno mokesčių <...>;

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 mokesčių prilyginamų užsienio mokesčių atsižvelgiama taip: užsienio mokestis, kurį reikia laikyti pradiniu pelno išmokėjimo apmokestinimu, pateikus prašymą, įskaitomas tų nacionalinių pelno mokesčių, kuris tenka iš tarptautinio dalyvavimo monės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, gautai bet kokios rūšies pelno daliai. Nustatant pajamas, galima įskaityti užsienio mokesčių reikia priskirti bet kokios rūšies pelno daliai iš tarptautinio dalyvavimo monės kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma.“

5 2008 m. birželio 13 d. *Bundesministerium für Finanzen* (Federalinis 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 mokesčių atleidžiamos tik tuo atveju, jei šios 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 tų nacionalinių 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 mokesčiai mokėtojas, norintis pasinaudoti užsienyje sumokėto mokesčio skaitymu? Austrijoje mokėtiną mokestį, turi pateikti tokius duomenis:

- tikslą pelnų išmokėjusios bendrovės, kurios kapitale dalyvaujama, pavadinimą,
- tiksliai turimo kapitalo dalį,
- tikslą pelno mokesčio tarifą, taikomą pelnų 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 pajamų gavo 2002 mokestiniais metais. Tais pačiais mokestiniais metais ši bendrovė patyrė veiklos nuostolius.

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

11 Savo 2005 m. sausio 13 d. sprendimuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad iki 2009 m. Lydiniojo biudžeto įstatymo įsigaliojimo galiojusios redakcijos *KStG 10* straipsnio 2 dalis prieštarauja laisvo kapitalo judėjimo principui tiek, kiek pagal ją, nesant skirtingo vertinimo pateisinimo, iš bendrovių ne rezidenčių gautiems dividendams, skaitant iš trečiuosiose šalyse įsisteigusią 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 įsisteigusią 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, nesuteikiančio galimybės daryti didelį taktą šioms bendrovėms, gijimas ir turėjimas, skaitant atvejus, kai kapitalo turima per investicinius fondus.

14 Kaip ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *Verwaltungsgerichtshof* toliau nusprendė, kad iki 2009 m. Lydiniojo biudžeto įstatymo įsigaliojimo galiojusios redakcijos *KStG* 10 straipsnio 2 dalies nuostatos pažeidžia laisvo kapitalo judėjimo principą ir dėl to negali būti taikomos taip, kad atitiktų Sąjungos teisę. Jis manė, kad tais atvejais, kai egzistuoja keli Bendrijos teisę atitinkantys sprendimai, reikia taikyti tą, kuris leidžia kiek mažiau 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 skaitomas mokestis, tekęs dividendams juos išmokėjusios bendrovės buveinės valstybėje.

16 Galiausiai, *Verwaltungsgerichtshof* manymu, skaitymo metodas labiau nei atleidimo nuo mokesčio metodas atitinka Austrijos įstatymų leidėjo pasirinktą koncepciją. Iš tiesų, jei dividendus išmokėjusios bendrovės buveinės valstybė dividendams taikytų tokį patį arba didesnį mokestį nei tas, kurį taiko akcininko valstybė, skaitymo metodas ir atleidimo nuo mokesčio metodas lemtų tą patį rezultatą. Tačiau kai pirmojoje valstybėje taikomas apmokestinimo lygis yra mažesnis nei akcininko valstybėje, tik skaitymo metodas antrojoje valstybėje lemtų apmokestinimą ta pačia suma, kokia taikoma nacionaliniams dividendams.

17 Manydamas, kad dėl iki 2009 m. Lydiniojo 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 skaitymo metodas Sąjungos teisės atžvilgiu gali būti laikomi lygiaverčiais.

19 2009 m. Lydiniojo 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, kokių pasekmių teisės aktų pakeitimas turi prejudicinį klausimą tekstui.

20 2009 m. spalio 30 d. atsakyme šis prašymą pateikti paaiškinimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas performulavo 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 rašytinai bei žodiniai proceso dalys ir priimamas galutinis sprendimas.

30 Be to, atsižvelgiant į tai, kad prašymai priimti prejudicinius sprendimus pateiktas teismas 2009 m. spalio 30 d. atsakyme į jam pateiktą prašymą pateikti paaiškinimus reformulavo prejudicinius klausimus, 2009 m. lapkričio 18 d. Teisingumo Teismas nutarė pakartoti rašytinį procedūrą nagrinėjamosiose bylose.

III – Dėl prejudicinių klausimų

A – Dėl pagrindinėse bylose nagrinėjamiems klausimams

31 Konstatuotina, kad abiejose bylose pateiktuose klausimuose nenurodoma jokių konkrečių ESV sutarties nuostatų, kurių išaiškinimo reikėtų tam, kad prašymai priimti prejudicinius sprendimus pateikusiam teismui būtų sudaryta galimybė priimti sprendimus 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 pagrindinės 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 nagrinėjamo teisės akto dalyką (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 31–33 punktus; 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz*, C-452/04, Rink. p. I-9521, 34 ir 44–49 punktus; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 37 ir 38 punktus; minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 36 punktą ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 26–34 punktus).

35 Šiuo atžvilgiu jau buvo nuspręsta, kad nacionalinės teisės aktas, kuris taikomas tik toms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti konkrečius veiksmus bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į su įsisteigimo laisve susijusią Sutarties nuostatų taikymo sritį (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 37 punktą ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Idryma Typou*, C-81/09, Rink. p. I-0000, 47 punktą). Tačiau nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui kapitale turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti tokios kompanijos valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 38 punktą ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-8591, 40 ir 45–52 punktus).

36 Nagrinėjami atveju konstatuotina, pirma, kad abu pagrindinėse bylose nagrinėjami ginčai susiję su dividendais, kuriuos bendrovės rezidentas gavo iš kapitalo dalių, turimų bendrovėse ne rezidentėse, kurios sudaro mažiau nei 10 % pastarųjų kapitalo, apmokestinimu Austrijoje. Tokio

dydžio dalyvavimas kapitale nesuteikia galimybės daryti tam tikros tokos atitinkam? bendrovi? sprendimams ir lemti j? veikl?.

37 Antra, konstatuotina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamoje nacionalin?s teis?s aktuose daromas skirtumas tarp nacionalini? ir kit? dividend?, jeigu jie gaunami iš dalyvavimo kapitale, kai turima mažiau nei 10 % dividendus išmok?jusios bendrov?s kapitalo. Iš ties? pagal *KStG 10* straipsnio 1 dalies 1 punkt? portfeliniai dividendai visuomet atleidžiami nuo pelno mokes?io, jeigu atitinkamos kapitalo dalys turimos bendrov?se rezident?se. Tačiau portfeliniai dividendai nei atleidžiami nuo mokes?io, nei j? atžvilgiu ?skaitomas nuo pelno, iš kurio išmok?ti dividendai, sumok?tas mokestis, jeigu atitinkamos kapitalo dalys turimos EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje, su kuria susitarimas d?l tarpusavio administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos *KStG 10* straipsnio 1 dalies 6 punkto prasme nesudarytas, arba kitoje tre?iojoje šalyje ?sisteigusiose bendrov?se. Kalbant apie portfelinius dividendus iš kit? valstybi? nari? arba EEE susitarimui priklausan?i? valstybi?, su kuriomis susitarimas d?l tarpusavio administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos yra sudarytas, pagal *KStG 10* straipsnio 5 dal? šiems dividendams taikomas ?skaitymo, o ne atleidimo nuo mokes?io metodas, jeigu dividendus išmok?jusios bendrov?s pelnas šios bendrov?s buvein?s valstyb?je iš esm?s faktiškai nebuvo apmokestintas pelno mokes?iu, panašiu ? t?, kuris taikomas Austrijoje.

38 Esant tokioms aplinkyb?ms manytina, kad tokios normos, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, priklauso tik ESV sutarties nuostat?, susijusi? su laisvu kapitalo jud?jimu, taikymo sri?iai.

B – *D?l klausim? byloje C?436/08*

1. D?l pirmojo klausimo

39 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos nacionalin?s teis?s normos, kuriomis portfelini? dividend?, gaut? iš bendrovi?, ?sisteigusi? EEE susitarimui priklausan?iose tre?iosiose šalyse, atleidimas nuo mokes?io susiejamas su susitarimo d?l tarpusavio administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos buvimu, o tarptautinio dalyvavimo ?mon?s kapitale, kai kapitalo turima ne mažiau nei kvalifikuota mažuma, atveju jokia panaši s?lyga nenustatyta.

a) D?l priimtumo

40 Austrijos vyriausyb? mano, kad klausimas yra nepriimtinas. Ji pažymi, kad remiantis nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodytomis faktin?mis aplinkyb?mis ieškov? pagrindin?je byloje turi kapitalo dali? investiciniuose fonduose, kuri? aktyvai nebuvo sudaryti iš akcij? (dali?) bendrov?se, kuri? buvein?s yra EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje. Taigi klausimas yra visiškai nesusij?s su gin?o pagrindin?je byloje dalyku.

41 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad SESV 267 straipsnyje numatytoje proced?roje, grindžiamoje aiškiu nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks nagrin?jam? faktini? aplinkybi? vertinimas yra nacionalinio teismo kompetencija. Be to, tik byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas, kuris atsakingas už sprendimo pri?mim?, atsižvelgdamas ? konkre?ios bylos aplinkybes, turi ?vertinti prejudicinio sprendimo reikalingum?, kad gal?t? priimti savo sprendim?, ir Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Tod?l iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendim? tuo atveju, kai pateikiami klausimai susij? su S?jungos teis?s išaiškinimu (žr., be kita ko, 2009 m. spalio 22 d. Sprendimo *Zurita Garc?a ir Choque Cabrera*, C?261/08 ir C?348/08, Rink. p. I?10143, 34 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

42 Atsisakyti priimti sprendim? d?l nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galima, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindin?s bylos

faktais arba dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi faktinių ir teisiškų 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 mokėstiniais 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 šis sąvoką vartojo kaip priešingą „valstybių narių“ sąvokai. Esant tokioms aplinkybėms, nuoroda į trečiųsias 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 nagrinėjamą 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 mokesstinis 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 nagrinėjamas, atveju reikia palyginti, pirma, iš bendrovių rezidenčių gaunamų portfelinių dividendų mokesstinį vertinimą su, antra, portfelinių dividendų, gaunamų iš EEE susitarimui priklausančiose trečiuosiose šalyse įsisteigusių bendrovių, mokesciniu 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 buveinę 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 trečiuosios šalies vertinimas, palyginti su pajamomis iš kitos trečiuosios šalies.

49 Todėl nagrinėjant 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 draudžiamam 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 rezidentams, gaunančioms 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 nagrinėjamos normose numatytą sąlygą, pagal kurias portfeliniai dividendai iš EEE susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyse susiteigusių bendrovių, 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 susiteigusių bendrovių. 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 tikrą trečioją šalį 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 pateisinimui

55 Remiantis SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu, „[SESV] 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.

56 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinama siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų dėl jų gyvenamosios vietos arba dėl valstybės, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (žr. 2008 m. rugsėjo 11

d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C?11/07, Rink. p. I?6845, 57 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? bendrovi?.

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

pagrindin?je 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, Nyderland? ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s šiuo klausimu nurodo, kad nesant atitinkam? kompetenting? institucij? bendradarbiavimo sistemos, kaip numatytoji 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB d?l valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalbos tiesiogini? ir netiesiogini? mokes?i? srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? 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 lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 179, toliau – Direktyva 77/799), valstyb? nar? turi teis? portfelini? dividend? iš EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusi? bendrovi? atleidim? nuo mokes?io susieti su susitarimo su atitinkama tre?i?ja šalimi d?l tarpusavio administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos buvimu. Tam, kad b?t? patikrintas dividendus išmok?jusios bendrov?s sumok?tas mokestis, reikia pasikeisti informacija su valstyb?s, kurioje ?sisteigusi ši bendrov?, mokes?i? administratoriumi.

65 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? šali?, nes tokie apribojimai yra susij? su kitu teisiniu kontekstu (žr. min?t? sprendim? A 60 punkt? ir *Komisija prieš Italij?* 69 punkt?).

66 Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, kad Direktyvoje 77/799 nustatytos valstybi? nari? kompetenting? institucij? bendradarbiavimo sistemos tarp valstybi? nari? ir tre?iosios šalies kompetenting? institucij? n?ra, jeigu ši tre?ioji šalis neprisi?m? joki? tarpusavio pagalbos ?sipareigojim? (min?t? sprendim? *Komisija prieš Italij?* 70 punktas ir *Établissements Rimbaud* 41 punktas).

67 Iš to išplaukia, kad kai pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus mokes?io lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar ?vykdytos s?lygos, kuri? laikym?si galima patikrinti tik gavus informacijos iš EEE susitarimui priklausan?ios tre?iosios šalies kompetenting? institucij?, iš esm?s yra teis?ta, jog ši valstyb? nar? atsisako suteikti toki? lengvat?, ypa? jeigu d?l to, kad ši tre?ioji šalis neturi sutartin?s pareigos pateikti informacij?, paaišk?ja, jog iš jos ne?manoma gauti šios informacijos (min?to Sprendimo *Établissements Rimbaud* 44 punktas).

68 Iš pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s norm? matyti, kad *KStG* 10 straipsnio 5 dalimi atmetama galimyb? atleisti nuo mokes?io portfelinius dividendus iš EEE susitarimui priklausan?iose tre?iosiose šalyse ?sisteigusi? bendrovi?, jeigu dividendus išmok?jusios bendrov?s pelnas atitinkamoje tre?iojoje šalyje iš esm?s nebuvo apmokestintas pelno mokes?iu, panašiu ? taikom? Austrijoje. Tod?l reikia manyti, kad atitinkama valstyb? nar? negali patikrinti atleidimo nuo mokes?io taikymo s?lyg?, jeigu n?ra tre?iosios šalies sutartinio ?sipareigojimo pateikti min?tos valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms tam tikr? informacij?.

69 Iš to išplaukia, kad tokios valstyb?s nar?s teis?s normos, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, kurios dividend?, gaut? iš EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusi? bendrovi?, atleidim? nuo mokes?io susieja su susitarimo su atitinkama tre?i?ja šalimi d?l tarpusavio pagalbos buvimu, gali b?ti pateisinamos privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su mokes?i? kontrol?s veiksmingumu ir kova su suk?iavimu mokes?i? srityje.

70 Ta?iau jud?jimo laisv?s apribojimas, net jeigu jis yra tinkamas siekiamam tikslui, negali viršyti už to, kas b?tina jam pasiekti (žr. min?to Sprendimo *ELISA* 82 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?). Taigi reikia išnagrin?ti, ar iš toki? teis?s norm?, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, išplaukian?iu apribojimu laikomasi proporcingumo principo.

71 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, pirma, kad, atsižvelgiant ? pateiktus svarstymus, valstyb? nar? iš principo turi teis? dividend?, gaut? iš EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusi? bendrovi?, atleidim? nuo mokes?io susieti su susitarimo su šia šalimi d?l tarpusavio pagalbos buvimu. Taigi toki? teis?s norm? proporcingumo nepaneigia vien tai, kad valstyb? nar? nenumato tokio reikalavimo nuo mokes?io atleidžiant dividendus iš dalyvavimo kapitale, kai turima ne mažiau kaip 10 % dividendus išmok?jusios bendrov?s kapitalo.

72 Antra, reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamose teis?s normose portfelini? dividend? iš EEE susitarimui priklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusi? bendrovi? atleidimas nuo mokes?io susiejamas su susitarimo su šia šalimi d?l tarpusavio pagalbos buvimu ne tik administracin?je, bet ir sprendim? vykdymo srityje.

73 Tik susitarimas d?l tarpusavio administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos gali b?ti laikomas b?tinu tam, kad atitinkama valstyb? nar? gal?t? patikrinti faktin? dividendus išmok?jusios bendrov?s ne rezident?s apmokestinimo lyg?. Iš ties? nagrin?jamos nacionalin?s teis?s normos susijusios su pajam?, kurias bendrov?s rezident?s gauna Austrijoje, apmokestinimu pelno mokes?iu Austrijoje. Austrijos institucijoms tre?iosios šalies institucij? pagalba išieškant tokius mokes?ius nereikalinga.

74 Austrijos vyriausyb?s per teismo pos?d? pateiktas argumentas, kad sprendim? vykdymo pagalba b?tina tam atvejui, jei mokes?i? mok?tojas išvykt?, yra atmestinas. Iš ties?, kaip pažym?jo generalin? advokat? savo išvados 90 punkte, išvykimo argumentas yra pernelyg hipotetinis, kad juo b?t? galima pateisinti tai, jog iš EEE susitarimui priklausan?i? tre?i?j? šali? gaut? portfelini? dividend? ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimas visais atvejais susiejamas su susitarimu d?l sprendim? vykdymo pagalbos.

75 Tod?l ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, jog SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalin?s teis?s normos, kuriomis numatomas portfelini? dividend? iš dalyvavimo bendrovi? reziden?i? kapitale atleidimas nuo pelno mokes?io ir kuriomis portfelini? dividend?, gaut? iš bendrovi?, ?sisteigusi? EEE susitarimui priklausan?iose tre?iosiose šalyse, atleidimas nuo šio mokes?io susiejamas su susitarimo tarp valstyb?s nar?s ir atitinkamos tre?iosios šalies d?l tarpusavio administracin?s ir sprendim? vykdymo pagalbos buvimu, jeigu paaišk?ja, kad vien susitarimo d?l tarpusavio administracin?s pagalbos buvimas yra b?tinas norint pasiekti nagrin?jam? teis?s norm? tikslus.

2. D?l antrojo klausimo

a) Pirmin?s pastabos

76 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas atkreipia d?mes? ? tai, kad pagal KStG 10 straipsn? tuo atveju, kai susitarimas d?l tarpusavio pagalbos yra sudarytas, portfeliniai dividendai, gauti iš bendrovi? reziden?i?, kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusi? bendrovi? ir EEE susitarimui priklausan?iose tre?iosiose šalyse ?sisteigusi? bendrovi?, atleidžiami nuo mokes?io. Tačiau, kaip nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, dividend?, gaut? iš bendrovi? ne reziden?i?, atleidimas nuo mokes?io dažniausiai netaikomas d?l informacijos, kuri? dividendus gavusi bendrov? turi pateikti mokes?i? administratoriui tam, kad gal?t? pasinaudoti šia mokes?io lengvata. Tod?l dividendams, gautiems iš bendrovi? ne reziden?i?, ?prastai taikomas ?skaitymo metodas. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, mokes?i? mok?tojas sunkiai gal?t? pateikti ?rodym? apie ?skaitytin? užsienyje sumok?t? mokest?.

77 Taigi antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos tokios nacionalin?s teis?s normos, kaip antai

nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias portfeliniams dividendams, gaunamiems iš kitose valstyb?se nar?se ir EEE susitarimui priklausan?iose tre?iosiose šalyse ?sisteigusi? bendrovi?, taikomas ?skaitymo metodas, jeigu n?ra nustatyta, kad s?lygos taikyti atleidimo nuo mokes?io metod? yra ?vykdytos, nors akcininkui labai sunku arba netgi ne?manoma nei ?rodyti, kad šios s?lygos yra ?vykdytos (panašus apmokestinimas, užsienyje taikomo mokes?io tarifo dydis ir užsienio bendrov?s atleidimo nuo mokes?io asmen? ar dalyko atžvilgiu nebuvimas), nei pateikti informacijos, reikalingos tam, kad b?t? galima ?skaityti užsienyje sumok?t? pelno mokest?.

78 Teisingumo Teismo atsakymas sudarys prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismui galimyb? ?vertinti, pirma, atleidimo nuo mokes?io metodo pakeitimo ? ?skaitymo metod?, numatyt? pagrindin?je byloje nagrin?jamos nacionalin?s teis?s normose, tais atvejais, kai dividend? iš bendrovi? ne reziden?i? gav?jas neturi tam tikr? ?rodym?, ir, antra, ?skaitymo metodo, kuriuo min?tam gav?jui nustatoma didel? arba net per didel? administracin? našta, taikymo suderinamum? su SESV 63 straipsniu.

b) D?l kapitalo jud?jimo apribojimo buvimo

79 Primintina, kad *KStG* 10 straipsnio 1 dalies 1 punktu nuo pelno mokes?io atleidžiami portfeliniai dividendai, gauti iš Austrijoje ?sisteigusi? bendrovi?. Remiantis *KStG* 10 straipsnio 1 dalies 5 ir 6 punktais ir 5 dalimi, ekonominio dvigubo dividend?, gaut? iš kitose nei Austrijos Respublika valstyb?se nar?se arba EEE susitarimui priklausan?iose tre?iosiose šalyse ?sisteigusi? bendrovi?, apmokestinimo išvengiama d?l atleidimo nuo mokes?io arba ?skaitymo metodo, tik jei ši? dividend? gav?jas turi ?rodym?, susijusi? su mokes?io, kuris taikomas šiuos dividendus išmok?jusioms ?mon?ms j? ?sisteigimo valstyb?je, dydžiu.

80 Taigi portfeliniams dividendams taikomas skirtingas vertinimas atgraso Austrijoje ?sisteigusias bendroves investuoti savo kapital? ? kitose valstyb?se nar?se ir EEE susitarimui priklausan?iose tre?iosiose šalyse ?sisteigusias bendroves. Iš tikr?j? kadangi Austrijoje dividendai, gauti iš kitose valstyb?se nar?se ir EEE susitarimui priklausan?iose tre?iosiose šalyse ?sisteigusi? bendrovi?, mokes?i? srityje yra vertinami mažiau palankiai nei gaunami iš Austrijoje ?sisteigusios bendrov?s, Austrijoje ?sisteigusiems investuotojams pirm?j? bendrovi? akcijos yra mažiau patrauklios nei šioje valstyb?je ?sisteigusi? bendrovi? akcijos.

81 Taigi tokios teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, yra kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? bei tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? šali? apribojimas, kur? iš esm?s draudžia SESV 63 straipsnio 1 dalis.

82 Ta?iau reikia išnagrinti, ar šis laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas gali b?ti pateisinamas atsižvelgiant ? Sutarties nuostatas, susijusias su laisvu kapitalo jud?jimu.

c) D?l galim? priemon?s pateisinim?

83 Iš šio sprendimo 58 punkte min?tos 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 vertinimas b?t? susij?s su objektyviai skirtingomis situacijomis arba b?t? pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

84 Šiuo atžvilgiu pirmiausia 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?).

85 Esant tokioms aplinkyboms, SESV 63 straipsniu valstybės narė, dividendams, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės rezidentės, taikanti ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemą, pareigojama vienodai vertinti ir bendrovei ne rezidentei rezidentams išmokėjus 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 sumokėjusiai 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 išmokėjusiems 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 mokėjėjams, palyginti su tais, kurie investavo į kapitalą nacionalinėje teritorijoje.

90 Atsižvelgiant į atleidimo nuo mokesčio ir įskaitymo metodų lygiavertiškumą, sunkumai, su kuriais mokesčių mokėjėjas galėtų susidurti siekdamas parodyti, 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 mokėjėjui 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 mokėjėjui, tam, kad jis galėtų pasinaudoti įskaitymo metodu, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog vien tai, kad, palyginti su

atleidimo nuo mokesčio sistema, ?skaitymo sistema mokesčių mokėtojams nustato papildomą administracinę naštą, negali būti laikoma laisvam kapitalo judėjimui prieštaraujančiu skirtingu vertinimu (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 53 punkt?).

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 mokesčio, atveju, portfeliniams dividendams, kuriuos ? Austriją perveda kitoje valstybėje narėje arba EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje ?sisteigusios bendrovės ir kurie gaunami per investicinius fondus, dėl mokesčių mokėjimui nustatytos per didelės administracinės naštos Austrijoje ?prastai taikomas 25 % dydžio pelno mokestis. *Haribo* teigimu, atleidimo nuo mokesčio ir ?skaitymo metodai yra lygiaverčiai tik tais atvejais, kai ?rodymai apie užsienyje sumokėtą pelno mokestį gali būti pateikti iš tiesų arba pateikti nepatiriant neproporcingo s?naudo.

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 ? tai, kad 2008 m. birželio 13 d. informacija iš esmės supaprastino ?rodymus, reikalaujamus siekiant pasinaudoti užsienyje sumokėto mokesčio ?skaitymu.

95 Šiuo atžvilgiu primintina, kad valstybės narės mokesčių institucijos turi teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojo ?rodymų, kurių, j? nuomone, reikia siekiant ?vertinti, ar nagrinėjamos teisės normose numatytos mokesčio lengvatos s?lygos yra ?vykdytos, taigi ir tai, ar reikia suteikti ši? lengvat? (šiuo klausimu žr. 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C?136/00, Rink. p. I?8147, 50 punkt?; 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C?422/01, Rink. p. I?6817, 43 punkt? ir 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C?318/07, Rink. p. I?359, 54 punkt?).

96 Žinoma, jeigu paaiškėtų, kad portfelinių dividendų iš kitose valstybėse narėse nei Austrijos Respublika ir EEE susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyse ?sisteigusių bendrovių gavusios bendrovės dėl pernelyg didelės administracinės naštos faktiškai negali pasinaudoti ?skaitymo metodu, tokiomis normomis būtų neleista nei išvengti, nei netgi sumažinti ekonominio dvigubo tokio dividendų apmokestinimo. Tokiomis aplinkybomis negalima teigti, kad ?skaitymo metodas ir atleidimo nuo mokesčio metodas, kur? taikant galima išvengti išmokėtą dividendų apmokestinimo kelis kartus, lemia lygiavertį rezultat?.

97 Tačiau kadangi valstybė narė iš principo yra laisva išvengti bendrovės rezidentų gautą dividendų apmokestinimo kelis kartus, pasirinkdama atleidimo nuo mokesčio metod?, kai dividendus išmoka bendrovė rezident?, ir ?skaitymo metod?, kai juos išmoka bendrovė ne rezident?, ?sisteigusi 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 ?skaitymo 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 ?sisteigusi užsienio dividendų gavusi bendrovė, mokesčių institucijos iš principo negali pačios nustatyti dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje sumokėto pelno mokesčio sumos, kuri turi būti ?skaityta ? dividendų gavusios bendrovės mokėtiną mokesčio 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 ?sisteigusios bendrovės išmokėti dividendai, ši informacija bet kuriuo atveju žino pastaroji bendrovė. Tokiomis aplinkybomis sunkumai dividendų gavusiai bendrovei pateikti reikalaujamą informaciją apie dividendus išmokėjusios bendrovės sumokėtą mokestį susiję ne su šios informacijos sudėtingumu, o su galimu bendradarbiavimo su jai turinčia bendrove trūkumu. Kaip pažymėjo generalinis advokatas 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 ?skaitymu, ta prasme, kad norint apskaičiuoti užsienyje sumokėtą mokestį atsižvelgiama į ši formulę. Dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas turi būti padaugintas iš šios bendrovės ?sisteigimo 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 Jungtinių Karalystės vyriausybės bei Komisija, tai, kad dėl kitose valstybėse narėse nei Austrijos Respublika ?sisteigusi bendrovė išmokėtų dividendų šios valstybės narės mokesčių administratorius gali pasinaudoti Direktyvoje 77/799 numatyto tarpusavio pagalbos mechanizmu, nereiškia, kad jis turi atleisti dividendų gavusi bendrovė 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 ?sikrusi? mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių yra nepakankama, ir nuspręsti, ar šiais atvejais prašymo dėl informacijos teikimas kitai valstybei nerei 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 ?sisteigusi 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 ?skaitymo 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 ?skaitymo 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, ? 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, ?sisteigusios kitoje valstybėje narėje arba EEE susitarimui priklausančioje trečiojoje šalyje, tačiau su sąlyga, kad šios bendrovės buveinės vietos valstybėje sumokėtas mokestis ?skaitomas ? dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje mokėtiną mokestį ir dividendus gavusiai bendrovei nustatyta administracinė

našta nėra per didelė, kad būtų galima pasinaudoti tokiu įskaitymu. Nacionalinio mokesčių administratoriaus iš dividendus gavusios bendrovės reikalaujama informacija apie mokestį, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas jos buveinės valstybėje, yra glaudžiai susijusi su pačiu įskaitymo metodo veikimu ir negali būti laikoma per didelė administracine našta.

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

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

107 Kalbant apie šios ribos nesiekiantį dalyvavimą kapitale, pagrindinėje byloje nagrinėjamoje nacionalinės teisės normose portfeliniai dividendų iš trečiuosiose šalyse įsisteigusių bendrovių atveju daromas skirtumas tarp EEE susitarimui priklausančių trečiųjų šalių ir kitų trečiųjų šalių. Portfeliniai dividendai iš EEE susitarimui priklausančių trečiųjų šalių, su kuria Austrijos Respublika yra sudariusi susitarimą dėl tarpusavio administracinių 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 portfeliniai dividendai iš kitose trečiuosiose 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 trečiuosiose 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 trečiuosiose šalyse įsisteigusias bendroves. Iš tikrųjų, kadangi dividendai, kuriuos tokios bendrovės išmoka Austrijoje įsisteigusioms bendrovėms, mokesčių srityje yra vertinami mažiau palankiai nei tie, kuriuos išmoka šioje

valstybėje narėje ?sisteigusios bendrovės, trečiosiose šalyse ?sisteigusi? bendrovi? akcijos Austrijoje ?sisteigusiems investuotojams yra mažiau patrauklios nei Austrijoje ?sisteigusi? bendrovi? akcijos (šiuo klausimu žr. minėt? sprendim? *Test Claimants in the FII Group Litigation* 166 punkt? ir A 42 punkt?).

110 Taigi tokios teis?s normos, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, yra kapitalo judėjimo tarp valstybi? nari? ir atitinkam? trečiąj? šalį? apribojimas, kuris iš esm?s draudžiamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį.

111 Tačiau reikia išnagrin?ti, ar šis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant ? Sutarties nuostatas, susijusias su laisvu kapitalo judėjimu.

c) D?l galim? priemon?s pateisinim?

112 Kaip nurodyta šio sprendimo 58 ir 83 punktuose, tam, kad nacionalin?s mokesčių teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, galėtų būti laikomos suderinamomis su laisv? kapitalo judėjim? 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 nagrin?jamos pagrindin?je byloje, skirtos ekonominiam dvigubam išmok?to pelno apmokestinimui išvengti, atžvilgiu dividendus iš trečiosios šalies gaunančios bendrovės akcinink?s padėtis yra panaši ? nacionalinius dividendus gaunančios bendrovės akcinink?s padėtį, jeigu abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus (min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 62 punktas).

114 Tokiomis aplinkybomis SESV 63 straipsniu valstyb? nar?, kuri dividendams, išmok?tiems bendrov?ms rezident?ms kitos bendrovės rezident?s, taiko ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistem?, ?pareigojama vienodai vertinti ir EEE susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje ?sisteigusi? bendrovi? bendrov?ms rezident?ms išmok?tus dividendus (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punkt?).

115 Tačiau pagrindin?je byloje nagrin?jamose teis?s normose toks lygiavertis vertinimas nenumatytas. Iš ties?, nors remiantis šiomis teis?s normomis visuomet išvengiama ekonominio dvigubo nacionalin? portfelin? dividend?, kuriuos gavo bendrov? rezident?, apmokestinimo, vis dėlto toks dvigubas apmokestinimas jomis nei eliminuojamas, nei sumažinamas tais atvejais, kai bendrov? rezident? gauna portfelin? dividend? iš bendrovės, ?sisteigusios EEE susitarimui nepriklausančioje trečiojoje šalyje.

116 Tai reiškia, kad skirtingas bendrovi? rezidentų? gaut? dividend? vertinimas pelno mokesčio požiūriu, atsižvelgiant ? tai, iš kurios valstybės jie gauti, negali būti pateisinamas skirtinga padėtimi kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.

117 Be to, reikia išnagrin?ti, ar iš teis?s norm?, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, išplaukiantis apribojimas pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr. min?to Sprendimo *ELISA* 79 punkt?).

118 Austrijos, Vokietijos, Italijos, Suomijos ir Nyderland? vyriausyb? teigimu, nors kapitalo judėjimo iš trečiąj? šalį? apribojimas gali būti pateisinamas, taip nėra tuo atveju, kai toks apribojimas susijęs su kapitalo judėjimu tarp valstybi? nari? (žr. minėt? sprendim? *Test Claimants in the FII Group Litigation* 171 punkt? ir A 37 punkt?). Šios valstybės mano, kad būtumas užtikrinti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? santykiuose tarp valstybi? nari?

ir EEE susitarimui nepriklausan?i? tre?i?j? šali? gali b?ti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, d?l kurio valstyb?s nar?s atleidžiamos nuo ?sipareigojimo iš t? tre?i?j? šali? 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? šali? 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? šali? gautus dividendus taip pat kaip bendrovi? reziden?i? išmok?tus dividendus, praktiškai nebelikt? valstybi? nari? veism? 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? šali?, 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?šias 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? šali? 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? šal? (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? šali?.

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 iš pelno mokesčio sumažėjimą.

126 Tačiau iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad mokesčių 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 aplinkybomis 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. minėtą Sprendimą *Établissements Rimbaud* 44 punktą).

132 Tačiau nagrinėjamu atveju konstatuotina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamoje 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 nagrinėjamoje nacionalinėse normose tokiems dividendams nenumatoma jokia mokesčio lengvata, siekiant išvengti ekonominio dvigubo jį apmokestinimo.

133 Tokiomis aplinkybomis bendradarbiavimo mokesčių institucijų lygiu esančių skirtumu 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 nekludoma taikyti tre?iosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalin? ar S?jungos teis? galiojusi? apribojim?, nustatyt? kapitalo jud?jimui ? tre?i?ias 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?ias 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? bendrovi? 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? bendrovi? 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, tek? s dividendams juos išmokėjusios bendrovės buvein?s valstyb?je.

141 Kaip buvo priminta šio sprendimo 86 punkte, Sąjungos teis? nedraudžia valstybei narei išvengti bendrovės rezident?s gaunam? dividend? apmokestinimo kelis kartus taikant normas, kuriomis šie dividendai atleidžiami nuo apmokestinimo, kai juos išmoka bendrov? rezident?, o ?skaitymo metodu išvengiant ši? dividend? apmokestinimo kelis kartus, kai juos išmoka bendrov? ne rezident?, ta?iau su s?lyga, kad užsienio dividend? apmokestinimo tarifas neviršija nacionaliniams dividendams taikomo apmokestinimo tarifo, o mokes?io kreditas yra bent jau lygus dividendus išmokėjusios bendrovės valstyb?je sumok?tai sumai ir neviršija dividendus gavusios bendrovės valstyb?je nar?je taikomo mokes?io sumos.

142 Be to, valstyb?s nar?s, ?tvirtindamos priemones, skirtas išvengti išmok?to pelno apmokestinimo kelis kartus arba j? sušvelninti, turi nustatyti mokes?i? mok?tojų kategorij?, kuriai gali b?ti taikomos šios priemon?s, ir tam ?tvirtinti ribas, grindžiamas šiemis mokes?i? mok?tojams priklausan?iu atitinkam? dividendus išmokėjusi? bendrovi? kapitalu (min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 67 punktas).

143 Taigi SESV 63 straipsniu nedraudžiama nacionalinio mokes?i? administratoriaus praktika dividendams iš tam tikr? tre?i?j? šalį taikyti ?skaitymo metod?, kai dividend? gavusi bendrov? juos išmokėjusios bendrovės kapitalo turi mažiau nei tam tikra riba, ir atleidimo nuo mokes?io metod?, kai kapitalo turima daugiau nei min?ta riba, o nacionaliniams dividendams ?prastai taikyti atleidimo nuo mokes?io metod?, ta?iau su s?lyga, kad šie mechanizmai, kuriais siekiama išvengti išmok?to pelno apmokestinimo kelis kartus ar j? sušvelninti, lemia tok? pat? rezultat?.

144 Tariamai per didel? administracin? našta, kuri? lemia ?skaitymo metodo taikymas, jau buvo nagrin?ta šio sprendimo 92–99 ir 104 punktuose.

145 Ketvirtojo klausimo b ir c dalimis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat klausia Teisingumo Teismo, ar SESV 63 straipsniu draudžiamos nacionalin?s teis?s normos arba praktika, pagal kurias EEE susitarimui nepriklausan?ioje tre?iojoje šalyje ?sisteigusios bendrovės išmok?t? portfelini? dividend? atveju ?skaitymo metodo taikymas susiejamas su susitarimo su atitinkama tre?i?ja šalimi d?l tarpusavio pagalbos buvimu.

146 Ta?iau toks klausimas yra visiškai hipotetinis ir d?l to nepriimtinas (žr. 2010 m. birželio 22 d. Sprendimo *Melki ir Abdeli*, C?188/10 ir C?189/10, Rink. p. I?0000, 27 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?).

147 Taigi ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsniu nedraudžiama nacionalinio mokes?i? administratoriaus praktika dividendams iš tam tikr? tre?i?j? šalį taikyti ?skaitymo metod?, kai dividend? gavusi bendrov? dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo turi mažiau nei tam tikra riba, ir atleidimo nuo mokes?io metod?, kai kapitalo turima daugiau nei min?ta riba, o nacionaliniams dividendams ?prastai taikyti atleidimo nuo mokes?io metod?, ta?iau su s?lyga, kad šie mechanizmai, kuriais siekiama išvengti išmok?to pelno apmokestinimo kelis kartus ar j? sušvelninti, lemia tok? pat? rezultat?. Tai, kad nacionalinis mokes?i? administratorius iš dividendus gavusios bendrovės reikalauja informacijos apie mokest?, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendus išmokėjusios bendrovės pelnas tre?iojoje šalyje, kur yra šios bendrovės buvein?, glaudžiai siejasi su pa?iu ?skaitymo metodo veikimu ir nedar? takos atleidimo nuo

mokesčio ir skaitymo metodų lygiavertiškumui.

C – Dži klausimai byloje C-437/08

148 Savo klausimais byloje C-437/08 prašymų priimti prejudicinę 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 skaitymo metodą dividendams iš kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje šalyje steigusios bendrovės, o nacionaliniai dividendai visuomet atleidžiami nuo pelno mokesčio, ir kuriomis nenumatomas skaitymo mokesčiais metais, kuriais dividendų gavusi bendrovė patyrė veiklos nuostolį, perkėlimas kitus metus.

149 Antra, prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsniu valstybė narė, taikant užsienio dividendų skaitymo metodą, pareigojama atsižvelgti ne tik į valstybėje, kurioje steigusi dividendus išmokėjusi bendrovė, sumokėtą pelno mokestį, bet ir į toje valstybėje išskaičiuotą mokestį prie šaltinio.

1. Dži priimtumo

150 Austrijos vyriausybė mano, kad šie klausimai nesusiję su pagrindine byla, nes joje kalbama tik apie 2002 mokesčius metus, t. y. metus, kuriais buvo patirta veiklos nuostolį. Galimas užsienyje sumokėto pelno mokesčio skaitymo perkėlimas gali būti susijęs tik su vėlesniais mokesčiais metais.

151 Šiuos argumentus reikia atmesti.

152 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad net jei pagrindinė byla susijusi tik su apmokestinimu už 2002 mokesčius metus, t. y. metus, kuriais *Salinen* patyrė nuostolį, prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas savo klausimais siekia išsiaiškinti, ar skaitymo metodo už tuos mokesčius 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 mokesčius metus perkelti dividendus išmokėjusios valstybės buveinės valstybėje sumokėto mokesčio.

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

2. Dži esmės

154 Atsižvelgiant į prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusių teismo klausimus, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar SESV 63 straipsniu valstybė narė, kuri taiko skaitymo metodą bendrovei ne rezidentei, išmokėjusiems dividendams ir atleidimo nuo mokesčio metodą dividendams iš bendrovės rezidentei, pareigojama numatyti sumokėto pelno mokesčio skaitymo perkėlimą, kai bendrovė gavėja tais mokesčiais metais, kuriais gavo dividendų, patiria veiklos nuostolį.

155 Austrijos vyriausybė mano, kad SESV 63 straipsniu jai nenustatoma pareiga numatyti tokį perkėlimą. Iš tiesų, nors šis pelnas dividendus išmokėjusios bendrovės buveinės valstybėje apmokestinamas didesniu mokesčiu nei dividendus gavusios bendrovės valstybės taikomas mokestis, pastaroji valstybė privalo suteikti tik dividendus gavusios bendrovės mokėtinos pelno mokesčio sumos neviršijantį mokesčio kreditą (minuto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 52 punktą). Be to, kai dži nuostolį, 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 mokesčius metus, nei *a fortiori*

už v?lesnius mokestinius metus.

156 Šiuo atžvilgiu primintina, kad 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 bendrovi? ne reziden?i? bendrov?ms rezident?ms išmok?tus dividendus (žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punkt?).

157 Pagrindin?je byloje iš *KStG* 10 straipsnio 6 dalies matyti, kad taikant atitinkam? ?skaitymo sistem? bendrovi? ne reziden?i? išmok?ti dividendai ?traukiami ? dividend? gavusios bendrov?s apmokestinimo baz?, taip sumažindami jos sum? gaut? dividend? dydžiu, kai atitinkamais mokestiniais metais patiriama nuostoli?. Taip ? v?lesnius mokestinius metus perkeltina nuostoli? suma sumažinama tuo pa?iu dydžiu. Ta?iau iš bendrovi? reziden?i? gauti dividendai, kurie atleidžiami nuo mokes?io, neturi jokios ?takos dividend? gavusios bendrov?s apmokestinimo bazei, taigi ir galimiems perkelti jos nuostoliams.

158 Tai reiškia, kad net jei bendrov?s ne rezident?s išmok?ti dividendai, kuriuos gavo bendrov? rezident?, neapmokestinami pelno mokes?iu valstyb?je nar?je, kurioje pastaroji bendrov? yra ?sisteigusi, tais mokestiniais metais, kuriais šie dividendai buvo gauti, dividend? gavusios bendrov?s nuostoli? sumažinimas šiai bendrovei, jeigu jai netaikomas dividendus išmok?jusios bendrov?s sumok?to mokes?io ?skaitymo perk?limas, gali lemti ekonomin? dvigub? ši? dividend? apmokestinim? v?lesniais 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 min?tos Nutarties *KBC?Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* 39 ir 40 punktus). Ta?iau nacionalini? dividend? atveju d?l jiems taikomo atleidimo nuo mokes?io metodo n?ra jokios ekonominio dvigubo apmokestinimo rizikos.

159 Kadangi tokiose nacionalin?s teis?s normose, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, nenumatomas dividendus išmok?jusios bendrov?s ?sisteigimo valstyb?je sumok?to pelno mokes?io ?skaitymo perk?limas, pagal toki? sistem?, kaip nagrin?jamoji pagrindin?je byloje, užsienio dividendams taikomas didesnis apmokestinimas nei tas, kur? lemia atleidimo nuo mokes?io metodo taikymas nacionaliniams dividendams.

160 Atsižvelgiant ? tai, kas nurodyta šio sprendimo 156 punkte, manytina, kad SESV 63 straipsniu tokios normos draudžiamos.

161 Priešingai nei teigia Austrijos vyriausyb?, tokios normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, negali b?ti pateisinamos tuo, kad taikant ?skaitymo metod? valstyb? nar? privalo suteikti tik tok? mokes?io kredit?, kuris neviršija dividend? gavusi? bendrovi? mok?tino pelno mokes?io sumos (žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 50 ir 52 punktus).

162 Žinoma, iš teism? praktikos matyti, kad atleidimo nuo mokes?io ir ?skaitymo metod? lygiavertiškumas nereikalauja, jog taikant pastar?j? metod? dividendams iš bendrovi? ne reziden?i? b?t? suteiktas nacionalin? apmokestinimo lyg? viršijantis mokes?io kreditas (žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 50 ir 52 punktus). Iš ties? pakanka suteikti mokes?io kredit?, kurio dydis neviršija dividend? gavusi? bendrovi? mok?tino pelno mokes?io sumos, kad b?t? eliminuotas ekonominis dvigubas išmok?t? dividend? apmokestinimas.

163 Ta?iau, kaip matyti iš šio sprendimo 158 punkto, nacionalin?s teis?s normos, kuriomis dividend? iš bendrovi? ne reziden?i? atveju neleidžiamas užsienyje sumok?to mokes?io ?skaitymo perk?limas, o nuo pelno mokes?io atleidžiami nacionaliniai dividendai, neužkerta kelio ekonominiam dvigubam užsienio dividend? apmokestinimui.

164 Kadangi mokes?i? normos, skirtos dvigubam išmok?to pelno apmokestinimui išvengti ar jam sušvelninti, atžvilgiu užsienio dividendus gaunan?ios bendrov?s pad?tis yra panaši ? nacionalinius dividendus gaunan?ios bendrov?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?), skirtingas nacionalini? ir užsienio dividend? vertinimas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, negali b?ti pateisinamas skirtinga situacija, susijusia su kapitalo investavimo vieta.

165 Galiausiai, priešingai nei tvirtina Italijos vyriausyb?, pagrindin?je byloje nagrin?jamas skirtingas vertinimas negali b?ti pateisintas b?tinumu išvengti to, kad bendrovi? grup?je, kuriai priklauso dividend? gavusi bendrov? ir juos išmok?jusi bendrov? ne rezident?, b?t? sukurti dirbtiniai dariniai, turint tiksl? pakeisti dividend? išmok?jimo valstyb? vien tam, kad b?t? galima gauti mokes?io lengvat?. Šiuo atžvilgiu pakanka konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama nacionalin? priemon?, ribojanti laisv? kapitalo jud?jim?, konkre?iai neskirta visiškai dirbtiniams, ekonomiškai nepagr?stiems dariniams, kuriais siekiama vien gauti mokes?io lengvat? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Glaxo Wellcome* 89 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?). Be to, kaip pažymi generalin? advokat? savo išvados 160 punkte, atrodo, kad visiškai dirbtin? darin? buvimas bendrovi? grup?s viduje tokiu atveju, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, negalimas, nes *Salinen* gavo dividend? iš dalyvavimo kapitale, kai turima mažiau nei 10 % dividendus išmok?jusios bendrov?s kapitalo, valdomo per nacionalin? investicin? fond? bendrosios nuosavyb?s su kitais investuotojais forma.

166 Antra, d?l to, ar taikant ?skaitymo metod? reikia atsižvelgti ? mokest?, išskai?iuot? prie šaltinio dividendus išmok?jusios bendrov?s valstyb?je, primintina, kad jeigu toks mokestis ne?skaitomas valstyb?je, kur ?sik?rusi atitinkamus dividendus gaunanti bendrov?, jis sukuria s?lygas teisiniam dvigubam apmokestinimui.

167 Šiuo atžvilgiu primintina, kad kiekviena valstyb? nar?, laikydamosi S?jungos teis?s, turi nustatyti sav? išmok?to pelno apmokestinimo sistem? ir atsižvelgdama ? tai apibr?žti apmokestinimo baz? bei mokes?io tarif?, kurie taikomi dividendus gavusiam akcininkui (žr., be kita ko, min?t? sprendim? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 50 punkt?; *Test Claimants in the FII Group Litigation* 47 punkt? ir 2008 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C?194/06, Rink. p. I?3747, 30 punkt?).

168 Iš to išplaukia, pirma, kad vienoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s išmok?tiems dividendams kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam akcininkui gali b?ti taikomas teisinis dvigubas apmokestinimas, jei abi valstyb?s nar?s pasirenka vykdyti savo kompetencij? mokes?i? srityje ir apmokestinti dividendus gavus? akcinink? (2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Damseaux*, C?128/08, Rink. p. I?6823, 26 punktas).

169 Antra, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad nepalankumai, galintys kilti d?l to, jog ?vairios valstyb?s nar?s paraleliai ?gyvendina savo kompetencij? mokes?i? srityje, n?ra Sutartimi draudžiami apribojimai, jeigu taip n?ra diskriminuojama (2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C?487/08, Rink. p. I?0000, 56 punktas ir nurodyta teismo praktika).

170 Kadangi S?jungos teis?, kokia yra dabar, nenustato bendr? kompetencijos tarp valstybi? nari? pasidalijimo kriterij?, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo S?jungoje, aplinkyb?, kad min?tus dividendus gali apmokestinti ir valstyb? nar?, kurioje jie išmokami, ir akcininko ?sisteigimo

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?I 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, ?sisteigusių 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimui priklausančiose trečiojoje šalyje, atleidimas nuo šio mokesčio susiejamas su susitarimo tarp valstybės narės ir atitinkamos trečiojo šalies d?l tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos buvimu, jeigu paaiškėja, kad vien susitarimo d?l tarpusavio administracinės pagalbos buvimas yra būtinas norint pasiekti nagrin?jam? teisės normos 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, ?sisteigusių 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 sumok?tas mokestis ?skaitomas ? dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje mok?tin? mokestis ir dividendus gavusiai bendrovei nustatyta administracinė našta nėra per didelė, kad būtų galima pasinaudoti tokiu ?skaitymu. Nacionalinio mokesčio administratoriaus iš dividendus gavusios bendrovės reikalaujama informacija apie mokestį, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendus išmok?jusios bendrovės pelnas jos buveinės valstybėje, yra glaudžiai susijusi su pa?iu ?skaitymo 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 ?sisteigusių bendrovės išmok?t? dividendų atveju nenumatomas nei dividendų atleidimas nuo mokesčio, nei juos išmok?jusios bendrovės jos buveinės valstybėje sumok?to mokesčio ?skaitymo sistema.**

4. **SESV 63 straipsniu nedraudžiama nacionalinio mokesčio administratoriaus praktika dividendams iš tam tikrų trečiųjų šalių taikyti ?skaitymo metodą, kai dividendų gavusi bendrovė juos išmok?jusios 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 išmok?to pelno apmokestinimo kelis kartus ar j? sušvelninti, lemia tokį patį rezultat?. Tai, kad nacionalinis mokesčio administratorius iš dividendus gavusios bendrovės reikalauja informacijos apie mokestį, kuriuo faktiškai buvo apmokestintas dividendus išmok?jusios bendrovės pelnas trečiojoje šalyje, kur yra šios bendrovės buveinė, glaudžiai siejasi su pa?iu ?skaitymo metodo veikimu ir nedaro ?takos atleidimo nuo mokesčio ir ?skaitymo metodų 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 ? v?lesnius mokestinius metus ir kuriomis išvengiama ekonominio dvigubo dividendų apmokestinimo taikant nacionaliniams dividendams atleidimo nuo mokesčio metodą, o kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje ?sisteigusių bendrovių išmok?tiems dividendams taikomas ?skaitymo metodas, jeigu tokiomis normomis ?skaitymo metodo taikymo atveju neleidžiama perkelti dividendus išmok?jusios bendrovės ?sisteigimo valstybėje sumok?to pelno mokesčio ?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.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.