

Byla C-262/09

Wienand Meilicke ir kt.

prieš

Finanzamt Bonn-Innenstadt

(Finanzgericht Köln prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas kapitalo judėjimas – Pajamų mokestis – Pažymėjimas apie realiai sumokėtą pelno mokestį nuo užsienio dividendų – Dvigubo dividendų apmokestinimo išvengimas – Mokesčio kreditas, taikomas bendrovių rezidentų išmokėtiems dividendams – Rodymai, reikalaujami siekiant įskaityti užsienio mokestį“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Dividendų apmokestinimas – Neribotai valstybėje narėje apmokestinamam asmeniui už kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės išmokėtus dividendus suteikto mokesčio kredito apskaičiavimas*

(EB 56 ir 58 straipsniai)

2. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Dividendų apmokestinimas – Rodymai, kuriuos turi pateikti neribotai valstybėje narėje apmokestinamas asmuo tam, kad gautų mokesčio kreditą už kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės išmokėtus dividendus*

(EB 56 ir 58 straipsniai)

3. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Dividendų, kuriuos išmokėjo vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, apmokestinimas kitoje valstybėje narėje*

1. Siekiant apskaičiuoti mokesčio kreditą, kurį turi teisę valstybėje narėje neribotai apmokestinamas akcininkas dėl kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės išmokėtų dividendų, pagal EB 56 ir 58 straipsnius, nepateikus pagal pirmos valstybės narės teisę reikalaujamų rodymų, draudžiama taikyti nacionalinę nuostatą, pagal kurią užsienio dividendams taikomas pelno mokestis, atitinkantis pirmos valstybės narės bendrovių išmokėtiems bruto dividendams taikomą pajamų mokestį, įskaitomas siekiant padengti akcininkų pajamų mokestį.

Mokesčio kreditas turi būti apskaičiuojamas remiantis išmokėtam pelnui taikomo pelno mokesčio tarifu, kuris buvo taikomas išmokėjusiai bendrovei pagal jos įsteigimo valstybės narės teisę, tačiau įskaitytina suma negali viršyti mokėtinų pajamų mokesčio už akcininko gautus dividendus valstybėje narėje, kurioje jis apmokestinamas neribotai, sumos.

Iš tiesų, jei valstybė narė numato rezidentams bendrovių rezidentų išmokamus dividendų apmokestinimo kelis kartus ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba sušvelninimo sistemą, ji turi taip pat vertinti ir rezidentams bendrovių nerezidentų išmokamus dividendus. Tai reiškia, kad tokioje situacijoje reikia tokia nacionalinė sistema taikyti pasienio darbuotojų atvejams

ties, kiek ?manoma.

(žr. 29, 31, 34, punktus ir rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Kalbant apie tikslumo laipsn?, kur? turi atitikti ?rodymai, reikalingi norint gauti mokes?io kredit?, susijus? su kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje dividend? gav?jas neribotai apmokestinamas, ?steigtos bendrov?s išmok?tais dividendais, pagal EB 56 ir 58 straipsnius draudžiama taikyti nacionalin? nuostat?, pagal kuri? dividend? gav?jo pateikt? ?rodym? detalumo laipsnis ir pateikimo forma turi b?ti tokie patys, kaip reikalaujama tuo atveju, jei dividendus išmok?jusi bendrov? ?steigta šio dividend? gav?jo apmokestinimo valstyb?je nar?je.

Pastarosios valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos turi teis? reikalauti iš šio dividend? gav?jo pateikti ?rodymus, kurie joms leist? aiškiai ir tiksliai patikrinti, ar ?vykdytos nacionalin?s teis?s aktuose numatytos mokes?io kredito gavimo s?lygos, neatliekant šio mokes?io kredito vertinimo.

Valstyb?s nar?s teis?s aktais, kurie visiškai draudžia šioje valstyb?je nar?je neribotai pajam? mokes?iu apmokestinamiems asmenims, investavusiems ? kitoje valstyb?je ?steigt? bendrov? kapital?, pateikti ?rodymus, kurie atitinka kitus nei pirmos valstyb?s nar?s teis?je numatytus nacionalinio investavimo kriterijus, ypa? susijusius su pateikimu, b?t? pažeistas ne tik gero administravimo principas, bet ypa? b?t? viršyta tai, kas b?tina veiksmingos mokes?i? kontrol?s tikslui pasiekti.

(žr. 43, 53 punktus ir rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

3. Pagal veiksmingumo princip? draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kurias taikant atgaline data ir be pereinamojo laikotarpio neleidžiama ?skaityti užsienio pelno mokes?io, taikomo kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s išmok?tiems dividendams, pateikus arba šio mokes?io pažym?jim? pagal valstyb?s nar?s, kurioje ši? dividend? gav?jas neribotai apmokestinamas, teis?, arba ?rodymus, leidžian?ius šios valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti, ar ?vykdytos mokes?io kredito gavimo s?lygos. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti, koks yra protingas terminas šiam pažym?jimui ar ?rodymams pateikti.

Iš ties?, kalbant apie neteis?tai surinkt? nacionalini? mokes?i? gr?žinim?, gr?žinimo tvark? nacionalin? teis? pakeit? retroaktyviai, tod?l pagal veiksmingumo princip? reikalaujama, kad naujuose teis?s aktuose b?t? numatytas pereinamasis laikotarpis, leidžiantis suinteresuotiesiems asmenims per pakankam? termin? nuo ši? teis?s akt? pri?mimo pateikti prašymus gr?žinti, kuriuos jie tur?jo teis? pateikti pagal ankstesnius teis?s aktus.

(žr. 57, 59 punktus ir rezoliucin?s dalies 3 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. birželio 30 d.(*)

„Laisvas kapitalo jud?jimas – Pajam? mokestis – Pažym?jimas apie realiai sumok?t? pelno mokest? nuo užsienio dividend? – Dvigubo dividend? apmokestinimo išvengimas – Mokes?io

kreditas, taikomas bendrovių rezidentų išmokėtiems dividendams – rodymai, reikalaujami siekiant įskaityti užsienio mokestį“

Byloje C-262/09

dėl *Finanzgericht Köln* (Vokietija) 2009 m. gegužės 14 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. liepos 13 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

prieš

Finanzamt Bonn-Innenstadt

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai M. Ilešis, E. Levits (pranešėjas), M. Safjan ir M. Berger,

generalinį advokatą V. Trstenjak,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. spalio 27 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- W. Meilicke, H. C. Weyde ir M. Stöffler, atstovaujantys advokatą W. Meilicke ir D. Rabback,
- *Finanzamt Bonn-Innenstadt*, atstovaujamą G. Sasonow ir F. Mlosch,
- Vokietijos vyriausybę, atstovaujamą M. Lumma ir C. Blaschke,
- Europos Komisijos, atstovaujamą R. Lyal ir W. Mölls,

išklausęs generalinio advokato išvadą, pateiktą per 2011 m. sausio 13 d. posėdį,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 56 ir 58 straipsniais, kurie 2009 m. gruodžio 1 d. buvo pakeisti SESV 63 ir 65 straipsniais, išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp W. Meilicke, H. C. Weyde bei M. Stöffler, kaip H. Meilicke, mirusio 1997 m. gegužės 3 d., paveldėtojų, ir *Finanzamt Bonn-Innenstadt* (Bonos miesto centro mokesčių administratorius, toliau – *Finanzamt*) dėl dividendų, kuriuos mirusiajam 1995 m.–1997 m. išmokėjo Danijoje ir Nyderlanduose steigtos bendrovės, apmokestinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?

3 EB sutarties trečiosios dalies, skirtos Europos bendrijos politikos kryptims, III antraštinės dalies „Laisvas asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimas“ 4 skyriaus „Kapitalas ir mokėjimai“ 56 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta:

„Pagal šiame skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai.“

4 EB 58 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„EB 56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės:

a) taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčiai mokėjimams dėl į skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu;

<...>“

5 EB 58 straipsnio 3 dalyje buvo nustatyta:

„1 ir 2 dalyse nurodytos priemonės ir tvarka neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo.“

6 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Valstybės narės kompetentinga institucija gali kreiptis į kitos valstybės narės instituciją, prašydama konkrečiu atveju atsiųsti 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją. <...>“

1995 m.–1997 m. taikytina Vokietijos teis?

7 Remiantis 1990 m. rugsėjo 7 d. Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz, BGBl.* 1990 I, p. 1898) su pakeitimais, padarytais 1993 m. rugsėjo 13 d. įstatymu (*BGBl.* 1993 I, p. 1569, toliau – *EStG*), 1, 2 ir 20 straipsniais, dividendai, kuriuos gauna Vokietijoje gyvenantis ir dėl to joje pajamų mokesčiu neribotai apmokestinamas asmuo, apmokestinami kaip pajamos iš kapitalo.

8 Pagal 1991 m. kovo 11 d. Pelnų mokesčio įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz, BGBl.* 1991 I, p. 638) su pakeitimais, padarytais 1993 m. rugsėjo 13 d. įstatymu, (toliau – *KStG*) 27 straipsnio 1 dalį Vokietijoje pelno mokesčiu neribotai apmokestinamų bendrovių išmokami dividendai apmokestinami 30 % šio mokesčio tarifu. Tai reiškia, kad išmokama 70 % dividendų prieš apmokestinimą, o mokesčio kreditas sudaro 30/70, t. y. 3/7, gautų dividendų.

9 Pagal *EStG* 36 straipsnio 2 dalies 3 punktą, išaiškintą atsižvelgiant į 2007 m. kovo 6 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Meilicke ir kt.* (C-292/04, Rink. p. I-1835), šis mokesčio kreditas taikomas tik dividendams, gautiems iš Vokietijoje ar kitoje valstybėje narėje neribotai apmokestinamų bendrovių. Todėl Vokietijoje neribotai pajamų mokesčiu apmokestinami asmenys gali pasinaudoti tokiu mokesčio kreditu, kai jie gauna dividendų iš Vokietijos bendrovių ar iš užsienio bendrovių.

10 Pagal *EStG* 36 straipsnio 2 dalies antro sakinio 3 punkto ketvirto sakinio b papunktį pelno

mokesčio negalima įskaityti, be kita ko, jei nepateiktas KStG 44 ir paskesniuose straipsniuose numatytas mokesčio pažymėjimas.

11 KStG 44 straipsnyje numatyta:

„1. Neribotai apmokestinama bendrovė, kuri iš savo sąskaitos atlieka mokėjimus, kurie atitinka akcininkų pajamas EStG 20 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punkto prasme, pagal 2 dalį kapitalo dalių savininkų prašymu turi išduoti administratoriaus nustatytos formos pelno mokesčio pažymėjimą, kuriame nurodyta tokia informacija:

- 1) kapitalo dalių savininko vardas ir adresas;
- 2) mokėjimo suma;
- 3) mokėjimo data;
- 4) pagal EStG 36 straipsnio 2 dalies 3 punkto pirmą sakinį įskaitomo pelno mokesčio suma;
- 5) pagal 52 straipsnį grąžintino pelno mokesčio suma; pakanka, kad nuorodos būtų susijusios su viena akcija, dalimi ar teise į dividendus;
- 6) mokėjimo proporcija, kuria kapitalas buvo panaudotas 30 straipsnio 2 dalies 1 punkto prasme;
- 7) mokėjimo proporcija, kuria kapitalas buvo panaudotas 30 straipsnio 2 dalies 4 punkto prasme;

<...>“

12 2002 m. spalio 1 d. paskelbtos Mokesčių kodekso (*Abgabenordnung*) redakcijos (*BGBI.* 2002 I, p. 3866, klaidų ištaisymas *BGBI.* 2003 I, p. 61, toliau – AO) 175 straipsnyje, įtrauktame 1976 m. kovo 17 d. įstatymu (*BGBI.* 1976 I, p. 613, klaidų ištaisymas *BGBI.* 1977 I, p. 269), numatyta:

„1. Pranešimas apie mokesčio dydį turi būti pateiktas, panaikintas ar pakeistas,

<...>

2) jei vyksta įvykis, kuris turi tokios praeities mokesčių tikslais (atgalinio poveikio įvykis).

2 punkto pirmame sakinyje numatytu atveju terminas apskaičiuoti mokesčiui prasideda pasibaigus kalendoriniams metams, per kuriuos įvyko įvykis.

<...>“

13 2004 m. gruodžio 9 d. AO buvo pakeistas, kiek tai susiję su galutiniu pranešimo apie mokesčio dydį pobūdžiu ir šio pranešimo pakeitimu atgalinio poveikio įvykių atveju, Europos Sąjungos direktyvų perkėlimo į nacionalinį teisę ir paskesnių nuostatų pakeitimo įstatymu (*Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften*, toliau – pakeistas AO). Kaip matyti iš šio keičiančio įstatymo 8 straipsnio, pakeisto AO 175 straipsnio 2 dalies antras sakinytis skaitomas taip:

„Vėlesnis pažymėjimo ar sertifikato išdavimas ar pateikimas negali būti laikomas atgalinio poveikio įvykiu.“

14 Kad b?t? apibr?žta pakeisto AO 175 straipsnio 2 dalies antro sakinio taikymo sritis laiko atžvilgiu, paties 1976 m. gruodžio 14 d. Mokes?i? kodekso ?gyvendinimo ?statymo (*Einführungsgesetz zur Abgabenordnung, BGBl. 1976 I, p. 3341*, klaid? ištaisyimas *BGBl. 1977 I, p. 667*, toliau – EGAO) 97 straipsnio 9 dalies tre?ia pastraipa buvo pakeista ir skaitoma taip:

„[Pakeisto] AO 175 straipsnio 2 dalies antras sakiny s taikomas, kai pažym?jimas ar sertifikatas pateikiamas ar išduodamas po 2004 m. spalio 28 d. <...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 Vokietijoje gyven?s H. Meilicke tur?jo Nyderlanduose ir Danijoje ?steigt? bendrov? akcij?. Tod?l 1995 m.–1997 m. jis gavo iš viso 39 631,32 DEM, t. y. 20 263,17 euro, dividend?.

16 2000 m. spalio 30 d. raštu ieškovai pagrindin?je byloje praš? *Finanzamt* leisti iš H. Meilicke vardu apskai?iuoto pajam? mokes?io atimti 3/7 ši? dividend? dydžio mokes?io kredit?.

17 *Finanzamt* atmet? š? prašym? motyvuodamas tuo, kad tik Vokietijoje pelno mokes?iu neribotai apmokestinamos bendrov?s pelno mokestis gali b?ti ?skaitytas pajam? mokes?iui padengti.

18 Ieškovai pagrindin?je byloje š? sprendim? apskund? *Finanzgericht Köln* (Kelno finans? teismas), kuris 2004 m. birželio 24 d. sprendimu Teisingumo Teismui pateik? š? klausim?:

„Ar [EStG] 36 straipsnio 2 dalies 3 punktas, pagal kur? tik neribotai pelno mokes?iu apmokestinamos bendrov?s ar asociacijos pelno mokestis, kurio dydis pagal Pajam? mokes?io ?statymo 20 straipsnio 1 dalies 1 ar 2 punktus yra 3/7 pajam?, ?skaitomas pajam? mokes?iui padengti, neprieštarauja EB 56 straipsnio 1 daliai ir 58 straipsnio 1 dalies a punktui bei 3 daliai?“

19 Pri?mus 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendim? *Manninen* (C?319/02, Rink. p. I?7477), ieškovai pagrindin?je byloje pakeit? prašym? 2005 m. sausio 7 d., 2007 m. geguž?s 16 d. ir 2007 m. lapkri?io 23 d. dokumentais reikalaudami pelno mokes?i? kredito, kur? sudaro ne 3/7 gin?ijam? dividend?, bet 34/66 Danijos kilm?s bruto dividend? ir 35/65 Nyderland? kilm?s bruto dividend?.

20 Min?tu Sprendimu *Meilicke ir kt.* Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprend?:

„EB 56 ir 58 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiami mokes?i? teis?s aktai, pagal kuriuos, kapitalo bendrovei išmokant dividendus, valstyb?je nar?je neribotai apmokestinamas akcininkas gali pasinaudoti mokes?io kreditu, apskai?iuotu pagal išmokamam pelnui taikom? pelno mokes?io tarif?, jei išmokanti bendrov? ?steigta toje pa?ioje valstyb?je nar?je, ta?iau negali to padaryti, jei ši bendrov? ?steigta kitoje valstyb?je nar?je.“

21 Pri?mus š? sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprend?, kad reikia pripažinti ieškov? pagrindin?je byloje teis? ? du mokes?i? kreditus, apskai?iuotus pagal paskirstytam pelnui taikom? valstybi? nari?, kuriose ?steigtos dividendus išmok?jusios bendrov?s, pelno mokes?io tarif?.

22 Vis d?lto *Finanzgericht Köln* konstatavo, kad praktiškai negalima nustatyti Nyderlanduose ir Danijoje reliai sumok?tos šio mokes?io sumos. Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas suabejojo, koki? veism? toliau imtis, ypa? d?l konkretaus skai?iavimo, kuris leist? nustatyti mokes?io kredit? sum?, ? kuri? gali pretenduoti ieškovai pagrindin?je byloje. Šiuo atžvilgiu šis teismas mato tris galimus sprendimus, t. y., pirma, taikyti nacionalin? tvark?, pagal kuri? pajam? mokes?iui padengti ?skaitomas tokio dydžio užsienio dividendams taikomas pelno mokestis, koks taikomas nacionalini? bendrovei išmok?tiems bruto dividendams, antra, atlikti

užsienio pelno mokesčio, taikomo užsienio dividendams, vertinimo arba, trečia, kuo tiksliau nustatyti taikyto užsienio pelno mokestis sumas. Pastaruoju atveju jis svarsto, kokie rodymai reikalingi, kad būtų apskaičiuotas mokesčio kreditas.

23 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal laisvą kapitalo judėjimą, numatytą EB 56 straipsnio 1 dalyje ir 58 straipsnio 1 dalies a punkte bei 3 dalyje, veiksmingumo principą ir *effet utile* principą draudžiamos nuostatos, kaip antai *EStG* ([pagrindinėje byloje] ginamais metais galiojusi redakcija) 36 straipsnio 2 dalies antro sakinio 3 punktas, kuriose numatoma, kad pelno mokestis, kuris sudaro 3/7 bruto dividendų, įskaitomas pajamų mokesčiui padengti, jei šie dividendai nėra iš išmokėjimų, kuriems buvo naudojamas nuosavas kapitalas *KStG* (ginamais metais galiojusi redakcija) 30 straipsnio 2 dalies 1 punkto prasme, nors beveik neįmanoma nustatyti pelno mokesčio nuo iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės išmokėtų dividendų, kuris iš tiesų buvo sumokėtas ir gali būti didesnis?

2. Ar pagal laisvą kapitalo judėjimą <...>, veiksmingumo principą ir *effet utile* principą draudžiamos nuostatos, kaip antai *EStG* ([pagrindinėje byloje] ginamais metais galiojusi redakcija) 36 straipsnio 2 dalies antro sakinio 3 punkto ketvirtąjį sakinių b papunktis, pagal kurias norint įskaityti pelno mokestį [pajamų mokesčiui padengti] reikalaujama pateikti pelno mokesčio pažymėjimą, numatytą *KStG* ([pagrindinėje byloje] ginamais metais galiojusi redakcija) 44 ir paskesniuose straipsniuose, kuriame, be kita ko, turi būti nurodyta įskaitytina pelno mokesčio suma bei išmokėjimo pagal įvairias turimo išmokėjimo nuosavo kapitalo ir rezervų dalis sudėtis, numatyta *KStG* ([pagrindinėje byloje] ginamais metais galiojusi redakcija) 30 straipsnyje, nors beveik neįmanoma nustatyti iš tiesų sumokėto užsienio pelno mokesčio, kuris turi būti įskaitytas, todėl beveik neįmanoma pateikti [šio] pažymėjimo dėl užsienio dividendų?

3. Ar pagal laisvą kapitalo judėjimą <...> reikalaujama, kad jei iš tiesų neįmanoma pateikti pelno mokesčio pažymėjimo, numatyto *KStG* ([pagrindinėje byloje] ginamais metais galiojusi redakcija) 44 straipsnyje, ir jei neįmanoma nustatyti iš tiesų sumokėto pelno mokesčio nuo užsienio dividendų dydžio, turi būti nustatytas pelno mokesčio tarifas ir, esant reikalui, reikia atsižvelgti į netiesiogiai anksčiau sumokėtą pelno mokestį?

4. a) Jei atsakymas į antrąjį klausimą yra neigiamas ir [todėl] reikia pelno mokesčio pažymėjimo: ar veiksmingumo principą ir *effet utile* principą reikia suprasti taip, kad pagal juos draudžiamos nuostatos, kaip antai [pakeisto] AO 175 straipsnio 2 dalies antrasis sakinytis kartu su EGAO 97 straipsnio 9 dalies 3 punktu, pagal kurias nuo 2004 m. spalio 29 d., be kita ko, pelno mokesčio pažymėjimo pateikimas jau nėra laikomas atgalinio poveikio vykiu, todėl tampa techniškai neįmanoma įskaityti užsienio pelno mokestį, jei pranešimas apie [Vokietijoje mokėtino pajamų] mokesčio dydį yra galutinis, nenumatant pereinamojo laikotarpio, leidžiančio įskaityti užsienio pelno mokestį?

b) Jei atsakymas į antrąjį klausimą yra teigiamas ir [todėl] nereikia pelno mokesčio pažymėjimo: ar pagal EB 56 straipsnį, [taip pat] veiksmingumo principą ir *effet utile* principą draudžiamos nuostatos, kaip antai AO 175 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 2 punktas, pagal kurias pranešimas apie mokesčio dydį turi būti pakeistas vykusi atgalinio poveikio vykiu, be kita ko, pateikus pelno mokesčio pažymėjimą, taip leidžiant įskaityti pelno mokestį nuo Vokietijos kilmės dividendų, net jei pranešimas apie mokesčio dydį yra galutinis, nors tai neįmanoma užsienio dividendų atžvilgiu nepateikus [užsienio] pelno mokesčio pažymėjimo?“

Dėl prejudicinių klausimų

D?I pirmojo klausimo

24 Šiuo klausimu, skaitomu kartu su dviem paskesniais klausimais, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar EB 56 ir 58 straipsnius reikia aiškinti taip, kad nepateikus pagal valstyb?s nar?s teis? reikalaujam? ?rodym? siekiant mokes?io kredito, susijusio su dividendams taikomu pelno mokes?iu, pagal juos draudžiama tokia nuostata, kaip EStG 36 straipsnio 2 dalies antro sakinio 3 punktas, pagal kur? užsienio dividendams taikomas pelno mokestis, kuris yra tokio dydžio, kuris atitinka nacionalini? bendrovi? išmok?tiems bruto dividendams taikom? pajam? mokest?, ?skaitomas pajam? mokes?iui padengti.

25 Min?to Sprendimo *Meilicke ir kt.* motyvuose Teisingumo Teismas pirmiausia teig?, kad *Finanzgericht Köln* pateik? prašym? priimti prejudicin? sprendim?, kai dar nebuvo priimtas min?tas Sprendimas *Manninen*.

26 Toliau Teisingumo Teismas primin?, kad pagal Sprendimo *Manninen* 54 punkt? Suomijoje neribotai apmokestinamam akcininkui, gavusiam dividend? iš Švedijoje ?steigtos bendrov?s, suteikiamas mokes?io kreditas apskai?iuojamas atsižvelgiant ? realiai toje kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s sumok?t? mokest?, nustatom? pagal bendras taisykles, taikomas nustatant apmokestinam?j? vert?, ir pagal pelno mokes?io tarif? pastarojoje valstyb?je nar?je (min?to Sprendimo *Meilicke ir kt.* 15 punktas).

27 Atsižvelgdamas ?, pirma, ieškovi? pagrindin?je byloje reikalavim? suteikti mokes?io kredit?, atitinkant? 34/66 Danijos kilm?s dividend? ir 35/65 Nyderland? kilm?s dividend?, ir, antra, ? Vokietijos vyriausyb?s pozicij?, pagal kuri? užsienio dividend? atveju negali b?ti suteiktas 3/7 gaut? dividend? dydžio mokes?io kreditas, nes mokes?io kreditas turi b?ti susij?s su išmok?tam pelnui taikomu mokes?io tarifu pagal valstyb?s nar?s, kurioje ?steigta dividendus išmok?jusi bendrov?, pelno mokest? reglamentuojan?ius teis?s aktus (min?to Sprendimo *Meilicke ir kt.* 16 ir 17 punktai), Teisingumo Teismas patvirtino min?tame Sprendime *Manninen* numatyt? teismo praktik?.

28 Iš to, kas min?ta, matyti, kad Teisingumo Teismas, atsakydamas ? prejudicin? klausim? min?tame Sprendime *Meilicke ir kt.* (šio sprendimo 20 punktas), atmet? galimyb?, kad mokes?io kreditas, ? kur? turi teis? neribotai valstyb?je nar?je apmokestinamas akcininkas kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s išmok?t? dividend? atžvilgiu, negali b?ti apskai?iuojamas remiantis išmok?tam pelnui taikomo pelno mokes?io tarifu, kuris buvo taikomas išmok?jusiai bendrovei pagal jos ?sisteigimo valstyb?s nar?s teis?.

29 Be to, Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad jei valstyb? nar? numato rezidentams bendrovi? reziden?i? išmokam? dividend? apmokestinimo kelis kartus ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba sušvelninimo sistem?, ji taip pat turi vertinti ir rezidentams bendrovi? nereziden?i? išmokamus dividendus (šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lenz*, C?315/02, Rink. p. I?7063, 27–49 punktus; min?to Sprendimo *Manninen* 29–55 punktus ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, Rink. p. I?11673, 55 punkt?).

30 Iš ties? pagal tokias sistemas vienos valstyb?s rezident? akcinink?, gaunan?i? dividend? iš šioje valstyb?je ?steigtos bendrov?s, pad?tis yra panaši ? šios valstyb?s rezident? akcinink?, gaunan?i? dividend? iš kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s, pad?t? tuo, kad tiek iš nacionalinio, tiek iš užsienio šaltinio gaunamiems dividendams gali b?ti taikomas, viena vertus, bendrovi?, kurios yra akcinink?s, atveju – apmokestinimas kelis kartus ir, kita vertus, galutini? akcinink? atveju – ekonominis dvigubas apmokestinimas (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim?: *Lenz* 31 ir 32 punktus; *Manninen* 35 ir 36 punktus bei *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*).

56 punkt?).

31 Pagal šią teismo praktiką valstybės narės, kaip antai Vokietijos Federacinė Respublika, atsižvelgdama į savo dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo sistemą, dividendų, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės nerezidentams, atveju yra pareigota vienodai vertinti kaip ir bendrovių rezidentų rezidentams išmokėtų dividendų atveju. Tai reiškia, kad ši nacionalinė sistema turi būti tiek, kiek manoma, taikoma ir tarpvalstybinėmis situacijoms. Taigi tais atvejais, kai neįmanoma atsižvelgti į ankstesnę netiesioginę apmokestinimą pelno mokesčiu nacionaliniu lygmeniu, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas, toks atsižvelgimas neatliekamas bendrovių nerezidentų rezidentams išmokėtų dividendų atveju.

32 Tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, valstybės narės pareiga neutralizuoti fizinio asmens, galiausiai gaunančio užsienio dividendus, dvigubą ekonominį apmokestinimą apribota dividendus išmokėjusios bendrovės pagal jos steigimo valstybės narės teisę už juos sumokėto pelno mokesčio atėmimu iš akcininko už šiuos dividendus mokėtino pajamų mokesčio.

33 Iš tiesų, kaip teigia *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė, laisvas kapitalo judėjimas, numatytas EB 56 straipsnio 1 dalyje, neturėtų turėti tokio poveikio, pagal kurį iš valstybės narės būtų reikalaujama daugiau, nei panaikinti nacionalinio akcininko už gautus užsienio dividendus mokėtiną pajamų mokestį ir grąžinti kitos valstybės narės mokesčio sistemoje atsiradusią sumą (pagal analogiją žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 52 punktų), priešingu atveju pirmosios valstybės narės fiskalinė autonomija ribos kitos valstybės narės fiskalinės diskrecijos vykdymas (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 47 punktų; 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rink. p. I-3747, 30 punktų ir 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Damseaux*, C-128/08, Rink. p. I-6823, 25 punktų).

34 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, pateiktą pirmąjį klausimą, skaitomą kartu su dviem paskesniais, reikia atsakyti taip, kad siekiant apskaičiuoti mokesčio kreditą, kurį turi teisę valstybėje narėje neribotai apmokestinamas akcininkas dėl kitoje valstybėje narėje steigtos bendrovės sumokėtų dividendų, pagal EB 56 ir 58 straipsnius, nepateikus pagal pirmos valstybės narės teisę reikalaujamą rodymą, draudžiama tokia nuostata, kaip *EStG* 36 straipsnio 2 dalies antro sakinio 3 punktas, pagal kurį užsienio dividendams taikomas pelno mokestis, kuris yra tokio dydžio, kuris atitinka nacionalinių bendrovių išmokėtiems bruto dividendams taikomą pajamų mokestį, skaitomas akcininko pajamų mokesčiui padengti. Mokesčio kreditas turi būti apskaičiuojamas remiantis išmokėtam pelnui taikomo pelno mokesčio tarifu, kuris buvo taikomas išmokėjusiai bendrovei pagal jos steigimo valstybės narės teisę, tačiau skaitytina suma negali viršyti mokėtinų pajamų mokesčio už akcininko gautus dividendus valstybėje narėje, kurioje jis apmokestinamas neribotai, sumos.

Dėl antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų

35 Antruoju ir trečiuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 56 ir 58 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama taikyti nuostatą, kaip antai *EStG* 36 straipsnio 2 dalies antro sakinio 3 punkto ketvirto sakinio b papunktą, pagal kurį rodymą, kuriuos turi pateikti valstybėje narėje neribotai apmokestinamas akcininkas, siekdamas gauti mokesčio kreditą už kitoje valstybėje narėje steigtos bendrovės išmokėtus dividendus, detalumo laipsnis ir pateikimo forma turi būti tokie patys, kaip reikalaujami tuo atveju, jei dividendus išmokėjusi bendrovė yra steigta pirmojoje valstybėje narėje. Jei atsakymas būtų teigiamas, jis svarsto, koks turi būti rodymų tikslumo laipsnis, kad būtų nustatytas dividendams taikomas užsienio pelno mokesčio tarifas, siekiant nustatyti mokesčio kredito sumą, kuri dividendų gavėjas turi teisę, ir, esant reikalui, ar pagal EB 56 ir 58 straipsnius nacionaliniam

teismui leidžiama nustatyti šį mokesčio tarifą.

36 Norint atsakyti į šiuos klausimus, pirmiausia reikia paabrėžti, kad dėl to, jog išmoktam pelnui taikomas pelno mokesčio tarifas, taikomas dividendus išmokėjusiai bendrovei, buvo svarbiausias apskaičiuojant mokesčio kreditą, ar kurį turi teisė akcininkas savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, šis tarifas turi būti nustatomas kuo tiksliau. Taigi visiškai negalima šio mokesčio kredito apskaičiuoti vien apskaičiuojant atitinkamą tarifą.

37 Tai nustačius dar reikia konstatuoti, kad valstybių narių fiskalinės autonomijos principui būdinga tai, kad jos pagal savo nacionalinę sistemą nustato, kokią rodymą reikia norint gauti tokį mokesčio kreditą.

38 Nepaisant to, šia fiskaline autonomija valstybės narės turi naudotis laikydamosi iš Sąjungos teisės kylančių reikalavimų, be kita ko, nustatytų Sutarties nuostatose, susijusiose su laisvo kapitalo judėjimu.

39 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę paabrėžti, kad sunkumai, kurių gali kilti nustatant kitoje valstybėje narėje faktiškai sumokėtą mokestį, negali pateisinti tokios laisvo kapitalo judėjimo kliūties (žr. minėto Sprendimo *Manninen* 54 punktą ir minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 70 punktą).

40 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad nacionalinės teisės aktas, kaip antai nagrinjamasis pagrindinis byloje, pagal kurį mokesčio kreditas suteikiamas tik pateikus atitinkamos valstybės narės vidaus sistemą atitinkantį pažymėjimą, kai akcininkui nesuteikiama jokia galimybė rodyti pateikiant kitus rodymus ar informaciją, susijusius su iš tiesų dividendus išmokėjusios bendrovės sumokėta mokesčio suma, yra užslėptas laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, draudžiamas pagal SESV 65 straipsnio 3 dalį (pagal analogiją žr. 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche* C-318/07, Rink. p. I-359, 72 punktą).

41 Iš teismo praktikos aiškiai matyti, kad mokesčių sistemos kontrolės veiksmingumo užtikrinimas yra privalomas bendrojo intereso pagrindas, kuriuo gali būti pateisinamas naudojimosi Sutartimi užtikrinamomis pagrindinėmis laisvomis apribojimas, ir kad valstybei narei suteikta teisė taikyti priemones, leidžiančias jai aiškiai ir tiksliai patikrinti šioje valstybėje narėje atskaičiuojamą kitoje valstybėje narėje atsiradusį išlaidų sumą (žr., be kita ko, 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C-250/95, Rink. p. I-2471, 31 punktą ir 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rink. p. I-2057, 24 punktą).

42 Tačiau tam, kad ribojamoji priemonė būtų pateisinta, ji turi atitikti proporcingumo principą, t. y. turi būti tinkama ja siekiamo tikslo gyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 55 ir 56 punktus bei minėto Sprendimo *Persche* 52 punktą).

43 Vis dėlto valstybės narės teisės aktais, kurie visiškai draudžia šioje valstybėje narėje neribotai pajamų mokesčių apmokestinamiems asmenims, investavusiems kitoje valstybėje steigti bendrovę kapitalą, pateikti kitus nei pirmos valstybės narės teisėje numatytus nacionalinio investavimo kriterijus, ypač susijusius su pateikimu, kurie atitinka rodymus, būtų pažeistas ne tik gero administravimo principas, bet ypač būtų viršyta tai, kas būtina veiksmingos mokesčių kontrolės tikslui pasiekti.

44 Iš tiesų *a priori* negalima atmesti galimybės, kad šie mokesčių mokėtojai sugebės pateikti patvirtinamuosius dokumentus, leidžiančius apmokestinamosios valstybės narės mokesčių institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti kitose valstybėse narėse patirtą išlaidų tikrumą ir pobūdį (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Laboratoires Fournier* 25 punktą ir minėto Sprendimo *Persche*

53 punkt?).

45 Dėl įrodinėjimo naštos ir tikslumo laipsnio, kuriuos turi atitikti reikalaujami įrodymai, kad būtų taikomas mokesčio kreditas, susijęs su kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės išmokėtais dividendais, primintina, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog valstybės narės mokesčių institucijos turi teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojo įrodymų, kurių, į jo nuomone, reikia siekiant įvertinti, ar nagrinėjamose teisės normose numatytos mokesčio lengvatos sąlygos yra vykdytos, taigi ir tai, ar reikia suteikti šią lengvatą (žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-0000, 95 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką).

46 Toks vertinimas neturėtų būti atliekamas per daug formaliai, t. y. pateiktus dokumentus, kurie nėra labai detalūs ir nėra pelno mokesčio pažymėjimo formos, numatytos akcininko, gavusio dividendų iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, apmokestinimo valstybės narės teisės aktuose, bet kuriais remiantis apmokestinimo valstybės narės mokesčių institucijos gali aiškiai ir tiksliai patikrinti, ar vykdytos mokesčio kredito gavimo sąlygos, šios institucijos turi laikyti atitinkančiais šį pažymėjimą.

47 Tik jei atitinkamas akcininkas nepateikia informacijos, nurodytos ankstesniuose šio sprendimo punktuose, atitinkamos mokesčių institucijos gali atsisakyti suteikti prašomą mokesčio kreditą.

48 Iš tiesų, šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad neadekvatus informacijos kiekis, kurį gauna akcininkas, nėra problema, kurią turi išspręsti atitinkama valstybė narė (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 98 punktą).

49 Minėtame sprendime, susijusiame su dividendus gavusia bendrove, bet taikomame ir fiziniams asmenims, kurių padėtis yra tokia pati, Teisingumo Teismas, be kita ko, priminė Direktyvos 77/799, kurios tikslas yra mokesčių vengimas, taikymo sritį.

50 Šiuo atžvilgiu tai, kad dėl kitose valstybėse narėse, ne tose, kuriose suteikiamas mokesčio kreditas, įsteigtų bendrovių išmokėtų dividendų šios valstybės narės mokesčių administratorius gali pasinaudoti Direktyvoje 77/799 numatyto tarpusavio pagalbos mechanizmu, nereiškia, kad jis turi atleisti dividendų gavusią bendrovę nuo prievolės pateikti jam įrodymų apie dividendus išmokėjusios bendrovės kitoje valstybėje narėje sumokėtą mokestį (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 100 punktą).

51 Iš tikrųjų, kadangi Direktyvoje 77/799 numatyta galimybė nacionalinėms mokesčių institucijoms prašyti informacijos, kurios jos pačios negali gauti, Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dalyje vartojamas žodis „gali“ reiškia, kad nors šios institucijos turi galimybę prašyti kitos valstybės narės kompetentingos institucijos informacijos, toks prašymas visiškai nėra pareiga. Kiekviena valstybė narė turi įvertinti konkrečius atvejus, kuriais informacija dėl jos teritorijoje susikūrusių mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių yra nepakankama, ir nuspręsti, ar šiais atvejais prašymo dėl informacijos teikimas kitai valstybei nėra yra pagrįstas (minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 101 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

52 Taigi Direktyvoje 77/799 šių mokesčių institucijų nereikalaujama naudotis šioje direktyvoje numatyto tarpusavio pagalbos mechanizmu, kai vien mokesčio mokėtojo pateiktos informacijos nepakanka patikrinti, ar jis tenkina nacionalinės teisės aktuose įskaitymo metodo taikymo sąlygas, kad būtų taikomas mokesčio kreditas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 102 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

53 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į antrąjį ir trečiąjį klausimus, susijusius su tikslumo laipsniu,

kur? turi atitikti ?rodymai, reikalingi norint gauti mokes?io kredit?, susijus? su kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje dividend? gav?jas neribotai apmokestinamas, ?steigtos bendrov?s i?mok?tais dividendais, reikia atsakyti taip, kad pagal EB 56 ir 58 straipsnius draudžiama taikyti nuostatas, kaip antai *EStG* 36 straipsnio 2 dalies antro sakinio 3 punkto ketvirto sakinio b papunkt?, pagal kurias dividend? gav?jo pateikt? ?rodym? detalumo laipsnis ir pateikimo forma turi b?ti tokie patys, kaip reikalaujama tuo atveju, jei dividendus i?mok?jusi bendrov? ?steigta šio dividend? gav?jo apmokestinimo valstyb?je nar?je. Pastarosios valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos turi teis? reikalauti i? šio dividend? gav?jo pateikti ?rodymus, kurie joms leist? ai?skiai ir tiksliai patikrinti, ar ?vykdytos nacionalin?s teis?s aktuose numatytos mokes?io kredito gavimo s?lygos, neatliekant šio mokes?io kredito vertinimo.

D?l ketvirtojo klausimo

54 Ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas i? esm?s nori ?inoti, ar veiksmingumo principas turi b?ti ai?kinamas taip, kad pagal j? draudžiamos nuostatos, kaip antai pakeisto AO 175 straipsnio 2 dalies antras sakinytis ir EGAO 97 straipsnio 9 dalies tre?ia pastraipa, kurias taikant atgaline data ir be pereinamojo laikotarpio neleidžiama atitinkamoje valstyb?je nar?je neribotai apmokestinamam asmeniui ?skaityti užsienio pelno mokes?io, taikomo šiam asmeniui už kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s i?mok?tus dividendus, pateikus arba pirmos valstyb?s nar?s teis?s aktuose nustatytus reikalavimus atitinkant? pelno mokes?io pažym?jim?, arba ?rodymus, leidžian?ius šios valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms ai?skiai ir tiksliai patikrinti, ar šios mokes?io lengvatos gavimo s?lygos yra ?vykdytos.

55 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusį Teisingumo Teismo praktik?, nesant S?jungos teis?s akt? atitinkamoje srityje, procesines taisykles, užtikrinan?ias teis?s subjektams S?jungos teis?s suteikiam? teisi? apsaug?, vadovaujantis valstybi? nari? procesin?s autonomijos principu, turi nustatyti kiekvienos valstyb?s nar?s vidaus teis?s sistema, ta?iau su s?lyga, kad jos n?ra mažiau palankios nei tos, kurios taikomos panašioms vidaus teis?s situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir kad d?l j? S?jungos teisin?s sistemos suteikt? teisi? ?gyvendinimas netapt? praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (žr. 2004 m. sausio 7 d. Sprendimo *Wells*, C?201/02, Rink. p. I?723, 67 punkt? bei 2006 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *i-21 Germany ir Arcor*, C?392/04 ir C?422/04, Rink. p. I?8559, 57 punkt?).

56 D?l veiksmingumo principo Teisingumo Teismas yra pripažin?s, jog tai, kad teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokes?i? mok?tojų, tiek administratori?, sumetimais nustatomi protingi santykiniai naikinamieji terminai ie?kiniui pareikšti, atitinka S?jungos teis?. I? ties? d?l toki? naikinam?j? termin? naudojimas S?jungos teis?je nustatytomis teis?mis netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (1998 m. lapkri?io 17 d. Sprendimo *Aprile*, C?228/96, Rink. p. I?7141, 19 punktas).

57 Be to, d?l neteis?tai surinkt? nacionalini? mokes?i? gr?žinimo Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad gr?žinimo tvark? nacionalin? teis? pakeit? retroaktyviai, tod?l pagal veiksmingumo princip? reikalaujama, kad naujuose teis?s aktuose b?t? numatytas pereinamasis laikotarpis, leidžiantis suinteresuotiesiems asmenims per pakankam? termin? nuo ši? teis?s akt? pri?mimo pateikti prašymus gr?žinti, kuriuos jie tur?jo teis? pateikti pagal ankstesnius teis?s aktus (šiuo klausimu žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?62/00, Rink. p. I?6325, 38 punkt? ir 2002 m. rugs?jo 24 d. Sprendimo *Grundig Italiana*, C?255/00, Rink. p. I?8003, 37 punkt?).

58 Ta?iau i? prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad AO 175 straipsnio 2 dalies antro sakinio ir 2004 m. gruodžio 9 d. redakcijos EGAO 97 straipsnio 9 dalies tre?ios pastraipos nuostatomis buvo retroaktyviai pakeista nacionalin? teis? be pereinamojo laikotarpio, leidžian?io atitinkamiems akcininkams pasinaudoti teise ? mokes?io kredit?. Tod?l pagal veiksmingumo

princip? draudžiami tokie teis?s akt? pakeitimai, nes pagal juos mokes?i? mok?tojams nesuteikiamas protingas terminas pasinaudoti teise ? mokes?io kredit? per pereinam?j? laikotarp?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti š? termin?, kad akcininkai gal?t? pasinaudoti šia teise ir pateikt? arba pelno mokes?io pažym?jim? pagal nacionalin? teis?, arba šio sprendimo 54 punkte numatytus ?rodymus.

59 Remiantis tuo, kas min?ta, ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad pagal veiksmingumo princip? draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip antai pakeisto AO 175 straipsnio 2 dalies antras sakiny s ir pakeisto EGAO 97 straipsnio 9 dalies tre?ia pastraipa, kurias taikant atgaline data ir be pereinamojo laikotarpio neleidžiama ?skaityti užsienio pelno mokes?io, taikomo kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s išmok?tiems dividendams, pateikus arba šio mokes?io pažym?jim? pagal valstyb?s nar?s, kurioje ši? dividend? gav?jas neribotai apmokestinamas, teis?, arba ?rodymus, leidžian?ius šios valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti, ar ?vykdytos mokes?io kredito gavimo s?lygos. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti, koks yra protingas terminas šiam pažym?jimui ar ?rodymams pateikti.

D?I bylin?jimosi išlaid?

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

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. Siekiant apskai?iuoti mokes?io kredit?, ? kur? turi teis? valstyb?je nar?je neribotai apmokestinamas akcininkas d?I kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s sumok?t? dividend?, pagal EB 56 ir 58 straipsnius, nepateikus pagal pirmos valstyb?s nar?s teis? reikalaujam? ?rodym?, draudžiama taikyti toki? nuostat?, kaip 1990 m. rugs?jo 7 d. Pajam? mokes?io ?statymo (*Einkommensteuergesetz*) su pakeitimais, padarytais 1993 m. rugs?jo 13 d. ?statymu, 36 straipsnio 2 dalies antro sakinio 3 punktas, pagal kuri? užsienio dividendams taikomas pelno mokestis, kuris yra tokio dydžio, kuris atitinka pirmos valstyb?s nar?s bendrovi? išmok?tiems bruto dividendams taikom? pajam? mokest?, ?skaitomas siekiant akcinink? pajam? mokes?iui padengti.

Mokes?io kreditas turi b?ti apskai?iuojamas remiantis išmok?tam pelnui taikomo pelno mokes?io tarifu, kuris buvo taikomas išmok?jusiai bendrovei pagal jos ?sisteigimo valstyb?s nar?s teis?, ta?iau ?skaitytina suma negali viršyti mok?tinos pajam? mokes?io už akcininko gautus dividendus valstyb?je nar?je, kurioje jis apmokestinamas neribotai, sumos.

2. Kalbant apie tikslumo laipsn?, kur? turi atitikti ?rodymai, reikalingi norint gauti mokes?io kredit?, susijus? su kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje dividend? gav?jas neribotai apmokestinamas, ?steigtos bendrov?s išmok?tais dividendais, pagal EB 56 ir 58 straipsnius draudžiama taikyti tokias nuostatas, kaip 1990 m. rugs?jo 7 d. Pajam? mokes?io ?statymo (*Einkommensteuergesetz*) su pakeitimais, padarytais 1993 m. rugs?jo 13 d. ?statymu, 36 straipsnio 2 dalies antro sakinio 3 punkto ketvirto sakinio b papunktis, pagal kurias dividend? gav?jo pateikt? ?rodym? detalumo laipsnis ir pateikimo forma turi b?ti tokie patys, kaip reikalaujama tuo atveju, jei dividendus išmok?jusi bendrov? ?steigta šio dividend? gav?jo apmokestinimo valstyb?je nar?je.

Pastarosios valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos turi teis? reikalauti iš šio dividend? gav?jo pateikti ?rodymus, kurie joms leist? aiškiai ir tiksliai patikrinti, ar ?vykdytos nacionalin?s teis?s aktuose numatytos mokes?io kredito gavimo s?lygos, neatliekant šio

mokes?io kredito vertinimo.

3. Pagal veiksmingumo princip? draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip antai Mokes?i? kodekso (*Abgabenordnung*), iš dalies pakeisto Europos Sąjungos direktyv? perk?limo ? vidaus mokes?i? teis? ir kit? nuostat? pakeitimo ?statymu (*Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften*), 175 straipsnio 2 dalies antras sakiny? ir 1976 m. gruodžio 14 d. Mokes?i? kodekso ?gyvendinimo ?statymo (*Einführungsgesetz zur Abgabenordnung*) 97 straipsnio 9 dalies tre?ia pastraipa, kurias taikant atgaline data ir be pereinamojo laikotarpio neleidžiama ?skaityti užsienio pelno mokes?io, taikomo kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s išmok?tiems dividendams, pateikus arba šio mokes?io pažym?jim? pagal valstyb?s nar?s, kurioje ši? dividend? gav?jas neribotai apmokestinamas, teis?, arba ?rodymus, leidžian?ius šios valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti, ar ?vykdytos mokes?io kredito gavimo sąlygos. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti, koks yra protingas terminas šiam pažym?jimui ar ?rodymams pateikti.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.