

Byla C-446/04

Test Claimants in the FII Group Litigation

prieš

Commissioners of Inland Revenue

(*High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Direktyva 90/435/EEB – Pelno mokestis – Dividendų išmokėjimas – Apmokestinimo kelis kartus išvengimas arba jo sušvelninimas – Neapmokestinimas – Dividendai, gauti iš bendrovių, kurios yra kitos valstybės narės arba trečiosios šalies rezidentės – Mokesčio kreditas – Avansinis pelno mokestis – Vienodas vertinimas – ieškinys dėl sumų grąžinimo arba ieškinys dėl žalos atlyginimo“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Mokesčių teisės aktai*

(EB 43 ir EB 56 straipsniai)

2. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Mokesčių teisės aktai*

(EB 43 ir EB 56 straipsniai)

3. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai*

(EB 56 straipsnis)

4. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Mokesčių teisės aktai*

(EB 43 ir EB 56 straipsniai)

5. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Mokesčių teisės aktai*

(EB 43 ir EB 56 straipsniai)

6. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai*

(EB 43 straipsnis)

7. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Mokesčių teisės aktai*

(EB 43 ir EB 56 straipsniai)

8. *Laisvas kapitalo judėjimas – Kapitalo judėjimo ? trejų?šias šalis ar iš jų apribojimai*

(EB 56 straipsnis ir EB 57 straipsnio 1 dalis)

9. *Bendrijos teisė – Privatiems asmenims suteiktos teisės – Valstybės narės padarytas pažeidimas – Pareiga atlyginti privatiems asmenims padarytą žalą*

10. *Bendrijos teisė – Privatiems asmenims suteiktos teisės – Valstybės narės padarytas pažeidimas – Pareiga atlyginti privatiems asmenims padarytą žalą*

1. EB 43 ir 56 straipsniai turi būti aiškinami taip: kai valstybės narė taiko apmokestinimo kelis kartus ar ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba jų sušvelninimo sistemą dividendų, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės rezidentams, atveju, ji privalo vienodai vertinti ir bendrovių ne rezidentų rezidentams išmokėtus dividendus.

(žr. 72 punktą, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia valstybės narės teisės aktų, pagal kuriuos bendrovės rezidentams iš kitos bendrovės rezidentams gaunami dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentams iš bendrovės ne rezidentams, kurios ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisę priklauso bendrovei rezidentei, gauti dividendai apmokestinami šiuo pelno mokesčiu, kartu šiuo pastaruoju atveju suteikiant mokesčio kreditą už dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje faktiškai sumokėtą mokestį, jeigu užsienio kilmės dividendams taikomas apmokestinimo tarifas neviršija nacionalinės kilmės dividendams taikomo apmokestinimo tarifo, o mokesčio kreditas yra bent jau lygus dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje narėje sumokėtai sumai, neviršijant dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje taikomo mokesčio sumos.

Vien tai, kad, palyginus su neapmokestinimo sistema, užskaitos sistema mokesčio mokėtojams nustato papildomą administracinę naštą, nes turi būti įrodyta dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje faktiškai sumokėta suma, negali būti laikoma ?sisteigimo laisvei ar laisvam kapitalo judėjimui prieštaraujančiu skirtingu vertinimu, nes užsienio kilmės dividendus gaunančioms bendrovėms rezidentams nustatyta tam tikra administracinė našta yra būdinga mokesčio kredito sistemos funkcionavimui.

(žr. 53, 60, 73 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

3. EB 56 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bendrovės rezidentams iš kitos bendrovės rezidentams gaunami dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentams iš bendrovės ne rezidentams, kurios ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisę priklauso bendrovei rezidentei, gauti dividendai apmokestinami šiuo pelno mokesčiu, bendrovei rezidentei nesuteikiant mokesčio kredito už dividendus išmokėjusios bendrovės savo rezidavimo valstybėje faktiškai sumokėtą mokestį.

Iš tikrųjų toks skirtingas vertinimas yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nes jis atgraso atitinkamoje valstybėje narėje reziduojančias bendroves investuoti savo kapitalą ? kitoje valstybėje narėje ?steigtas bendroves. Be to, jis taip pat turi ribojamąjį poveikį kitose valstybėse narėse ?steigtų bendrovių atžvilgiu, nes trukdo kapitalą pritraukti iš atitinkamos valstybės narės.

Neatsižvelgiant į tai, kad bet kuriuo atveju yra įvairių sistemų, kurias valstybės narės gali pritaikyti siekdama išvengti paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus arba jį sušvelninti, sunkumai, kurių gali kilti nustatant kitoje valstybėje narėje faktiškai sumokėtą mokestį, negali pateisinti tokios laisvo kapitalo judėjimo kliūtis, kokia išplaukia iš minėtų teisės aktų.

(žr. 64–65, 70, 74 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

4. EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie bendrovei rezidentei, gaunančiai dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, leidžia iš pirmosios bendrovės mokėtinos avansinio pelno mokesčio sumos atskaityti antrosios bendrovės sumokėtą minėto avansinio pelno mokesčio sumą, o tuo atveju, kai bendrovė rezidentė gauna dividendus iš bendrovės ne rezidentės, tokia atskaita negalima pastarosios bendrovės savo rezidavimo valstybėje sumokėto mokesčio, atitinkančio paskirstytąjį pelną, atžvilgiu.

Praktikoje šis metodas lemia, kad bendrovė, gaunanti užsienio kilmės dividendus, vertinama mažiau palankiai nei bendrovė, gaunanti nacionalinės kilmės dividendus. Vėliau išmokant dividendus, pirmoji turi sumokėti visą avansinį pelno mokestį, o antroji turi jį sumokėti tik tiek, kiek savo akcininkams išmokėta dividendų suma viršija sumą, kurią ji pati gavo.

Taigi nemokant avansinio pelno mokesčio susidaro apyvartinės lėšos, nes atitinkama bendrovė gali pasilikti sumas, kurias kitu atveju turėtų sumokėti kaip avansinį pelno mokestį, tol, kol pelno mokestis tampa mokėtinas.

Toks skirtingas vertinimas negali būti pateisinamas būtinybe apsaugoti atitinkamoje valstybėje narėje galiojančio mokesčio sistemos darnumą dėl to, kad yra suteiktos mokestinės naudos, t. y. bendrovei rezidentei, gaunančiai dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, suteikto mokesčio kredito, ir mokėtino kompensacinio mokesčio, t. y. šio išmokėjimo atveju pastarosios sumokėto avansinio pelno mokesčio, tiesioginis ryšys. Iš tikrųjų tokio ryšio būtinybė konkrečiai turėtų lemti tokios pačios mokestinės naudos suteikimą bendrovėms, gaunančioms dividendus iš bendrovių ne rezidentėms, nes pastarosios savo rezidavimo valstybėje taip pat privalo mokėti pelno mokestį nuo paskirstytojo pelno.

(žr. 84, 86, 93, 112 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

5. EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia valstybės narės teisės aktų, kurie numato, kad bet kokia lengvata, kuri suteikiama užsienio kilmės dividendus gavusiai bendrovei rezidentei už užsienyje sumokėtą mokestį, sumažina pelno mokesčio sumą, iš kurios ji gali atskaityti avansu už vėliau savo akcininkams išmokamus dividendus sumokėtą pelno mokestį.

Iš tikrųjų tai, kad užsienio kilmės dividendus gaunančiai bendrovei, kuriai už užsienyje sumokėtą mokestį suteikiama lengvata, sumažėja pelno mokesčio suma, iš kurios galima atskaityti avansinio pelno mokesčio perviršį, lemia tokios bendrovės diskriminaciją, palyginti su nacionalinės kilmės dividendus gaunančia bendrove, tik jeigu ši pirmoji bendrovė faktiškai neturi to pačio galimybių kaip ši antroji bendrovė avansinio pelno mokesčio perviršį atskaityti iš mokėtinos pelno mokesčio sumos.

(žr. 120, 125, 138 punktus, rezoliucinės dalies 3 punktą)

6. EB 43 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie leidžia bendrovei rezidentei perleisti dukterinėms bendrovėms rezidentėms sumokėtą avansinio pelno mokesčio sumą, kurios negalima atskaityti iš už atitinkamą mokestinį laikotarpį arba ankstesnius ar vėlesnius mokestinius laikotarpius šios pirmosios bendrovės mokėtino pelno mokesčio, kad šios dukterinės

bendrovės galėtų į ją atskaityti iš savo mokėtino pelno mokesčio, tačiau neleidžia bendrovei rezidentei perleisti tos sumos dukterinėms bendrovėms ne rezidentėms tuo atveju, kai pastarosios šioje valstybėje narėje apmokestinamos už joje į gautą pelną.

(žr. 139 punktą, rezoliucinės dalies 3 punktą)

7. EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie, neapmokestindami avansiniu pelno mokesčiu bendrovių rezidentų, kurios iš savo gautą nacionalinį kilmės dividendų išmoka dividendus savo akcininkams, suteikia bendrovėms rezidentėms, kurios iš savo gautą užsienio kilmės dividendų išmoka dividendus savo akcininkams, galimybę pasirinkti tvarką, joms leidžiančią susigrąžinti sumokėtą avansinį pelno mokestį, tačiau, pirma, pareigoja šias bendroves sumokėti minėtą avansinį pelno mokestį ir vėliau prašyti jį grąžinti ir, antra, jį akcininkams nenumato mokesčio kredito, kuris jiems būtų suteiktas, jeigu bendrovė rezidentė dividendus išmokėtų iš nacionalinį kilmės dividendų.

Iš tikrųjų tiesa, kad valstybė narė turi turėti šiek tiek laiko, kad, nustatydamą galutinį mokėtiną pelno mokesčio sumą, galėtų atsižvelgti į visus mokesčius, kuriais buvo apmokestintas paskirstytasis pelnas, tačiau tai negali pateisinti teisės aktų, kurie užsienio kilmės dividendų gavusiai bendrovei rezidentei visiškai neleidžia iš mokėtinės avansinio pelno mokesčio sumos atskaityti mokesčio, kuriuo apmokestinamas užsienyje paskirstytas pelnas, nors nacionalinį kilmės dividendų atveju minėta suma yra automatiškai atskaitoma iš dividendus išmokėjusios bendrovės rezidentės mokamo mokesčio, net jeigu pastarasis mokamas tik avansu.

Kalbant apie aplinkybę, kad minėti teisės aktai nenumato mokesčio kredito suteikimo bendrovių rezidentų, išmokančių dividendus iš užsienio kilmės dividendų, akcininkams, ekonominio dvigubo apmokestinimo rizika yra ne tik tuo atveju, kai dividendus išmoka bendrovė rezidentė, privalanti nuo savo išmokamų dividendų mokėti avansinį pelno mokestį, bet ir tada, kai dividendus išmoka bendrovė ne rezidentė, kurios pelnas jos rezidavimo valstybėje taip pat apmokestinamas pelno mokesčiu pagal joje taikomus tarifus ir taisykles.

(žr. 156, 158–159, 172–173 punktus, rezoliucinės dalies 4 punktą)

8. EB 57 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip: kai iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstybė narė priėmė teisės aktus, kuriuose yra EB 56 straipsniu draudžiamas kapitalo judėjimo trečiųjų šalių ar iš jų apribojimas, ir po šios datos priima teisės aktus, taip pat ribojančius minėtą judėjimą, kurie iš esmės yra tapatūs ankstesniems teisės aktams arba tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančią naudojimosi Bendrijos teisėje tvirtintomis teisėmis ir laisvėmis kliūtį, EB 56 straipsnis nedraudžia pastarąjį teisės aktą taikyti trečiuosius šalims, jei jie taikomi kapitalo judėjimui, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas nekilnojamąjį turtą, su sąsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių sileidimu kapitalo rinkas. Šiuo atžvilgiu dalyvavimas bendrovės kapitale, kuris nėra skirtas ilgalaikiams ir tiesioginiams ekonominiams ryšiams tarp akcininko ir šios bendrovės užmegzti ar palaikyti ir kuris neleidžia akcininkui efektyviai dalyvauti šio bendrovės valdant ar jį kontroliuojant, negali būti laikomas tiesioginėmis investicijomis.

(žr. 196 punktą, rezoliucinės dalies 5 punktą)

9. Nesant Bendrijos teisės reglamentavimo, kiekviena valstybė narė savo nacionalinį teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinį, skirtą iš Bendrijos teisės kylančiam asmenų teisių apsaugai užtikrinti, procesines taisykles, skaitant nukentėjusių asmenų nacionaliniuose teismuose pareiškiamą ieškinį kvalifikaciją. Tačiau šie teismai privalo užtikrinti, kad asmenims būtų suteikta veiksminga teisių gynimo priemonė, leidžianti jiems susigrąžinti neteisėtai surinktą mokestį ir šiai valstybei sumokėtas arba jos surinktas su šiuo mokesčiu

tiesiogiai susijusias sumas.

Kalbant apie kitą žalą, kurią asmuo patyrė dėl valstybei narei priskiriamo Bendrijos teisės pažeidimo, ši valstybė narė privatiems asmenims padarytą žalą turi atlyginti laikydamasi Teisingumo Teismo praktikoje išdėstytą sąlygą, t. y. pažeista teisės norma siekiama suteikti privatiems asmenims teisią, pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, yra tiesioginis priežastinis nustatytos valstybei tenkančios pareigos nesilaikymo ir nukentėjusi asmenų patirtos žalos ryšys, tačiau tai nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisę valstybės atsakomybė kiltų mažiau griežtomis sąlygomis.

Nepažeisdama teisės į žalos atlyginimą, kurios pagrindas tiesiogiai įtvirtintas Bendrijos teise, kai tik minėtos teismo praktikoje išdėstytos sąlygos yra patenkinamos, valstybė privalo atlyginti padarytos žalos pasekmes remdamasi nacionaline teise dėl atsakomybės, atsižvelgdama į tai, kad nacionalinės teisės aktais nustatytos žalos atlyginimo sąlygos neturi būti mažiau palankios už tas, kurios susijusios su nacionaline teise grindžiamais reikalavimais, ir neturi būti tokios, kad dėl jų būtų beveik neįmanoma arba pernelyg sudėtinga gauti žalos atlyginimą.

(žr. 209, 219–220 punktus, rezoliucinės dalies 6 punktą)

10. Siekiant nustatyti, ar Bendrijos teisės pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, kad galėtų kilti valstybės narės atsakomybė už privatiems asmenims padarytą žalą, reikia atsižvelgti į visus nacionaliniam teismui pateiktą nagrinėti situaciją apibūdinančius veiksnus. Šie veiksniai yra: pažeistos normos aiškumas ir tikslumas, pažeidimo arba žalos padarymas tyčia ar neatsargiai, ar padaryta teisės klaida yra pateisinama, ar nepateisinama, faktas, kad Bendrijos institucijų veiksmų galiojimo prisidėti prie Bendrijos teisei prieštaraujančių nacionalinių priemonių ar veiklos įmimosi ar nenutraukimo.

Bet kuriuo atveju Bendrijos teisės pažeidimas yra tikrai akivaizdus, jei jis išlieka nepaisant priimto sprendimo, kuriuo konstatuojamas inkriminuojamas įsipareigojimų nevykdymas, prejudicinio sprendimo arba nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos šiuo klausimu, iš kurių aišku, kad aptariamas elgesys yra pažeidimas.

Tiesioginią mokesčių srityje nacionalinis teismas turi įvertinti nurodytus veiksnus, ypač pažeistą normos aiškumą ir tikslumą bei tai, ar galimos padarytos teisės klaidos yra pateisinamos, ar ne, atsižvelgdamas į tai, kad iš Sutartimi garantuojamų judėjimo laisvės kylančios pasekmės išaiškėja tik laipsniškai, būtent pagal Teisingumo Teismo praktikoje nustatytus principus.

(žr. 204, 213–215, 217 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. gruodžio 12 d.(*)

„Sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Direktyva 90/435/EEB – Pelnų mokestis – Dividendų išmokėjimas – Apmokestinimo kelis kartus išvengimas arba jo sušvelninimas –

Neapmokestinimas – Dividendai, gauti iš bendrovių, kurios yra kitos valstybės narės arba trečiosios šalies rezidentės – Mokesčio kreditas – Avansinis pelno mokestis – Vienodas vertinimas – Ieškinys dėl sumų grąžinimo arba ieškinys dėl žalos atlyginimo“

Byloje C-446/04

dėl *High Court of Justice* (England & Wales), *Chancery Division* (Jungtinės Karalystės) 2004 m. spalio 13 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. spalio 22 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Test Claimants in the FII Group Litigation

prieš

Commissioners of Inland Revenue,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (pranešėjas), P. Kūris ir E. Juhász, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet ir M. Ilešis,

generalinis advokatas L. A. Geelhoed,

posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. lapkričio 29 d. posėdžiui,

išnagrinęjųs pastabas, pateiktas:

- *Test Claimants in the FII Group Litigation*, atstovaujamą QC G. Aaronson, *barristers* P. Farmer ir D. Cavender, kuriuos įgaliojo *solicitors* S. Whitehead ir M. Anderson,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių E. O'Neill, vėliau – C. Gibbs, padedamą QC G. Barling bei *barristers* D. Ewart ir S. Stevens,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo BL G. Clohessy, ir SC A. Collins,
- Europos Bendrųjų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2006 m. balandžio 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 43 ir 56 straipsniais bei 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6) 4 straipsnio 1 dalies bei 6 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp bendrovių, Jungtinės Karalystės rezidentė, ir *Commissioners of Inland Revenue* (Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius) dėl bendrovių, nesančių šios valstybės narės rezidentėmis, gautų dividendų mokestinio vertinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Direktyvos 90/435 pirminės redakcijos 4 straipsnio 1 dalis numato:

„Kai patronuojanti įmonė dėl ryšių su savo dukterine įmone gauna paskirstyto pelno dalį, išskyrus pagrindinės įmonės likvidavimo atvejį, jos valstybė narė:

– tokio pelno neapmokestina arba

– tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiai įmonei išskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą įmonės pelno mokesčio dalį, kuri nuo to pelno sumokėjo dukterinė įmonė, ir, esant reikalui, pagal 5 straipsnyje nurodytas leidžiančias nukrypti nuostatas, – valstybės narės, kurios rezidentų yra dukterinė įmonė, taikomo mokesčio prie šaltinio sumą, ne didesnę už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą.“

4 Pagal šios direktyvos 6 straipsnį, patronuojančios bendrovės valstybė narė negali mokesčiu prie šaltinio apmokestinti pelno, kurį ši bendrovė gauna iš savo dukterinės bendrovės.

5 Direktyvos 7 straipsnis nustato:

„1. Šioje direktyvoje vartojamas terminas „mokestis prie šaltinio“ neapima dukterinės įmonės rezidavimo valstybėje narėje skirstant pelną savo patronuojančiai įmonei avansu mokamo pelno mokesčio arba išankstinio jo mokėjimo (*précompte*).

2. Ši direktyva neturi įtakos taikant nacionalines arba sutartimis pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti ekonominę dvigubą dividendų apmokestinimą, ypač nuostatas dėl mokesčio kredito mokėjimo dividendų gavėjams.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

6 Pagal Jungtinėje Karalystėje galiojančius teisės aktus visų šioje valstybėje reziduojančių bei nereziduojančių, tačiau joje per filialą ar atstovybę vykdančių komercinę veiklą bendrovių mokesčiniu laikotarpiu gautas pelnas šioje valstybėje narėje apmokestinamas pelno mokesčiu.

7 Nuo 1973 m. Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė taiko vadinamąją „dalinės užskaitos“ (*partial imputation*) apmokestinimo sistemą, pagal kurią, siekiant išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo, bendrovei rezidentei paskirstant pelną, dalis šios bendrovės sumokėto pelno mokesčio užskaitoma jos akcininkams. Iki 1999 m. balandžio 6 d. ši sistema buvo grindžiama, pirma, pelną paskirstančios bendrovės avansinio pelno mokesčio mokėjimu ir, antra, dividendus gaunantiems akcininkams suteikiamu mokesčio kreditu, kartu pelno mokesčiu neapmokestinant dividendų, kuriuos bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, gaudavo iš šioje valstybėje narėje reziduojančios bendrovės.

Avansinis pelno mokesčio mokėjimas

8 Pagal 1988 m. Pajamų ir pelno mokesčių įstatymo (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, toliau – ICTA) 14 straipsnio redakciją, taikomą pagrindinės bylos aplinkyboms, bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, mokanti dividendus savo akcininkams, privalo mokėti avansinį pelno mokestį (angl. *advance corporation tax*, toliau – ACT), apskaičiuojamą nuo paskirstyto pelno sumos arba vertės.

9 Bendrovė turi teisę tam tikrą dalį nuo jos konkrečiu mokestiniu laikotarpiu paskirstyto pelno sumokėti to ACT atskaityti iš jos šiuo mokestiniu laikotarpiu mokėtino pelno mokesčio (*mainstream corporation tax*) sumos. Jei bendrovės mokėtino pelno mokesčio nepakanka, kad būtų galima atskaityti visą ACT, ACT perviršis gali būti perkeltas į ankstesnį arba vėlesnį mokestinį laikotarpį arba jos dukterinėms bendrovėms, kurios gali jį atskaityti iš jų pačių mokėtinos pelno mokesčio sumos. ACT perviršis gali būti perkeltas tik bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentėms.

10 Jungtinėje Karalystėje steigta bendrovių grupė taip pat gali pasirinkti bendrovių grupės apmokestinimo tvarką, leidžiančią šiai grupei priklausantioms bendrovėms atidėti ACT mokėjimą, kol šios grupės patronuojanti bendrovė išmokės dividendus. Ši tvarka, kuri buvo 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727) dalykas, nenagrinėjama šioje byloje.

Iš bendrovių rezidentų dividendus gaunančių akcininkų rezidentų padėtis

11 Pagal ICTA 208 straipsnį, kai bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, gaudavo dividendus iš taip pat šioje valstybėje narėje reziduojančios bendrovės, ji nebuvo apmokestinama pelno mokesčiu už šiuos dividendus.

12 Be to, pagal ICTA 231 straipsnio 1 dalį, kiekvieną kartą bendrovei rezidentei išmokant ACT apmokestinamus dividendus kitai bendrovei rezidentei, pastarajai bendrovei buvo suteikiamas mokesčio kreditas, atitinkantis pirmosios bendrovės sumokėto ACT sumos dalį. Pagal ICTA 238 straipsnio 1 dalį, gauti dividendai ir mokesčio kreditas bendrai sudarė bendrovės gavęjos „investicines pajamas, už kurias sumokėti mokesčiai“ (*franked investment income* arba FII).

13 Bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, iš kitos bendrovės rezidentės gavusi dividendą, kuri išmokėjimas suteikė teisę į mokesčio kreditą, gali perimti šios kitos bendrovės sumokėto ACT sumą ir, išmokėdama dividendus savo akcininkams, atskaityti jį iš savo mokėtinos ACT sumos bei mokėti tik jos likutį.

14 Pagal ICTA F lentelę fizinis asmuo, Jungtinės Karalystės rezidentas, apmokestinamas pajamų mokesčiu už iš bendrovės, šios valstybės narės rezidentės, gautus dividendus. Tačiau jis turi teisę į mokesčio kreditą, kurį sudaro tam tikra šios bendrovės sumokėto ACT sumos dalis. Šis mokesčio kreditas šio asmens gali būti atskaitytas iš mokėtinos pajamų mokesčio už dividendus sumos arba gali būti išmokėtas grynaisiais, jei kredito suma viršija šio asmens mokėtino mokesčio sumą.

Akcininkų rezidentų, gaunančių dividendus iš bendrovių ne rezidentų, padėtis

15 Kai Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė gauna dividendus iš ne Jungtinėje Karalystėje reziduojančios bendrovės, ji apmokestinama pelno mokesčiu už šiuos dividendus.

16 Tokiu atveju dividendus gavusi bendrovė neturi teisės į mokesčio kreditą, ir gauti dividendai nelaikomi investicinėmis pajamomis, už kurias sumokėti mokesčiai. Tačiau pagal ICTA 788 ir 790 straipsnius jai suteikiama lengvata už mokestį, kurį dividendus išmokėjusi bendrovė sumokėjo savo rezidavimo valstybėje; ši lengvata suteikiama pagal Jungtinėje Karalystėje galiojusius teisės aktus arba pagal tarp Jungtinės Karalystės ir šios kitos valstybės sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį (toliau – DAIS).

17 Taigi nacionalinės teisės aktai leidžia iš dividendus gavusios bendrovės rezidentės mokėtino pelno mokesčio atskaityti už šiuos bendrovės ne rezidentės išmokėtus dividendus sumokėtus

mokesčius prie šaltinio. Jeigu ši dividendus gavusi bendrovė rezidentė tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuoja 10 % ar daugiau dividendus išmokančios bendrovės balsavimo teisių arba ji yra tokia kontrolė turinčios bendrovės dukterinė bendrovė, lengvata apima ir užsienyje nuo pelno, iš kurio mokami dividendai, sumokėtą pelno mokestį. Lengvata už šį užsienyje sumokėtą mokestį negali viršyti Jungtinėje Karalystėje nuo aptariamų pajamų mokėtinios pelno mokesčio sumos.

18 Analogiškos nuostatos taikomos pagal Jungtinės Karalystės sudarytas DAIS.

19 Kai bendrovė rezidentė pati moka dividendus savo akcininkams, ji turi mokėti ACT.

20 Kalbant apie galimybę nuo šio išmokėtą dividendų sumokėtą ACT atskaityti iš šios bendrovės rezidentės mokėtinios pelno mokesčio sumos, dėl to, kad ši bendrovė rezidentė dividendus gauna iš bendrovės ne rezidentės, gali susidaryti ACT perviršis dėl dviejų priežasčių.

21 Pirma, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 16 punkte, kai dividendus išmoka bendrovė ne rezidentė, nėra suteikiamas mokesčio kreditas, kurį būtų galima atskaityti iš ACT sumos, kuri bendrovė rezidentė turi sumokėti išmokėjama dividendus savo akcininkams.

22 Antra, kai bendrovė rezidentė turi teisę lengvatą už šios bendrovės ne rezidentės užsienyje sumokėtą mokestį, šio mokesčio atskaitymas iš mokėtinios pelno mokesčio sumos sumažina sumą, kuri bendrovė rezidentė galėtų atskaityti iš mokėtinio ACT.

FID tvarka

23 Nuo 1994 m. liepos 1 d. iš bendrovės ne rezidentės dividendų gaunanti bendrovė rezidentė, išmokėjama dividendus savo akcininkams, gali nuspręsti, kad pastarieji dividendai laikomi „dividendais iš užsienyje gautų pajamų“ (*foreign income dividend*, toliau – FID), už kuriuos turi būti mokamas ACT, tačiau kurie šiai bendrovei leidžia tiek, kiek FID atitinka gautus užsienio kilmės dividendus, prašyti sugrąžinti sumokėtą ACT perviršį.

24 Nors ACT turi būti sumokėtas per keturiolika dienų po ketvirčio, per kurį dividendai buvo išmokėti, pabaigos, ACT perviršis tampa grąžintinas tada, kai bendrovei rezidentei atsiranda pareiga sumokėti pelno mokestį, t. y. po devynių mėnesių nuo mokestinio laikotarpio pabaigos.

25 Kai FID laikomi dividendai išmokami akcininkui fiziniam asmeniui, pastarasis nebeturi teisės mokėti mokesčio kreditą, tačiau pajamų mokesčio tikslais laikomas gavusiu žemiausiu tarifu apmokestinamas pajamas. Mokesčių neapmokestinami akcininkai, kaip antai Jungtinės Karalystės pensijų fondai, gaunantys FID, taip pat neturi teisės mokėti mokesčio kreditą.

26 ACT sistema, įskaitant ir FID sistemą (toliau – FID tvarka), buvo panaikinta po 1999 m. balandžio 6 d. išmokėtą dividendų atžvilgiu.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

27 Pagrindinė byla yra „group litigation“ (grupinė byla) tipo byla dėl investicinių pajamų, už kurias sumokėti mokesčiai (Franked Investment Income Group Litigation), iškelta pagal daugybę ieškinų, kuriuos *High Court of Justice* (England & Wales), *Chancery Division*, pareiškė Jungtinėje Karalystėje reziduojančios bendrovės, dalyvaujančios kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje reziduojančių bendrovių kapitale.

28 Bylos, kurias prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas šio prašymo tikslais atrinko kaip „bandomąsias bylas“ (test cases), susijusios su Jungtinėje Karalystėje reziduojančių ir *British American Tobacco* grupę sudarančių bendrovių (BAT, toliau – ieškovų pagrindinė byloje) ieškiniais. Šios grupės patronuojantys bendrovei tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso 100 % kitų

bendrovi? kapitalo; pastarosioms bendrov?ms priklauso 100 % ?vairiose Europos S?jungos ir Europos ekonomin?s erdv?s valstyb?se nar?se bei tre?iosiose šalyse ?steigt? bendrovi? kapitalo.

29 Šios bylos susijusios, pirma, su ši? bendrovi? ne reziden?i? nuo 1973 m. rugs?jo 30 d. pasibaigusio mokestinio laikotarpio ir, vadovaujantis prašymu priimti prejudicin? sprendim?, bent jau iki šio prašymo pateikimo dienos pagrindin?s bylos ieškov?ms išmok?tais dividendais, antra, su BAT grup?s patronuojan?ios bendrov?s nuo to paties mokestinio laikotarpio iki 1999 m. kovo 31 d. savo akcininkams išmok?tais dividendais, tre?ia, su ieškovi? pagrindin?je byloje nuo min?to mokestinio laikotarpio iki 1999 m. balandžio 14 d. mok?tu ACT, ketvirta, su FID dividendais, sumok?tais nuo 1994 m. rugs?jo 30 d. iki 1997 m. rugs?jo 30 dienos.

30 Ieškov?s pagrindin?je byloje prašo sugr?žinti ir (arba) kompensuoti nuostolius, atsiradusius d?l joms taikyt? Jungtin?je Karalyst?je galiojusi? teis?s akt?, kiek tai susij? su:

- nuo užsienio kilm?s dividend? mok?tu pelno mokes?iu ir, apmokestinant šiuo mokes?iu, taikytomis lengvatomis ir mokes?io kreditu, kuriuos, jei neb?t? buv? tokio mokes?io, b?t? buv? galima panaudoti arba perleisti, siekiant juos atskaityti iš kit? mokes?i?,
- nuo j? akcininkams iš užsienio kilm?s dividend? išmok?t? sum? sumok?tu ACT tiek, kiek susidarydavo perviršis,
- pastaruoju atveju prarasta galimybė naudotis aptariamomis sumomis nuo ACT sumok?jimo dienos iki tada, kai ACT b?davo atskaitomas iš pelno mokes?io; ir,
- kalbant apie FID dividend? išmok?jimus, prarasta galimybė naudotis sumok?tomis ACT sumomis nuo ACT sumok?jimo dienos iki jo sugr?žinimo momento, bei papildomomis sumomis, kurias ieškov?s pagrindin?je byloje tur?jo sumok?ti savo akcininkams kaip kompensacij? už jiems nesuteikiam? mokes?io kredit?.

31 Šiomis aplinkyb?mis *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB 43 ar 56 straipsniai draudžia valstybei narei palikti galioti ir taikyti teis?s aktus, pagal kuriuos bendrov?s, valstyb?s nar?s rezident?s (toliau – bendrov? rezident?), iš kit? bendrovi? reziden?i? gauti dividendai neapmokestinami pelno mokes?iu, o bendrov?s rezident?s iš bendrovi?, kit? valstybi? nari? reziden?i? (toliau – bendrov?s ne rezident?s), gauti dividendai apmokestinami pelno mokes?iu (suteikus dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvat? bet kurio nuo ši? dividend? mok?tino mokes?io prie šaltinio atžvilgiu ir tam tikromis s?lygomis bendrovi? ne reziden?i? nuo j? pelno sumok?to pelno mokes?io j? rezidavimo valstyb?je atžvilgiu)?

2. Kai valstyb?je nar?je taikoma sistema, kuri tam tikromis aplinkyb?mis nustato avansin? pelno mokest? <...> nuo bendrov?s rezident?s savo akcininkams išmokam? dividend? ir toje valstyb?je nar?je reziduojantiems akcininkams suteikia mokes?io kredit? už šiuos dividendus, ar ši valstyb? nar? pažeidžia EB 43 ar 56 straipsnius arba direktyvos (90/435/EEB) 4 straipsnio 1 dal? ar 6 straipsn?, jei ji palieka galioti ir taiko teis?s aktus, kurie bendrovei rezidentei suteikia teis? savo akcininkams mok?ti dividendus neprivalant mok?ti ACT nuo dividend?, kuriuos ji gavo iš tos valstyb?s nar?s bendrovi? reziden?i? (tiesiogiai ar netiesiogiai per kitas tos valstyb?s nar?s bendroves rezidentes), ir nesuteikia bendrovei rezidentei teis?s savo akcininkams mok?ti dividendus neprivalant mok?ti ACT nuo dividend?, kuriuos ji gavo iš bendrovi? ne reziden?i??

3. Ar antrajame klausime nurodytos Bendrijos teis?s nuostatos draudžia valstybei narei palikti galioti ir taikyti teis?s aktus, kurie dividendus išmoka?iai bendrovei ir kitoms šioje valstyb?je

nar?je reziduojan?ioms grup?s bendrov?ms leidžia mok?tino ACT sum? atskaityti iš pelno mokes?io, mok?tino nuo j? pelno:

a) ta?iau kurios nenustato jokios mok?tino ACT atskaitymo formos ar analogiškos lengvatos (kaip antai ACT gr?žinimas), taikom? šioje valstyb?je nar?je nereziduojan?i? grup?s bendrovi? šioje valstyb?je ar kitose valstyb?se nar?se uždirbtam pelnui; ir (arba)

b) kurios nustato, kad bet kokia dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvata, taikoma šios valstyb?s nar?s bendrovei rezidentei, sumažina mok?tino pelno mokes?, iš kurio gali b?ti atskaitytas mok?tinas ACT?

4. Kai valstyb?je nar?je taikomi teis?s aktai, kurie tam tikromis aplinkyb?mis numato, jog bendrov?s rezident?s, jei jos taip pasirenka, susigr?žina nuo savo akcininkams išmok?t? sum? sumok?t? ACT, jei šias sumas bendrov?s rezident?s gavo iš bendrovi? ne reziden?i? (šiuo atžvilgiu ?skaitant ir tre?i?j? šalį bendroves rezidentes), ar jie prieštarauja EB 43 ar 56 straipsniams ar (direktyvos 90/435) 4 straipsnio 1 daliai ar 6 straipsniui, kai šie teis?s aktai:

a) ?pareigoja bendroves rezidentes sumok?ti ACT ir v?liau prašyti j? gr?žinti; ir

b) nenumato, kad bendrovi? reziden?i? akcininkams suteikiamas mokes?io kreditas, kuris jiems b?t? suteiktas už dividendus, išmok?tus bendrov?s rezident?s, kuri pati negavo dividend? iš bendrovi? ne reziden?i??

5. Kai iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstyb? nar? pri?m? pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytus teis?s aktus ir po šios datos ji pri?m? kitus ketvirtajame klausime aprašytus teis?s aktus, ir jei pastarieji sudaro EB 56 straipsniu draudžiam? apribojim?, ar šis apribojimas turi b?ti laikomas nauju apribojimu, dar neegzistavusiu 1993 m. gruodžio 31 dien??

6. Jei kuris nors iš pirmajame – penktajame klausimuose aprašyt? teis?s akt? prieštarauja kuriai nors iš juose min?t? Bendrijos teis?s nuostat? tuo atveju, kai bendrov? rezident? ar kitos tos pa?ios grup?s bendrov?s, remdamosi min?tais pažeidimais, pareiškia šiuos ieškinius:

a) ieškin? d?l pirmajame klausime nurodytomis aplinkyb?mis neteis?tai surinkto pelno mokes?io gr?žinimo;

b) ieškin?, kuriuo siekiama susigr?žinti lengvatas (ar kompensuoti j? praradim?), taikytas d?l pirmame klausime nurodytomis aplinkyb?mis neteis?tai surinkto pelno mokes?io;

c) ieškin? d?l ACT, kuris negal?jo b?ti atskaitytas iš bendrov?s mok?tino pelno mokes?io ar d?l kurio negal?jo b?ti suteikta kitokia lengvata ir kuris neb?t? buv?s sumok?tas (ar b?t? buv?s atskaitytas), jei neb?t? ?vykdytas pažeidimas, gr?žinimo (ar kompensavimo);

d) ieškin? d?l prarastos galimyb?s panaudoti atitinkamas pinig? sumas nuo ACT sumok?jimo dienos iki jo atskaitos, kai ACT buvo atskaitomas iš pelno mokes?io;

e) ieškin? d?l bendrov?s ar kitos grup?s bendrov?s sumok?to pelno mokes?io gr?žinimo, kai kuri nors iš ši? bendrovi? buvo apmokestinama pelno mokes?iu atsisakant kit? lengvat? tam, kad mok?tinas ACT b?t? atskaitytas iš jos mok?tino pelno mokes?io (nes d?l ACT atskaitymo apribojimo susidarydavo jos mok?tinas pelno mokes?io likutis);

f) ieškin? d?l prarastos galimyb?s panaudoti atitinkamas pinig? sumas d?l anks?iau, nei b?t? kitu atveju, sumok?to pelno mokes?io ar d?l po to e punkte aprašytomis aplinkyb?mis prarast? lengvat?;

- g) bendrovės rezidentės ieškinį dėl ACT perviršio, kurį ši bendrovė perleido kitai grupei bendrovei ir kuriam nebuvo pritaikyta lengvata, kai ši kita bendrovė buvo parduota, išskaidyta ar likviduota, išmokėjimo (ar kompensavimo);
- h) ieškinį dėl prarastos galimybės panaudoti atitinkamas pinigų sumas nuo ACT sumokėjimo dienos iki jo grąžinimo, kai ACT buvo sumokėtas ir vėliau sugrąžintas pagal ketvirtajame klausime aprašytas nuostatas;
- i) ieškinį dėl kompensacijos, kai bendrovė rezidentė pasirinko teisę susigrąžinti ACT pagal ketvirtajame klausime aprašytas nuostatas ir savo akcininkams negalėjimą gauti mokesčio kreditą kompensavo padidindama dividendų sumą,

ar kiekvieną iš šių ieškinių atskirai reikia laikyti:

- ieškiniu dėl neteisėtai surinktų sumų grąžinimo, kai šis grąžinimas yra minėtas Bendrijos nuostatų pažeidimo pasekmė ar papildomas elementas, ar
- teise į kompensaciją arba žalos atlyginimą, kurios atžvilgiu reikia tenkinti sprendime (1996 m. kovo 5 d., *Brasserie du Pecheur ir Factortame*, C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. I-1029) nurodytas žalos atlyginimo sąlygas, ar
- teise į sumos, atitinkančios neteisėtai atsisakyti suteikti naudą, išmokėjimą?

7. Tuo atveju, jei atsakant į bet kurį šeštojo klausimo dalį ieškinys būtų laikomas ieškiniu dėl sumos, atitinkančios neteisėtai atsisakyti suteikti naudą, išmokėjimo:

- a) ar teisė į tokį išmokėjimą yra minėtomis Bendrijos teisės nuostatomis suteiktos teisės pasekmė ar papildymas; arba
- b) ar turi būti patenkintos (minėtame) sprendime (*Brasserie du Pecheur ir Factortame*) nurodytos žalos atlyginimo sąlygos; arba
- c) ar turi būti vykdytos kokios nors kitos sąlygos?

8. Ar atsakymas į šeštąjį arba septintąjį klausimą būtų kitoks, jei pagal nacionalinę teisę šeštajame klausime nurodyti pareikšti ieškiniai yra ieškiniai dėl sumų grąžinimo arba yra pareikšti arba turėtų būti pareikšti kaip ieškiniai dėl žalos atlyginimo?

9. Kokiomis gairėmis, jei tokios yra, Teisingumo Teismo manymu, reikia vadovautis šioje byloje ir kokiais aplinkybėmis turėtų atsižvelgti nacionalinis teismas, kai jam reikia nustatyti, ar yra pakankamai akivaizdus pažeidimas (minėto) sprendimo (*Brasserie du Pecheur ir Factortame*) prasme, ir ypač – ar pagal dabartinę Teisingumo Teismo praktiką dėl atitinkamų Bendrijos teisės nuostatų aiškinimo šis pažeidimas buvo pateisinamas arba ar kiekvienu konkrečiu atveju yra pakankamas priežastinis ryšys „tiesioginiam priežastiniam ryšiui“ minėto sprendimo prasme konstatuoti?”

32 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pastebi, kad iš EB 57 straipsnio 1 dalies matyti, kad 1993 m. gruodžio 31 d. santykiuose su tre?iosiomis šalimis egzistav?s laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas negali b?ti laikomas prieštaraujan?iu EB 56 straipsniui. Jis mano, kad kadangi trys pirmieji klausimai susij? su ankstesn?mis nei ši data nuostatomis, jie apima tik Europos bendrijos vidaus situacijas. Ketvirtasis ir penktasis klausimai susij? su v?lesn?mis nei ši data nuostatomis, tod?l jie, kalbant apie EB 56 straipsnio taikym?, susij? tiek su Bendrijos vidaus, tiek su tre?iosiomis šalimis susijusiomis situacijomis.

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

33 Pirmuoju klausimu prašym? prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstyb?s nar?s teis?s aktus, pagal kuriuos bendrov?s rezident?s iš kitos, taip pat šioje valstyb?je reziduojan?ios, bendrov?s gauti dividendai (toliau – nacionalin?s kilm?s dividendai) neapmokestinami pelno mokes?iu, o bendrov?s rezident?s iš kitos toje pa?ioje valstyb?je nereziduojan?ios bendrov?s gauti dividendai (toliau – užsienio kilm?s dividendai) apmokestinami šiuo mokes?iu, kartu šiuo pastaruoju atveju suteikiant mokes?io lengvat? už bet kur? dividendus išmok?jusios bendrov?s rezidavimo valstyb?je surinkt? mokest? prie šaltinio, bei kai dividendus gavusi bendrov? rezident? tiesiogiai ar netiesiogiai turi 10 % ar daugiau dividendus išmok?jusios bendrov?s balsavimo teisi?, lengvat? už pelno mokest?, kur? dividendus išmok?jusi bendrov? sumok?jo nuo su išmok?tais dividendais susijusio pelno.

34 Ieškovi? pagrindin?je byloje teigimu, tokie teis?s aktai prieštarauja EB 43 ir 56 straipsniams, nes, pirma, jie gali atgrasinti bendroves rezidentės steigti dukterines bendroves arba investuoti ? bendrovi? kapital? kitose valstyb?se nar?se, ir, antra, jie negali b?ti pateisinami nei užsienio kilm?s dividend? ir nacionalin?s kilm?s dividend? situacij? skirtumu, nei tikslu užtikrinti nacionalin?s mokes?i? sistemos darnum?.

35 Vis? pirma pažym?tina, kad remiantis nusistov?jusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, pastarosios turi j? ?gyvendinti laikydamosi Bendrijos teis?s (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C?35/98, Rink. p. I?4071, 32 punkt?; min?to sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, 37 punkt? ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C?471/04, Rink. p. I?2107, 28 punkt?).

36 Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, jog nacionalin?s teis?s aktai, kurie nustato, kad bendrov?s rezident?s gaunami dividendai apmokestinami mokes?iu, kurio ne tik apmokestinimo baz?, bet ir galimyb? iš šio mokes?io atskaityti dividendus išmoka?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?je sumok?t? mokest? priklauso nuo to, ar dividendai yra nacionalin?s ar užsienio kilm?s, bei nuo dividendus gavusiai bendrovei priklausan?io dividendus išmok?jusios bendrov?s kapitalo dalies, gali patekti tiek ? EB 43 straipsnio d?l ?sisteigimo laisv?s, tiek ? EB 56 straipsnio d?l laisvo kapitalo jud?jimo taikymo sritis.

37 Iš prašym? priimti pejudicin? sprendim? pateikusio teismo sprendimo matyti, kad šiam teismui nagrin?jant gin?? kaip „bandomosios“ pasirinktos bylos susijusios su Jungtin?je Karalyst?je reziduojan?iomis bendrov?mis, gavusiomis dividend? iš bendrovi? ne reziden?i?, kurias pirmosios kontroliuoja 100 %. Kadangi tai apima dalyvavim? kapitale, kuris jo tur?toju leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir nulemti bendrov?s veikl?, taikomos su ?sisteigimo laisve susijusios sutarties nuostatos (2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C?251/98, Rink. p. I?2787, 21 ir 22 punktai; 2002 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C?436/00, Rink. p. I?10829, 37 ir 66–68 punktai bei 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, Rink. p. I?0000 31 punkt?).

38 Kaip generalinis advokatas pažym?jo savo išvados 33 punkte, kit? bendrovi?, šios bylos šali?, dalyvavimo kapitale pob?dis nebuvo nurodytas Teisingumo Teisme. Taigi neatmetama tikimyb?, kad ši byla taip pat susijusi su pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? ?taka bendrovi? reziden?i?, gavusi? dividend? d?l dalyvavimo kapitale, kuris joms neleidžia daryti aiškos ?takos dividendus išmok?jusios bendrov?s sprendimams ir nulemti jos veiklos, situacijai. Tod?l šie teis?s aktai taip turi b?ti nagrin?jami sutarties nuostat?, susijusi? su laisvu kapitalo jud?jimu, atžvilgiu.

D?l ?sisteigimo laisv?s

39 Kalbant, vis? pirma, apie ieškovi? pagrindin?je byloje situacij?, reikia priminti, kad ?sisteigimo laisv?, kuri? EB 43 straipsnis pripaž?sta Bendrijos pilie?iams ir kuri apima ir j? teis? imtis savarankiškai dirban?i? asmen? veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti ?mones tomis pa?iomis s?lygomis, kurios ?sisteigimo valstyb?s nar?s teis?s aktuose yra nustatytos jos pa?ios subjektams, pagal EB 48 straipsn? apima bendrovi?, ?steigt? vadovaujantis valstyb?s nar?s teis?s aktais ir Bendrijoje turin?i? savo pagrindines buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet?, teis? vykdyti savo veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterin? bendrov?, filial? ar atstovyb? (žr., be kita ko, 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rink. p. I?6161, 35 punkt?; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?446/03, Rink. p. I?10837, 30 punkt? ir min?to sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 41 punkt?).

40 Reikia pažym?ti, kad bendrovi? buvein? EB 48 straipsnio prasme, kaip ir fizini? asmen? pilietyb?, naudojama nustatant j? s?saj? su valstyb?s teis?s sistema. Pripažinus, kad ?sisteigimo valstyb? nar? gali laisvai taikyti skirting? vertinim? d?l to, kad bendrov?s buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, EB 43 straipsnis tapt? beprasmis (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, 270/83, Rink. p. 273, 18 punkt?; 1993 m. liepos 13 d. Sprendimo *Commerzbank*, C?330/91, Rink. p. I?4017, 13 punkt?; min?to sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 42 punkt? ir min?to sprendimo *Marks & Spencer* 37 punkt?). Taigi ?sisteigimo laisv? skirta užtikrinti, kad priiman?iojoje valstyb?je nar?je b?t? taikomas nacionalinis vertinimas, ir kartu draudžia bet koki? diskriminacij? d?l bendrovi? buvein?s vietos (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?* 14 punkt? ir min?to sprendimo *Saint-Gobain ZN* 35 punkt?).

41 Reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje bendrov?s rezident?s, gaunan?ios dividendus iš kitos bendrov?s, kurios ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisi? tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso pirmajai, atveju nacionalin?s teis?s aktai numato skirting? mokestin? vertinim? pagal tai, ar dividendai buvo gauti iš taip pat Jungtin?je Karalyst?je reziduojan?ios bendrov?s, ar iš kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?ios bendrov?s. Iš tikr?j? pirmuoju atveju gauti dividendai neapmokestinami pelno mokes?iu, o antruoju atveju jie apmokestinami min?tu mokes?iu, ta?iau atsiranda teis? ? lengvat? už bet kok? dividendus išmok?jusios bendrov?s rezidavimo valstyb?je išmokant dividendus sumok?t? mokest? prie šaltinio bei už pastarosios nuo su jais susijusio pelno

sumokėt? pelno mokest?.

42 Ieškovi? pagrindin?je byloje teigimu, d?l to, kad pagal Jungtin?je Karalyst?je galiojan?ius teis?s aktus dividendus gavusiai bendrovei rezidentei taikoma neapmokestinimo sistema, kai dividendai yra nacionalin?s kilm?s, ir užskaitos sistema, kai dividendai yra užsienio kilm?s, pastariesiems taikomas mažiau palankus mokestinis vertinimas nei pirmiesiems.

43 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad valstyb? nar?, siekdama išvengti paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus arba j? sušvelninti, gali pasirinkti kelet? sistem?. Dividendus gavusio akcininko atžvilgiu šios sistemos neb?tina duoda t? pat? rezultat?. Taip pagal nepamokestinimo sistem? dividendus gav?s akcininkas nuo gaut? dividend? iš principo mokes?io nemoka, ir tai nepriklauso nei nuo dividendus išmok?jusios bendrov?s su jais susijusiam pelnui taikomo mokes?io tarifo, nei nuo pastarosios bendrov?s faktiškai sumok?tos šio mokes?io sumos. Tačiau pagal toki? kaip pagrindin?je byloje nagrin?jam? užskaitos sistem? akcininkas iš mokes?io, mok?tino nuo gaut? dividend?, gali atskaityti tik mokes?io sum?, kuri? dividendus išmok?jusi bendrov? iš tikr?j? tur?jo sumok?ti nuo su jais susijusio pelno, ir ši atskaitoma suma ne didesn? kaip šio akcininko mok?tina mokes?io suma.

44 Kalbant apie dividendus, kuriuos patronuojan?iai bendrovei, tam tikros valstyb?s nar?s rezidentei, išmok?jo kitoje valstyb?je nar?je reziduojanti bendrov?, kurios ne mažiau kaip 25 % kapitalo priklauso tai patronuojan?iai bendrovei, Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis aiškiai numato, kad valstyb?s nar?s gali pasirinkti neapmokestinimo arba užskaitos sistemas. Iš tikr?j? numatyta, kad kai tokia patronuojanti bendrov? iš savo dukterin?s bendrov?s gauna paskirstytojo pelno dal?, išskyrus pastarosios likvidavimo atvej?, patronuojan?ios bendrov?s valstyb? arba neapmokestina šio pelno, arba j? apmokestina, suteikdama teis? patronuojan?iai bendrovei iš priklausan?io mok?ti mokes?io atskaityti t? mokes?io dal?, kuri? nuo to pelno sumok?jo dukterin? bendrov?, ir, esant reikalui, valstyb?s nar?s, kurios rezident? yra dukterin? bendrov?, taikomo mokes?io prie šaltinio sum?, ne didesn? už atitinkamo nacionalinio mokes?io sum?.

45 Tačiau, nustatydamas savo mokes?i? sistem?, ypa? kai jos ?tvirtina priemones, skirtas išvengti apmokestinimo kelis kartus arba ekonominio dvigubo apmokestinimo arba juos sušvelninti, valstyb?s nar?s turi laikytis Bendrijos teis?s reikalavim?, ypa? t?, kuriuos nustato su jud?jimo laisv?mis susijusios Sutarties nuostatos.

46 Taigi iš teism? praktikos matyti, kad nesvarbu, kokios b?t? nustatytos priemon?s apmokestinimui kelis kartus arba ekonominiam dvigubam apmokestinimui išvengti arba jiems sušvelninti, Sutartimi užtikrinamos jud?jimo laisv?s draudžia valstyb?ms nar?ms užsienio kilm?s dividendus vertinti mažiau palankiai nei nacionalin?s kilm?s dividendus, nebent skirtingas vertinimas susij?s su situacijomis, kurios n?ra objektyviai panašios, arba jis yra pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais (šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo, *Lenz*, C?315/02, Rink. p. I?7063, 20–49 punktus; 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 20–55 punktus). Taip pat Teisingumo Teismas primin?, kad Direktyvoje 90/435 valstyb?ms nar?ms numatyta galimybė gali b?ti pasinaudota tik laikantis pagrindini? Sutarties nuostat?, ypa? t?, kurios susijusios su ?sisteigimo laisve (min?to sprendimo *Keller Holding* 45 punktas).

47 D?l klausimo, ar valstyb? nar? gali nacionalin?s kilm?s dividendams taikyti neapmokestinimo sistem?, kai užsienio kilm?s dividendams ji taiko užskaitos sistem?, svarbu nurodyti, kad kiekviena valstyb? nar? gali, laikydamasi Bendrijos teis?s, nustatyti savo paskirstytojo pelno apmokestinimo sistem? ir b?tent apibr?žti apmokestinimo baz? bei mokes?io tarif?, kurie taikomi dividendus išmok?jusiai bendrovei rezidentei ir (arba) dividendus gavusiam akcininkui, jeigu jie apmokestinami šiuo mokes?iu šioje valstyb?je nar?je.

48 Taigi Bendrijos teisė iš principo nedraudžia valstybei narei vengti bendrovės rezidentės gautų dividendų apmokestinimo kelis kartus, taikant taisykles, pagal kurias šie dividendai neapmokestinami, jeigu juos išmoka bendrovė rezidentė, kartu užskaitos sistema vengiant minėtų dividendų apmokestinimo kelis kartus, kai juos išmoka bendrovė ne rezidentė.

49 Tam, kad tokioje situacijoje užskaitos sistemos taikymas būtų suderinamas su Bendrijos teise, svarbu, kad, pirma, užsienio kilmės dividendai šioje valstybėje narėje nebūtų apmokestinami didesniu mokesčio tarifu nei taikomas nacionalinės kilmės dividendams.

50 Antra, ši valstybė narė turi vengti užsienio kilmės dividendų apmokestinimo kelis kartus, dividendus išmokėjusios bendrovės ne rezidentės sumokėtą mokesčio sumą atskaitydamos iš dividendus gavusiai bendrovei rezidentei taikytino mokesčio sumos, pastarosios neviršijant.

51 Taigi, kai su užsienio kilmės dividendais susijęs pelnas dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje narėje apmokestinamas mažesniu mokesčiu nei dividendus gavusios bendrovės valstybės narės taikomas mokestis, pastaroji valstybė turi suteikti visą mokesčio kreditą, atitinkantį dividendus išmokėjusios bendrovės savo rezidavimo valstybėje sumokėtą mokestį.

52 Tačiau, kai šis pelnas dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje narėje apmokestinamas didesniu mokesčiu nei dividendus gavusios bendrovės valstybės narės taikomas mokestis, pastaroji valstybė privalo suteikti tik dividendus gavusios bendrovės mokėtiną pelno mokesčio sumą neviršijantį mokesčio kreditą. Ji neprivalo grąžinti skirtumo, tai yra dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje narėje sumokėtos sumos, kuri viršija dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje mokėtiną mokesčio sumą.

53 Šiomis aplinkybomis vien tai, kad, palyginus su neapmokestinimo sistema, užskaitos sistema mokesčio mokėtojams nustato papildomą administracinę naštą, nes turi būti įrodyta dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje faktiškai sumokėta suma, negali būti laikoma įsisteigimo laisvei prieštaraujančiu skirtingu vertinimu, nes užsienio kilmės dividendus gaunančioms bendrovėms rezidentėms nustatyta tam tikra administracinė našta yra būdinga mokesčio kredito sistemos funkcionavimui.

54 Vis dėlto ieškovės pagrindinėje byloje pastebi, kad pagal Jungtinėje Karalystėje galiojančius teisės aktus tuo atveju, kai išmokami nacionalinės kilmės dividendai, nuo pastarųjų dividendus gavusi bendrovė neprivalo mokėti pelno mokesčio, neatsižvelgiant į dividendus išmokėjusios bendrovės sumokėtą mokestį, t. y. taip pat neprivalo mokėti tuo atveju, kai dėl pastarajai taikomų lengvatų ji neturi mokėti mokesčio arba moka pelno mokestį, kurio tarifas yra mažesnis nei paprastai taikomas Jungtinėje Karalystėje.

55 To neginėjia Jungtinės Karalystės vyriausybė, kuri vis dėlto teigia, kad dividendus išmokėjusiai bendrovei ir dividendus gavusiai bendrovei skirtingi apmokestinimo tarifai taikomi tik daugiau išimtinėmis aplinkybomis, kurių nėra pagrindinėje byloje.

56 Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar apmokestinimo tarifas yra vienodas ir ar skirtingi apmokestinimo tarifai egzistuoja tik tam tikrais atvejais dėl apmokestinimo bazės pakeitimo, pritaikius tam tikras išimties lengvatas.

57 Iš to matyti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinjamus nacionalinės teisės aktus tai, kad nacionalinės kilmės dividendams taikoma neapmokestinimo sistema, o užsienio kilmės dividendams – užskaitos sistema, neprieštaruja EB 43 straipsnyje įtvirtintai įsisteigimo laisvei, jeigu užsienio kilmės dividendų apmokestinimo tarifas neviršija nacionalinės kilmės dividendams taikomo apmokestinimo tarifo, o mokesčio kreditas yra bent jau lygus dividendus išmokėjusios

bendrovės valstybėje narėje sumokėti sumai ir nevirsija dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje taikomo mokesčio sumos.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo

58 Antra, kalbant apie bendroves rezidentes, gavusias dividendus iš kitos bendrovės, kuri ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisę priklauso pirmosioms, tačiau šis dalyvavimas kapitale neleidžia joms daryti aiškios tokos tos bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, reikia konstatuoti, kad Jungtinėje Karalystėje minėtoms bendrovėms taip pat taikoma, pirma, neapmokestinimo sistema, kai jos gauna nacionalinės kilmės dividendus, ir, antra, užskaitos sistema, kai jos gauna užsienio kilmės dividendus.

59 Ieškovių pagrindinėje byloje teigimu, tai yra skirtingas vertinimas, kuris Jungtinėje Karalystėje reziduojančias bendroves atgraso nuo investavimo į kitose valstybėse narėse reziduojančių bendrovių kapitalą ir kuris, jeigu nėra objektyvaus pateisinimo, pažeidžia EB 56 straipsnį, susijusį su laisvu kapitalo judėjimu.

60 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 47–56 punktuose, tokie teisės aktai kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje nediskriminuoja užsienio kilmės dividendus gaunančių bendrovių. Todėl šio sprendimo 57 punkte pateikta išvada taip pat taikoma ir su laisvu kapitalo judėjimu susijusioms sutarties nuostatoms.

61 Kalbant apie bendroves rezidentes, gavusias dividendų iš bendrovių, kurių ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisę priklauso pirmosioms, iš pagrindinėje byloje nagrinjamą nacionalinės teisės aktą matyti, kad nacionalinės kilmės dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o užsienio kilmės dividendai juo apmokestinami ir tik suteikia teisę lengvatą už dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje nuo to paties dividendų sumokėto bet kokio mokestį prie šaltinio.

62 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia pažymėti, kad mokesčių normos, skirtos paskirstytojo pelno apmokestinimui išvengti ar jam sušvelninti, atžvilgiu užsienio kilmės dividendus gaunančios bendrovės akcininkų padėtis yra panaši į nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės akcininkų, jeigu abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus.

63 Kita vertus, nors bendrovei rezidentei, gaunančiai dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, taikoma neapmokestinimo sistema pašalina paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus riziką, taip nėra bendrovių ne rezidenčių paskirstyto pelno atveju. Nors pastaruoju atveju dividendus gavusios bendrovės rezidavimo valstybė suteikia lengvatą už dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje taikytą mokestį prie šaltinio, tokia lengvata dividendus gavusios bendrovės atžvilgiu tik pašalina teisinį dvigubą apmokestinimą. Tačiau ši lengvata nepašalina apmokestinimo kelis kartus, kuris atsiranda tuo atveju, kai paskirstytasis pelnas apmokestinamas, pirma, pelno mokesčiu, kurį turi mokėti dividendus išmokėjusi bendrovė savo rezidavimo valstybėje, ir, antra, – pelno mokesčiu, kurį turi mokėti dividendus gavusi bendrovė.

64 Toks skirtingas vertinimas atgraso Jungtinėje Karalystėje reziduojančias bendroves investuoti savo kapitalą kitose valstybėse narėse steigtas bendroves. Be to, jis taip pat turi ribojamąjį poveikį kitoje valstybėje narėje steigto bendrovių atžvilgiu, nes trukdo kapitalą pritraukti iš Jungtinės Karalystės. Kadangi pajamoms iš užsienio kilmės kapitalo mokestiniu požiūriu taikomas mažiau palankus vertinimas nei Jungtinėje Karalystėje steigto bendrovių išmokėtiems dividendams, kitose valstybėse narėse steigto bendrovių kapitalas Jungtinėje Karalystėje gyvenantiems investuotojams yra ne toks patrauklus nei to bendrovių, kurios turi savo buveiną šioje valstybėje narėje (žr. minėto sprendimo *Verkooijen* 34 ir 35 punktus; minėto sprendimo *Lenz* 20 ir 21 punktus ir minėto sprendimo *Manninen* 22 ir 23 punktus).

65 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad iš tokio teisės aktų kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje kylantis skirtingas dividendų, kuriuos bendrovės rezidentas gavo iš bendrovių ne rezidentų, kurių ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisių priklauso pirmosioms, vertinimas sudaro EB 56 straipsniu iš esmės draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.

66 Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, tai, kad šioms bendrovėms rezidentams suteikiama tik bet kokiu nuo dividendo sumokėto mokestį prie šaltinio atitinkanti pelno mokesčio lengvata, yra teisėta ir proporcinga. Iš tikrųjų praktinės kliūtys neleidžia bendrovei, kuriai priklauso mažiau kaip 10 % dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo, suteikti mokesčio kreditą, atitinkantį pastarosios faktiškai sumokėto mokestį. Priešingai nei mokesčio kreditas už mokestį prie šaltinio, toks mokesčio kreditas galėtų būti suteiktas tik atlikus ilgus ir sudėtingus patikrinimus. Todėl teisėta ribą nustatyti pagal dalyvavimo kapitale svarbą. Beje, Jungtinės Karalystės nustatyta 10 % riba yra labiau palanki nei Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengtoje pavyzdinėje sutartyje ir Direktyvos 90/435 pirminėje redakcijoje nustatyta 25 % riba.

67 Iš tiesų iš esmės valstybės narės, tvirtindamos priemones, skirtas paskirstytojo pelno apmokestinimui kelis kartus išvengti arba jį sušvelninti, turi nustatyti mokesčių mokėtojų kategorijas, kuriai gali būti taikomos šios priemonės, ir šiuo tikslu tvirtinti ribas, grindžiamas šioms mokesčių mokėtojams priklausančiu atitinkamą dividendus išmokėjusi bendrovių kapitalu. Tik valstybių narių bendrovių, kurioms priklauso ne mažiau kaip 25 % kitos valstybės narės bendrovės kapitalo, atžvilgiu pagrindinės bylos faktinėms aplinkyboms taikoma Direktyvos 90/435 4 straipsnio, skaitomo kartu su jos 3 straipsniu, redakcija pareigoja valstybės nares, jeigu jos apmokestina patronuojančios bendrovės rezidentas iš dukterinės bendrovės, kitos valstybės narės rezidentas, gautą pelną, leisti šiai patronuojančiai bendrovei iš savo mokesčio sumos atskaityti ne tik dukterinės bendrovės rezidavimo valstybėje narėje surinktą mokestį prie šaltinio, bet ir dukterinės bendrovės nuo šio pelno sumokėtą mokesčio dalį.

68 Tačiau, nors dalyvavimo kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atveju jos 4 straipsnis netrukdo valstybei narei apmokestinti dividendus, kuriuos bendrovė ne rezidentas išmokėjo bendrovei rezidentei, pastarajai nesuteikiant jokios lengvatos už savo rezidavimo valstybėje pirmosios sumokėtą pelno mokestį, šia kompetencija valstybė narė gali naudotis, tik kai pagal jos nacionalinę teisę dividendai, kuriuos bendrovė rezidentas gauna iš kitos bendrovės rezidentas, taip pat apmokestinami mokesčiu, kurį turi mokėti dividendus gavusi bendrovė, pastarajai negalint pasinaudoti lengvata už dividendus išmokėjusios bendrovės sumokėtą pelno mokestį.

69 Iš tikrųjų vien tai, kad tokio dalyvavimo kapitale atveju valstybė narė turi nustatyti, ar ir kokia apimtimi turi būti vengiama paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus, savaime nereiškia, kad ji gali taikyti tvarką, pagal kurią užsienio kilmės dividendai ir nacionalinės kilmės dividendai vertinami nevienodai.

70 Be to, neatsižvelgiant į tai, kad bet kuriuo atveju yra įvairių sistemų, kurias valstybė narė

gali pritaikyti siekdama išvengti paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus arba jį sušvelninti, sunkumai, kurie gali kilti nustatant kitoje valstybėje narėje faktiškai sumokėtą mokestį, negali pateisinti tokios laisvo kapitalo judėjimo kliūtis, kokia yra išplaukiančioji iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo teisės aktų (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 29 punktų ir minėto sprendimo *Manninen* 54 punktų).

71 Iš to išplaukia, kad tokie mokesčiai teisės aktai kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje prieštarauja EB 56 straipsnyje tvirtintam laisvo kapitalo judėjimo principui.

72 Taigi pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad EB 43 ir 56 straipsniai turi būti aiškinami taip: kai valstybės narės taiko apmokestinimo kelis kartus ar ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba jį sušvelninimo sistemą dividendų, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės rezidentės, atveju, ji privalo vienodai vertinti ir bendrovei ne rezidentei rezidentams išmokėtus dividendus.

73 EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia valstybės narės teisės aktų, pagal kuriuos bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gaunami dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentės iš bendrovės ne rezidentės, kurios ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisių priklauso bendrovei rezidentei, gauti dividendai apmokestinami šiuo pelno mokesčiu, kartu šiuo pastaruoju atveju suteikiant mokesčio kreditą už dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje faktiškai sumokėtą mokestį, jeigu užsienio kilmės dividendams taikomas apmokestinimo tarifas neviršija nacionalinės kilmės dividendams taikomo apmokestinimo tarifo, o mokesčio kreditas yra bent jau lygus dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje narėje sumokėti sumai, neviršijant dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje taikomo mokesčio sumos.

74 EB 56 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gaunami dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentės iš bendrovės ne rezidentės, kurios ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisių priklauso bendrovei rezidentei, gauti dividendai apmokestinami šiuo pelno mokesčiu, bendrovei rezidentei nesuteikiant mokesčio kredito už dividendus išmokėjusios bendrovės savo rezidavimo valstybėje faktiškai sumokėtą mokestį.

Dėl antrojo klausimo

75 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 ir 56 straipsniai ir (arba) Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia tokius nacionalinės teisės aktus kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie bendrovei rezidentei, gaunančiai dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, suteikiant mokesčio kreditą už šios antrosios bendrovės sumokėtą ACP, leidžia išmokėti dividendus savo akcininkams neprivalant mokėti ACT, nors panašiu atveju bendrovė rezidentė, gavusi dividendus iš bendrovės ne rezidentės, turi mokėti visą ACT.

76 Pirmiausia reikia pastebėti, kad, kalbant apie valstybės narės bendrovei iš dukterinių bendrovių, kitų valstybių narių rezidentei, gauto pelno paskirstymą, pagal pagrindinės bylos aplinkybes taikoma Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies redakcija: ši direktyva taikoma patronuojančioms bendrovėms, kurioms priklauso ne mažiau kaip 25 % jos dukterinių bendrovių kapitalo. Kaip buvo minėta šio sprendimo 38 punkte, kadangi sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodo kitų bendrovių, esančių prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamos bylos šalimis, dalyvavimo kapitale pobūdžio, negali būti atmesta tikimybė, kad pastaroji byla taip pat susijusi su dalyvavimu kapitale, kuris šiuo pagrindu nepatenka į šios direktyvos *rationae materiae* taikymo sritį.

77 Be to, pagrindin?je byloje nagrin?jamos „bandomosios“ bylos susijusios su dividend? mok?jimais, kurie buvo vykdomi nuo 1973 m. gruodžio 31 d. pasibaigusio mokestinio laikotarpio, todėl jos bent jau iš dalies susijusios su situacijomis, kurios nepatenka ? Direktyvos 90/435 *rationae temporis* taikymo srit?.

78 Taigi, siekiant atsakyti ? užduot? klausim?, reikia pirmiausia išnagrin?ti, kokia apimtimi tokie teis?s aktai kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje suderinami su Sutarties nuostatomis.

D?l Sutarties nuostat?, susijusi? su ?sisteigimo laisve ir laisvu kapitalo jud?jimu

79 Pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus nacionalin?s teis?s aktus bendrov? rezident?, gaunanti kitos bendrov?s rezident?s mokamus dividendus, gauna pastarosios sumok?to ACT sumos dal? atitinkant? mokes?io kredit?, kuris jai leidžia savo akcininkams mok?ti dividendus, iš šiuo pagrindu jos mok?tino ACT atskaitant šios kitos bendrov?s sumok?t? ACT. Ta?iau bendrov? rezident?, gaunanti užsienio kilm?s dividendus, negauna tokio mokes?io kredito ir todėl, išmok?dama savo akcininkams dividendus, turi mok?ti vis? ACT.

80 Kadangi šie teis?s aktai taikomi dividendus išmokant bendrov?ms akcinink?ms, neatsižvelgiant ? j? dalyvavimo kapitale apimt?, tokiems išmok?jimams gali b?ti taikomas tiek su ?sisteigimo laisve susij?s EB 43 straipsnis, tiek EB 56 straipsnis, susij?s su laisvu kapitalo jud?jimu.

81 Ta?iau tiek, kiek kalbama apie dalyvavim? kapitale, kuris jo tur?tojai leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir nulemti bendrov?s veikl?, taikomos su ?sisteigimo laisve susijusios sutarties nuostatos. Taigi, atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jam? „bandom?j?“ byl? aplinkybes, pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus pirmiausia reikia išnagrin?ti EB 43 straipsnio atžvilgiu (žr. šio sprendimo 37 punkt?).

82 Kaip teigia ieškov?s pagrindin?je byloje, pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus užsienio kilm?s dividend? gavusi bendrov? rezident?, kuri savo akcininkams išmoka t? pa?i? dividend? sum?, turi mok?ti vis? ACT, o nacionalin?s kilm?s dividend? gavusiai bendrovei rezidentei, savo akcininkams išmokan?iai t? pa?i? dividend? sum?, mok?tinas ACT kompensuojamas sutektu mokes?io kreditu, todėl jai nebereikia mok?ti ACT.

83 Bendrov?s rezident?s, gaunan?ios dividendus iš kitos bendrov?s rezident?s, atveju ši sistema užtikrina, kad kai dividendus gavusi bendrov? pati paskirto peln? savo akcininkams, ACT mokamas tik vien? kart?. Neapmokestinimas ACT, kuris tokiu b?du taikomas dividendus gavusiai bendrovei, atitinka jai taikom? nepamokestinim? pelno mokes?iu iš kitos bendrov?s rezident?s gaut? dividend? atžvilgiu.

84 Reikia konstatuoti, kad nemokant ACT susidaro apyvartin?s l?šos, nes atitinkama bendrov? gali pasilikti sumas, kurias kitu atveju tur?t? sumok?ti kaip ACT, tol, kol pelno mokestis tampa mok?tinas (žr. min?to sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 44 punkt?).

85 Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s teigimu, šis skirtingas vertinimas n?ra Bendrijos teis?s draudžiama diskriminacija, nes jis pagr?stas ne tarp nacionalin?s kilm?s dividend? ir užsienio kilm?s dividend? daromu skirtumu, bet skirtumu tarp dividend?, už kuriuos ACT buvo sumok?tas, ir t?, už kuriuos ACT nebuvo sumok?tas. Mokes?io kreditas, suteiktas bendrovei, gaunan?iai iš kitos bendrov?s rezident?s dividendus, skirtas išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo ACT srityje. Ta?iau kadangi bendrov?s, gaunan?ios dividendus iš bendrov?s ne rezident?s, atveju pastaroji bendrov? nesumok?jo jokio ACT, n?ra ekonominio dvigubo apmokestinimo ACT rizikos.

86 Tiesa, kad, pagal pagrindinį je byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, ACT suma, kuri bendrovė rezidentė turi sumokėti, savo akcininkams išmokama dividendus, priklauso nuo to, ar ši bendrovė gavo ar negavo dividendų iš bendrovės, kuri jau buvo sumokėjusi ACT, tačiau praktikoje šis metodas lemia tai, kad bendrovė, gaunanti užsienio kilmės dividendus, vertinama mažiau palankiai nei bendrovė, gaunanti nacionalinės kilmės dividendus. Iš tikrųjų vėliau išmokant dividendus, pirmoji turi sumokėti visą ACT, o antroji turi jo sumokėti tik tiek, kiek savo akcininkams išmokėta dividendų suma viršija sumą, kuri ji pati gavo.

87 Taigi, priešingai nei teigia Jungtinės Karalystės vyriausybė, pagrindinį je byloje nagrinėjamuose teisės aktuose nurodyto apmokestinimo kelis kartus išvengimo tikslo atžvilgiu užsienio kilmės dividendus gaunanti bendrovė yra panašioje situacijoje kaip ir nacionalinės kilmės dividendus gaunanti bendrovė, net jeigu tik pastaroji gauna dividendus, už kuriuos ACT buvo sumokėtas.

88 Iš tikrųjų, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 65–68 punktuose, Jungtinėje Karalystėje reziduojančios bendrovės mokėtinas ACT yra tik pelno mokesčio mokėjimas avansu, net jeigu jis taikomas išmokant dividendus ir apskaičiuojamas nuo šių dividendų sumos. Išmokant dividendus sumokėtas ACT iš esmės gali būti atskaitytas iš pelno mokesčio, kurį bendrovė turi mokėti nuo savo pelno už atitinkamą mokestinį laikotarpį. Be to, kaip Teisingumo Teismas pažymėjo kalbėdamas apie Jungtinėje Karalystėje galiojančią mokesčių teisės aktų numatytą grupės apmokestinimo tvarką, pagal tokią tvarką pelno mokesčio dalis, kurios bendrovė rezidentė neturi mokėti avansu išmokama dividendus savo patronuojančiai bendrovei, iš esmės yra sumokama tada, kai pelno mokestis, kurį turi sumokėti pirmoji bendrovė, tampa mokėtinas (žr. minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 53 punktą).

89 Kalbant apie bendroves, kurios dėl to, kad jų buveinė yra ne Jungtinėje Karalystėje, neturi mokėti ACT, kai dividendus jos išmoka bendrovei rezidentei, reikia konstatuoti, kad jos apmokestinamos pelno mokesčiu jų rezidavimo valstybėje.

90 Šiomis aplinkybėmis tuo, kad bendrovė ne rezidentė neapmokestinama ACT, kai ji dividendus išmoka bendrovei rezidentei, negali būti remiamasi siekiant atsisakyti pastarajai suteikti galimybę sumažinti ACT sumą, kurią ji turi mokėti vėliau išmokama dividendus. Iš tikrųjų tokios bendrovės ne rezidentės neapmokestinimą ACT lemia tai, kad ji apmokestinama pelno mokesčiu ne Jungtinėje Karalystėje, bet savo rezidavimo valstybėje. Negalima reikalauti, kad bendrovė avansu mokėtų mokestį, kuriuo ji niekuomet nebus apmokestinta (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 55 ir 56 punktus).

91 Kadangi tiek bendrovės rezidentės, išmokančios kitoms bendrovėms rezidentėms dividendus, tiek bendrovės ne rezidentės, atliekančios tokį išmokėjimą, apmokestinamos pelno mokesčiu jų rezidavimo valstybėje, nacionalinės teisės aktai, kuriais siekiama išvengti apmokestinimo kelis kartus tik tuo atveju, kai bendrovės dividendus gauna iš kitų bendrovių rezidentė, o bendrovės, gaunančios dividendus iš bendrovių ne rezidentė, atsiduria nepalankioje padėtyje apyvartiniuose atžvilgiu, nepaaiškinami atitinkamu situacijos skirtumu.

92 Negalima teigti, kaip tai daro Jungtinė Karalystė, kad faktiškai šis nevienodas vertinimas neegzistuoja, nes ne Jungtinėje Karalystėje reziduojanti bendrovė, kuri išmokėjo dividendus neprivaloma sumokėti ACT, savo akcininkams gali išmokėti didesnes sumas. Iš tikrųjų tokiau argumentu neatsižvelgiama į tai, kad tokia bendrovė savo rezidavimo valstybėje taip pat apmokestinama pelno mokesčiu pagal joje taikomas taisykles ir tarifus.

93 Skirtingas vertinimas juolab negali būti pateisinamas būtinybe apsaugoti Jungtinėje Karalystėje galiojančios mokesčių sistemos darnumą dėl to, kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp

suteiktos mokestin?s naudos, t. y. bendrovei rezidentei, gaunan?iai dividendus iš kitos bendrov?s rezident?s, suteikto mokes?io kredito, ir mok?tino kompensacinio mokes?io, t. y. šio išmok?jimo atveju pastarosios sumok?to ACT. Iš tikr?j? tokio ryšio b?tinyb? konkre?iai tur?t? lemti tokios pa?ios mokestin?s naudos suteikim? bendrov?ms, gaunan?ioms dividendus iš bendrovi? ne reziden?i?, nes pastarosios savo rezidavimo valstyb?je taip pat privalo mok?ti pelno mokest? nuo paskirstytojo pelno.

94 Iš to išplaukia, kad EB 43 straipsnis draudžia nacionalin?s teis?s aktus, kurie leidžia bendrovei rezidentei, gavusiai dividend? iš kitos bendrov?s rezident?s, iš ACT sumos, kuri? pirmoji bendrov? turi sumok?ti, atskaityti antrosios bendrov?s sumok?t? ACT, jeigu bendrov? rezident?, gavusi dividend? iš bendrov?s ne rezident?s, neturi teis?s taikyti tokios atskaitos pelno mokes?io, kuriuo pastaroji bendrov? apmokestinama savo rezidavimo valstyb?je, atžvilgiu.

95 Kadangi negali b?ti atmesta tikimyb?, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jama byla taip pat susijusi su bendrov?mis rezident?mis, gavusiomis dividend? iš kapitalo, kuris joms neleidžia daryti aiškos ?takos dividendus išmok?jusios bendrov?s sprendimams ir nulemti jos veiklos, šie teis?s aktai taip pat turi b?ti vertinamai su laisvu kapitalo jud?jimu susijusio EB 56 straipsnio atžvilgiu.

96 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad bendrov?s rezident?s, gaunan?ios užsienio kilm?s dividend?, skirtingai vertinamos, t. y. atsiduria nepalankioje pad?tyje apyvartini? I?š? atžvilgiu, ir šis vertinimas nepaaiškinamas atitinkamos situacijos skirtumu.

97 Šis skirtingas vertinimas lemia tai, kad Jungtin?je Karalyst?je reziduojan?ios bendrov?s atgrasinamos nuo savo kapitalo investavimo ? kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusios bendrov?s kapital?, ir taip pat sukelia ribojant? poveik? kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusi? bendrovi? atžvilgiu, nes trukdo joms pritraukti kapital? iš pirmosios valstyb?s nar?s.

98 Motyvai, kuriais remiasi Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? siekdama pateisinti ši? laisvo kapitalo jud?jimo kli?t?, yra tapat?s tiems, kurie jau buvo atmesti pagrindin?je byloje nagrin?jamus nacionalin?s teis?s aktus vertinant ?sisteigimo laisv?s atžvilgiu, tod?l darytina išvada, kad EB 56 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis taip pat draudžia tokius teis?s aktus.

Direktyva 90/435

99 Ieškovi? pagrindin?je byloje teigimu, antrajame prejudiciniame klausime nurodytos nacionalin?s mokes?i? normos taip pat prieštarauja direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 daliai ir 6 straipsniui.

100 Vis? pirma, pažeidžiama šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis d?l to, kad, priešingai nei nacionalin?s kilm?s dividendus gaunanti patronuojanti bendrov? rezident?, užsienio kilm?s dividendus gaunanti patronuojanti bendrov? rezident?, išmok?dama dividendus savo akcininkams, privalo mok?ti vis? ACT ir jai šiuo pagrindu nesuteikiama lengvata už užsienyje dukterin?s bendrov?s nuo paskirstytojo pelno sumok?t? pelno mokest?.

101 Antra, nuo užsienio kilm?s dividend? mok?tinas ACT yra mokestis prie šaltinio, kur? draudžia Direktyvos 90/435 6 straipsnis ir kurio neleidžia taip pat šios direktyvos 7 straipsnis.

102 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, pirma, pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dal?, valstyb? nar?, kuri patronuojan?ios bendrov?s rezident?s iš dukterin?s bendrov?s, kitos valstyb?s nar?s rezident?s, gaut? peln? apmokestina, turi suteikti teis? šiai patronuojan?iai bendrovei iš savo mokes?io sumos atskaityti t? mokes?io dal?, kuri? nuo šio pelno sumok?jo dukterin? bendrov?, ir, esant reikalui, valstyb?s nar?s, kurios rezident? yra dukterin? ?mon?, taikomo

mokes?io prie šaltinio sum?, ne didesn? už atitinkamo nacionalinio mokes?io sum?.

103 Kaip matyti iš tre?ios šios direktyvos konstatuojamosios dalies, ja siekiama, ?tvirtinant bendr? mokes?i? sistem?, pašalinti bet kokias nepalankias skirting? valstybi? narį bendrovi? bendradarbiavimo s?lygas, palyginti su tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimo s?lygomis, ir taip palengvinti bendrovi? grupavim? Bendrijos lygmeniu (1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C?283/94, C?291/94 ir C?292/94, Rink. p. I?5063, 22 punktas ir 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Athinaiki Zythopoiia*, C?294/99, Rink. p. I?6797, 25 punktas).

104 D?l pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dal?, valstyb?ms nar?ms numatytos pareigos iš patronuojan?ios bendrov?s rezident?s nuo paskirstytojo pelno mok?tino mokes?io atskaityti dukterin?s bendrov?s ne rezident?s savo rezidavimo valstyb?je nar?je sumok?t? mokest?, šios nuostatos tikslas išvengti paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus gali b?ti pasiektas tik tuo atveju, jeigu pirmosios valstyb?s nar?s mokes?i? sistema užtikrina atitinkamai patronuojan?iai bendrovei, kad užsienyje dukterin?s bendrov?s nuo paskirstytojo pelno sumok?tas visas mokestis bus atskaitytas iš šioje valstyb?je nar?je mok?tinos pelno mokes?io sumos.

105 Ta?iau, priešingai nei teigia ieškov?s pagrindin?je byloje, ši nuostata nenumato valstyb?s nar?s, kurioje taikoma avansinio pelno mokes?io, kur? turi mok?ti patronuojanti bendrov? pati išmok?dama iš dukterin?s bendrov?s ne rezident?s gautus dividendus, mok?jimo sistema, pareigos užtikrinti, kad kiekvienu atveju avansu mok?tina suma b?t? nustatyta pagal dukterin?s bendrov?s savo rezidavimo valstyb?je sumok?t? pelno mokest?.

106 Kita vertus, reikia pažym?ti, kad, priešingai nei teigia ieškov?s pagrindin?je byloje, nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai nepatenka ? Direktyvos 90/435 6 straipsniu valstyb?ms nar?ms nustatyto draudimo patronuojan?ios bendrov?s rezident?s iš savo dukterin?s bendrov?s ne rezident?s gaut? peln? apmokestinti bet koku mokes?iu prie šaltinio taikymo srit?.

107 Šiuo klausimu reikia priminti, kad šios direktyvos tikslais terminas „mokestis prie šaltinio“ apima ne tik tam tikras konkre?ias nacionalini? mokes?i? r?šis ir kad apmokestinim?, mokes?ius, ?mokas arba rinkliavas Bendrijos teis?s atžvilgiu turi kvalifikuoti Teisingumo Teismas pagal j? objektyvius požymius, neatsižvelgdamas ? tai, kaip jie kvalifikuojami pagal nacionalin? teis? (žr., be kita ko, min?to sprendimo *Athinaiki Zythopoiia* 26 ir 27 punktus ir 2003 m. rugs?jo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C?58/01, Rink. p. I?9809, 46 punkt?).

108 Kalbant apie Direktyvos 90/435 5 straipsniu valstyb?ms nar?ms nustatyt? draudim? dukterin?s bendrov?s rezident?s savo patronuojan?iai bendrovei, kitos valstyb?s nar?s rezidentei, paskirstytam pelnui taikyti mokest? prie šaltinio, Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad mokestis prie šaltinio – tai bet koks valstyb?je, kurioje išmokami dividendai, gaut? pajam? apmokestinimas, kurio atsiradim? lemiantis ?vykis yra dividend? arba bet koki? kit? pajam? iš akcij? išmok?jimas, kai šio mokes?io baz? yra pajamos iš ši? akcij?, o apmokestinamasis asmuo yra t? pa?i? akcij? tur?tojas (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Epson Europe*, C?375/98, Rink. p. I?4243, 23 punktas; min?to sprendimo *Athinaiki Zythopoiia*, 28 ir 29 punktai bei min?to sprendimo *Océ van der Grinten* 47 punktas).

109 Terminas „mokestis prie šaltinio“ turi b?ti taip pat aiškinamas ir atsižvelgiant ? Direktyvos 90/435 6 straipsnio kontekst?. Taigi „mokestis prie šaltinio“ šio straipsnio prasme yra bet koks patronuojan?ios bendrov?s iš kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos dukterin?s bendrov?s gaut? pajam? apmokestinimas, kurio atsiradim? lemiantis ?vykis yra dividend? arba bet koki? kit? pajam? iš akcij? išmok?jimas, kai šio mokes?io apmokestinimo baz? yra pajamos iš ši? akcij?, o apmokestinamasis asmuo yra t? pa?i? akcij? tur?tojas.

110 Kaip pažymi Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, bendrov? rezident? privalo mok?ti ACT, kai ji

išmoka dividendus savo akcininkams. ACT, kur? užsienio kilm?s dividendus gaunanti bendrov? privalo mok?ti, atsiradim? lemiantis ?vykis yra ne ši? dividend? gavimas, bet j? išmok?jimas savo akcininkams.

111 Iš to išplaukia, kad ACT, kur? užsienio kilm?s dividendus gaunanti bendrov? turi sumok?ti v?liau išmok?dama dividendus, nepatenka ? Direktyvos 90/435 6 straipsnyje numatyto mokes?io prie šaltinio draudimo taikymo srit?.

112 Taigi ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstyb?s nar?s teis?s aktus, kurie bendrovei rezidentei, gaunan?iai dividendus iš kitos bendrov?s rezident?s, leidžia iš pirmosios bendrov?s mok?tinos avansinio pelno mokes?io sumos atskaityti antrosios bendrov?s sumok?t? min?to avansinio pelno mokes?io sum?, o tuo atveju, kai bendrov? rezident? gauna dividendus iš bendrov?s ne rezident?s, tokia atskaita negalima pastarosios bendrov?s savo rezidavimo valstyb?je sumok?to mokes?io, atitinkan?io paskirstyt?j? peln?, atžvilgiu.

D?l tre?iojo klausimo

113 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar EB 43 ir 56 straipsniai ir Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnis turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus,

– kurie numato, kad bet kokia lengvata, kuri suteikiama užsienio kilm?s dividendus gavusiai bendrovei rezidentei už užsienyje sumok?t? mokest?, sumažina pelno mokes?io sum?, iš kurios ji gali atskaityti mok?tin? ACT, ir

– kurie neleidžia bendrovei rezidentei perleisti sumok?tos ACT sumos, kurios negalima atskaityti iš už atitinkam? mokestin? laikotarp? arba ankstesnius ar v?lesnius mokestinius laikotarpius mok?tino pelno mokes?io, dukterin?ms bendrov?ms ne rezident?ms, kad šios gal?t? j? atskaityti iš j? mok?tino pelno mokes?io.

114 Šis klausimas susij?s su tam tikromis problemomis, kurios iškyla bendrovei rezidentei, turin?iai dukterini? bendrovi? ne reziden?i? ir (arba) gaunan?iai užsienio kilm?s dividend?, d?l ACT, kur? ši bendrov? rezident? turi mok?ti išmok?dama dividendus savo akcininkams, atskaitos iš mok?tinos pelno mokes?io sumos.

115 Kalbant apie antr?j? pateikto klausimo dal?, pirmiausia reikia pasteb?ti, kad Teisingumo Teismui pateiktuose argumentuose nurodoma tik tai, jog bendrov? rezident? negal?jo ACT perviršio perleisti dukterin?ms bendrov?ms ne rezident?ms, kad šios gal?t? j? atskaityti iš pelno mokes?io, kur? jos turi sumok?ti Jungtin?je Karalyst?je už šioje valstyb?je nar?je vykdyt? veikl?.

116 D?l šio sprendimo 74–76 punktuose išd?styt? priežas?i?, siekiant atsakyti ? pateikt? klausim?, reikia iš pradži? išnagrin?ti, ar pagrindin?je byloje aptariamai teis?s aktai prieštarauja Sutarties nuostatom.

117 Reikia manyti, kad tre?iajame prejudiciniame klausime aptariamai teis?s aktai gali patekti tiek ? su steigimosi laisve susijusio EB 43 straipsnio, tiek ? su laisvu kapitalo jud?jimu susijusio EB 56 straipsnio taikymo sritis. Kalbant apie užsienio kilm?s dividendus gavusiai bendrovei rezidentei už užsienyje sumok?t? mokest? suteikiamas lengvatas, nagrin?jant pirm?j? prejudicin? klausim? pateikta pagrindin?je byloje aptariam? teis?s akt? analiz? parod?, kad yra skirting? lengvat?, kurios susijusios su ši? bendrovi? turimo kapitalo apimtimi.

118 Kalbant apie antr?j? tre?iajame prejudiciniame klausime minim? nacionalin?s teis?s akt?

aspekt?, kadangi jis susijęs su bendrovių grupėmis, jis patenka daugiau į EB 43 straipsnio nei į EB 56 straipsnio taikymo sritį.

119 Ieškovių pagrindinėje byloje teigimu, aptariamieji teisės aktai prieštarauja EB 43 ir 56 straipsniams tiek, kiek jie riboja užsienio pajamų turinio ir (arba) bendrovės ne rezidentės apimančių grupių priklausantiesiems bendrovės galimybes atskaityti ACT viršijančią dalį iš Jungtinėje Karalystėje mokėtinės pelno mokesčio sumos. Šie teisės aktai sukelia akivaizdų skirtingą vertinimą ACT atskaitos ir perleidimo srityje, žalingą bendrovėms rezidentėms, kurios gauna užsienio kilmės dividendų ir (arba) turi dukterinę bendrovę ne rezidentę. Tikslu išvengti ekonominio dvigubo išmokėjimo dividendų apmokestinimo atžvilgiu šie skirtumai nėra nei tinkami, nei būtini.

120 Reikia pažymėti, kad bet kokia pelno mokesčio, kurį turi sumokėti užsienio kilmės dividendų gavusi bendrovė rezidentė, lengvata už užsienyje sumokėtą mokestį – nesvarbu, ar pastarasis mokestis atitinka šiems dividendams taikytą mokestį prie šaltinio arba bendrovės ne rezidentės nuo savo su jais susijusio pelno sumokėtą pelno mokestį, – būtinai sumažina bendrovės rezidentės mokėtinę pelno mokesčio sumą, iš kurios ta pati bendrovė rezidentė gali atskaityti ACT, sumokėtą vėliau išmokant dividendus savo akcininkams.

121 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kalbant apie ACT, kurį iš bendrovės ne rezidentės dividendus gaunanti bendrovė rezidentė turi sumokėti dividendus išmokdama savo akcininkams, iš viso to, kas išdėstyta, išplaukia, kad bet kuriuo atveju EB 43 ir 56 straipsniai draudžia bet kokią bendrovę, gaunančią nacionalinės kilmės dividendus, ir tą, kurios gauna užsienio kilmės dividendus, diskriminaciją, kai apmokestinama ACT (žr. šio sprendimo 112 punktą).

122 Tiesa, neatmetama tikimybė, kad netgi jeigu nėra tokios diskriminacijos, bendrovė, gaunanti didelį užsienio kilmės dividendų sumą, gali mokėti ACT sumą, kuri viršija jos mokėtinę pelno mokestį ir dėl kurios taip gali susidaryti ACT perviršis. Tačiau tokia situacija tiesiogiai lemia nacionalinės taisyklės, kuria siekiama išvengti dividendų forma paskirstytojo pelno apmokestinimo arba jos sušvelninti, taikymas.

123 Siekiant išvengti paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus arba jos sušvelninti, tvirtinti priemonių atveju tokia taisyklė gali būti laikoma prieštaraujančia su judėjimo laisvėmis susijusioms Sutarties nuostatoms, tik jeigu ji užsienio kilmės dividendus vertina mažiau palankiai nei tuos, kuriuos išmoka bendrovės rezidentės, nors situacijos yra objektyviai panašios, o skirtingas vertinimas nepateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais.

124 Iš bylos medžiagos nematyti, kad vien dėl to, jog užsienio kilmės dividendus gaunančioms bendrovėms už užsienyje sumokėtą mokestį suteikiama lengvata sumažina Jungtinėje Karalystėje mokėtinio pelno mokesčio sumą, minėti dividendai vertinami mažiau palankiai, palyginti su nacionalinės kilmės dividendais. Iš tikrųjų, kaip tvirtina Jungtinės Karalystės vyriausybė, toks ACT perviršis gali taip pat susidaryti nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės atveju kiekvieną kartą, kai jos sumokėta ACT suma viršija mokėtinę pelno mokesčio sumą, būtent kai tokia bendrovė neapmokestinama arba jai suteikiamos lengvatos, sumažinusios jos mokėtinę pelno mokesčio sumą.

125 Tai, kad užsienio kilmės dividendus gaunančiai bendrovei, kuriai už užsienyje sumokėtą mokestį suteikiama lengvata, sumažėja pelno mokesčio suma, iš kurios galima atskaityti ACT perviršį, lemia tokios bendrovės diskriminaciją, palyginti su nacionalinės kilmės dividendus gaunančia bendrove, tik jeigu ši pirmoji bendrovė faktiškai neturi to pačios galimybės kaip ši antroji bendrovė ACT perviršį atskaityti iš mokėtinės pelno mokesčio sumos.

126 Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikto pagrindinėje byloje

nagrinėjant nacionalinį teisės aktą, aprašymo nematyti, kad šiuo atveju užsienio kilmės dividendus gaunanti bendrovė rezidentė vertinama skirtingai nei nacionalinė kilmės dividendus gaunanti bendrovė.

127 Iš to išplaukia, kad su šisteigimo laisve susijusios Sutarties nuostatos nedraudžia nacionalinį teisės aktą, kurie numato, kad bet kokia užsienio kilmės dividendų gavusiai bendrovei rezidentei suteikiama lengvata už užsienyje sumokėtą mokestį sumažina jos mokėtiną pelno mokesčio sumą, iš kurios ji gali atskaityti ACT.

128 Kadangi tokie teisės aktai nediskriminuoja užsienio kilmės dividendus gaunančių bendrovių, pirmesniame punkte pateikta išvada taip pat galioja su laisvu kapitalo judėjimu susijusioms nuostatoms.

129 Dėl trečiajame prejudiciniame klausime nurodyto antrojo nacionalinio teisės akto aspekto svarbu pažymėti, kad, kaip primena prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nors bendrovė rezidentė gali ACT sumą, kurios nebuvo galima atskaityti iš už atitinkamą mokestinį laikotarpį arba ankstesnius ar vėlesnius mokestinius laikotarpius mokėtiną pelno mokesčio, perleisti dukterinėms bendrovėms rezidentėms, kurios tuomet jį gali atskaityti iš mokėtiną pelno mokesčio sumos, tokia bendrovė negali ACT perviršio perleisti bendrovėms ne rezidentėms, kad šios galėtų jį atskaityti iš pelno mokesčio, kurį jos turi sumokėti Jungtinėje Karalystėje.

130 Jungtinės Karalystės teigimu, bendrovė rezidentė negali remtis tuo, kad jos dukterinės bendrovės ne rezidentės negali ACT perviršio atskaityti iš pelno mokesčio, kurį pastarosios turi sumokėti, nes dėl šio fakto pati bendrovė rezidentė nėra nepalankioje padėtyje.

131 Reikia pažymėti, jog su šisteigimo laisve susijusios nuostatos draudžia, kad valstybė narė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus steigtoms bendrovėms ribotą galimybę šisteigti kitoje valstybėje narėje (žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C/264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktą; minėto sprendimo *Marks & Spencer* 31 punktą ir minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 42 punktą).

132 Nagrinėjant nacionalinį teisės aktais numatyta bendrovių grupės galimybę perleisti konkrečią mokesčio sumą, kurios grupės bendrovė negali atskaityti iš Jungtinėje Karalystėje jos mokėtiną pelno mokesčio, kitai šios grupės bendrovei, kad ši galėtų jį atskaityti iš toje pačioje valstybėje narėje mokėtiną pelno mokesčio, sudaro aptariamą bendrovių mokestinį lengvatą. Atsisakymas suteikti tokį lengvatą šios grupės bendrovėms ne rezidentėms riboja jį šisteigimo laisvą, atgrasant nuo dukterinių bendrovių steigimo kitose valstybėse narėse (žr. šiuo klausimu, kiek tai susiję su grupės lengvata dėl dukterinių bendrovių ne rezidentų patirtų nuostolių, minėto sprendimo *Marks & Spencer* 32 ir 33 punktus).

133 Kaip teigia ieškovų pagrindinė byloje ir Europos Bendrijų Komisija, tai, kad bendrovė rezidentė negali ACT perviršio perleisti Jungtinėje Karalystėje pelno mokestį privalantioms mokėti dukterinėms bendrovėms ne rezidentėms, sudaro šisteigimo laisvąs apribojimą. Nei sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei Jungtinės Karalystės vyriausybės pastabose nenurodomas joks su Sutartimi suderinamas teisėtasis tikslas, kuris galėtų pateisinti tokį apribojimą.

134 Iš viso to, kas išdėstyta, išplaukia, kad EB 43 draudžia nacionalinį teisės aktus, kurie bendrovei rezidentei neleidžia ACT perviršio perleisti dukterinėms bendrovėms ne rezidentėms, net jeigu pastarosios privalo aptariamoje valstybėje narėje mokėti pelno mokestį.

135 Galiausia ieškovų pagrindinė byloje teigia, kad tiek, kiek šie nacionaliniai teisės aktų aspektai lemia, kad patronuojanti bendrovė rezidentė privalo mokėti ACT perviršį, jie prieštarauja

Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 daliai ir 6 straipsniui.

136 Kaip buvo pažymėta šio sprendimo 106–111 punktuose, atitinkami pagrindinėje byloje nagrinėjamo nacionalinės teisės aktų aspektai nepatenka į šios direktyvos 6 straipsnio taikymo sritį.

137 Kalbant apie Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalį, reikia pastebėti, kad nors ši nuostata pareigoja valstybę narę patronuojančią bendrovei, gaunančiai dividendus iš kitoje valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės, užtikrinti, kad užsienyje visas jos dukterinės bendrovės nuo paskirstytojo pelno sumokėtas mokestis būtų atskaitytas iš patronuojančios bendrovės pirmojoje valstybėje narėje mokėtiną pelno mokesčio sumos (žr. šio sprendimo 104 punktą), iš jos neišplaukia jokia šios valstybės narės pareiga tokiu atveju užtikrinti, kad šiai patronuojančiai bendrovei už užsienyje sumokėtą mokestį suteikta lengvata nesumažintų sumos, iš kurios ji gali atskaityti avansinio pelno mokesčio dalį, kurią ji sumokėjo išmokdama dividendus savo akcininkams, nei pareiga tai pačiai patronuojančiai bendrovei suteikti galimybę sumokėti avansinio pelno mokesčio sumą, kurios ji negali atskaityti iš savo mokėtiną mokesčio sumos, perleisti toje pačioje valstybėje narėje pelno mokestį privalančioms mokėti dukterinėms bendrovėms ne rezidentėms.

138 Taigi į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia valstybės narės teisės aktų, kurie numato, kad bet kokia lengvata, kuri suteikiama užsienio kilmės dividendus gavusiai bendrovei rezidentei už užsienyje sumokėtą mokestį, sumažina pelno mokesčio sumą, iš kurios ji gali atskaityti avansu sumokėtą pelno mokestį.

139 EB 43 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie leidžia bendrovei rezidentei perleisti dukterinėms bendrovėms rezidentėms sumokėtą avansinio pelno mokesčio sumą, kurios negalima atskaityti iš už atitinkamą mokestį laikotarpį arba ankstesnius ar vėlesnius mokestinius laikotarpius šios pirmosios bendrovės mokėtiną pelno mokesčio, kad šios dukterinės bendrovės galėtų jį atskaityti iš savo mokėtiną pelno mokesčio, tačiau neleidžia bendrovei rezidentei perleisti tos sumos dukterinėms bendrovėms ne rezidentėms tuo atveju, kai pastarosios šioje valstybėje narėje apmokestinamos už joje gautą pelną.

Dėl ketvirtojo klausimo

140 Savo ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 ir 56 straipsniai bei Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnis draudžia pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus, kurie, užsienio kilmės dividendus gaunančioms bendrovėms rezidentėms suteikdami galimybę pasirinkti sistemą, joms leidžiančią susigrąžinti savo pačių akcininkams vėliau išmokant dividendus sumokėtą ACT, pirma, pareigoja šias bendroves sumokėti ACT ir vėliau prašyti jį grąžinti, ir, antra, jį akcininkams nenumato mokesčio kredito, kuris jiems būtų suteiktas, jeigu bendrovės rezidentės dividendus būtų išmokėjusios iš nacionalinės kilmės dividendų.

141 Iš karto galima nurodyti, kad Direktyvos 90/435 nuostatos netaikomos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytam klausimui. Pirma, iš tikrųjų, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 137 punkte, šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis nenumato taisyklės, pagal kurias gali būti nustatyta pelno mokesčio mokėjimo avansu pareiga. Numatydama taisyklės, skirtas išvengti dukterinės bendrovės ne rezidentės patronuojančią bendrovei rezidentei paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus, ši nuostata netaikoma akcininkų fizinių asmenų atveju. Antra, reikia priminti, kad ACT nėra mokestis prie šaltinio minėtos direktyvos 6 straipsnio prasme (žr. šio sprendimo 111 punktą).

142 Dėl su judėjimo laisvėmis susijusių Sutarties nuostatų reikia pažymėti, kad kadangi

nagrinėjami teisės aktai taikomi dividendų išmokėjimams bendrovės rezidentams, neatsižvelgiant į jo dalyvavimo kapitale apimtį, jiems gali būti taikomas tiek su sąsisteigimo laisve susijęs EB 43 straipsnis, tiek EB 56 straipsnis, susijęs su laisvu kapitalo judėjimu.

143 Atsižvelgiant į pagrindinį jo byloje nagrinėjimą bylų aplinkybes (žr. šio sprendimo 37 punktą), pagrindinį jo byloje nagrinėjamus teisės aktus pirmiausia reikia išanalizuoti EB 43 straipsnio atžvilgiu.

144 Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 94 punkte, šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia dėl Jungtinėje Karalystėje tvirtintos ir nuo 1994 m. liepos 1 d. įsigaliojusios FID tvarkos teisėtumo. Ši tvarka leidžia užsienio kilmės dividendus gaunančioms bendrovės rezidentams susigrąžinti ACT perviršį, t. y. ACT sumą, kurios negalima atskaityti iš mokėtinės pelno mokesčio sumos.

145 Tačiau reikia konstatuoti, kad užsienio kilmės dividendus gaunančių bendrovių rezidentų, pasirenkančių FID tvarką, mokestinis vertinimas išlieka dviem aspektais mažiau palankus nei tas, kuris taikomas nacionalinės kilmės dividendus gaunančioms bendrovės rezidentams.

146 Kalbant, visų pirma, apie galimybę susigrąžinti ACT perviršį, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nors ACT turi būti sumokėtas per keturiolika dienų po ketvirčio, per kurį atitinkama bendrovė išmoka dividendus savo akcininkams, pabaigos, ACT perviršis tampa grąžintinas tik tada, kai pelno mokestis tampa mokėtinas, t. y. po devynių mėnesių nuo mokestinio laikotarpio pabaigos. Taigi atsižvelgiant į tai, kada bendrovė sumokėjo dividendus, pastaroji turi laukti nuo aštuonių mėnesių su puse iki septyniolikos mėnesių su puse, kad būtų sugrąžintas sumokėtas ACT.

147 Todėl, kaip teigia ieškovs pagrindinį jo byloje, bendrovei rezidentei pasirinkus tokios sistemos dėl užsienio kilmės dividendų gavimo, ji atsiduria apyvartiniame lūšyje atžvilgiu nepalankioje padėtyje, kuri nepatenka nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės rezidentės. Pastaruoju atveju iš tikrųjų, kadangi dividendus išmokėjusi bendrovė rezidentė nuo paskirstytojo pelno jau sumokėjo ACT, mokesčio kreditas suteikiamas bendrovei rezidentei, kuri gauna šį paskirstytąjį pelną, o tai leidžia pastarajai išmokėti savo akcininkams dividendams lygią sumą, neprivalant mokėti ACT.

148 Antra, iš bendrovės rezidentės FID laikomą užsienio kilmės dividendų pagrindų dividendus gavęs akcininkas neturi teisės į mokesčio kreditą ir yra laikomas gavusiu pajamą, kurios nagrinėjamo mokestinio laikotarpio buvo apmokestintos žemiausiu tarifu. Nesuteikus mokesčio kredito, toks akcininkas neturi jokios teisės į grąžinimą, kai jis neprivalo mokėti pajamų mokesčio arba kai mokėtinas pajamų mokestis yra mažesnis nei dividendų apmokestinimo žemiausias tarifas.

149 Kaip teigia ieškovs pagrindinį jo byloje, dėl to FID tvarką pasirinkusi bendrovė turi padidinti savo išmokamą dividendų sumą, jeigu nori akcininkams užtikrinti pajamas, atitinkančias tas, kurios susidarytų išmokant nacionalinės kilmės dividendus.

150 Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, šie vertinimo skirtumai nesudaro jokio sąsisteigimo laisvės apribojimo.

151 Dėl FID tvarką pasirinkusios bendrovės pareigos sumokėti ACT belaukiant vėlesnio grąžinimo ši vyriausybė pakartoja savo argumentus, kad užsienio kilmės dividendus gaunančios bendrovės padėtis nėra panaši į nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės padėtį, nes pirmosios bendrovės pareiga sumokėti ACT vėliau išmokant dividendus paaiškinama tuo, kad, priešingai nei antroji, ji gauna dividendus, už kuriuos joks ACT nesumokėtas. Jeigu šiomis

skirtingomis aplinkybomis bendrovei, gaunančiai užsienio kilmės dividendus ir pasirinkusiai FID tvarką, suteikiama teisė? sumokėto ACT grąžinimui, toks vertinimas niekaip negalėtų būti diskriminacija.

152 Tačiau, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 87–91 punktuose, kadangi bendrovės paskirstytasis pelnas jos rezidavimo valstybėje yra apmokestinamas pelno mokesčiu, todėl kai avansinio pelno mokesčio sistema, kuri taikoma dividendus gavusiai bendrovei, mokėtiną sumą nustato atsižvelgiant į dividendus išmokėjusios bendrovės rezidentės nuo paskirstytojo pelno sumokėtą mokestį, bet neatsižvelgiant į dividendus išmokėjusios bendrovės ne rezidentės užsienyje sumokėtą mokestį, tokia sistema užsienio kilmės dividendus gaunančiai bendrovei vertina mažiau palankiai nei nacionalinės kilmės dividendus gaunančiai bendrovei, nors pirmosios padėtis yra panaši į antrosios.

153 Nors tiesa, kad šios pirmosios bendrovės padėtis pagerinama tuo, kad avansu sumokėtas mokestis, kuris negali būti atskaitytas iš mokėtinės pelno mokesčio sumos, gali būti sugrąžintas, tokia bendrovė išlieka mažiau palankioje padėtyje nei nacionalinės kilmės dividendus gaunanti bendrovė, nes ji atsiduria apyvarčiniame išsilaikymo nepalankioje padėtyje.

154 Toks skirtingas vertinimas, dėl kurio bendrovės ne rezidentės kapitalo įsigijimas tampa mažiau patrauklus nei bendrovės rezidentės kapitalo turėjimas, nesant objektyvaus pateisinimo, pažeidžia sistėigosimo laisvę.

155 Priešingai nei teigia Jungtinės Karalystės vyriausybė, su apyvartinėmis išlaidomis susijusi nepalanki padėtis, kuri patenka FID tvarką pasirinkusios bendrovės, negali būti pateisinama praktinio pobūdžio suvaržymais, susijusiais su tuo, kad, apmokestinant minėtus dividendus, valstybės narės atsižvelgimas į visus mokesčius, kuriais paskirstytasis pelnas buvo apmokestintas toje pačioje valstybėje narėje arba užsienyje, reikalauja tam tikro laiko.

156 Iš tikrųjų tiesa, kad valstybės narė turi turėti šiek tiek laiko, kad, nustatydamą galutiną mokėtiną pelno mokesčio sumą, galėtų atsižvelgti į visus mokesčius, kuriais buvo apmokestintas paskirstytasis pelnas. Tačiau tai negali pateisinti, kad nacionalinės kilmės dividendų atveju valstybės narė, nustatydamą dividendus išmokančios bendrovės mokėtiną ACT sumą, gali atsižvelgti į bendrovės rezidentės, iš kurios minėta dividendus išmokanti bendrovė pati gavo dividendus, sumokėtą ACT dalį – tuo metu, kai suma, kuri ši kita bendrovė rezidentė galiausia privalo mokėti kaip pelno mokestis, negalėjo netgi būti nustatyta, – o užsienio kilmės dividendų atveju ši valstybė nustato mokėtiną ACT sumą be jokios galimybės bendrovei rezidentei, kuri išmoka dividendus savo akcininkams, iš minėtos sumos atskaityti mokestį, kuriuo apmokestinamas bendrovės ne rezidentės jai paskirstytas pelnas.

157 Jeigu paaiškėtų, kad dėl praktinių priežasčių atsižvelgimas į nuo paskirstytojo pelno sumokėtą mokestį pagal avansinio pelno mokesčio mokėjimo sistemą gali būti užtikrintas tik nacionalinės kilmės dividendų atžvilgiu, atitinkama valstybės narė turėtų pakeisti vieną ar kitą bendrovių ne rezidentė apmokestinimo sistemos aspektą, kad pašalintų šį nevienodą vertinimą.

158 Dėl aplinkybės, kad FID tvarka nenumato mokesčio kredito suteikimo akcininkui, Jungtinės Karalystės vyriausybė tvirtina, kad toks mokesčio kreditas dividendus gavusiam akcininkui suteikiamas, tik jeigu egzistuoja ekonominis dvigubas paskirstytojo pelno apmokestinimas, kurio turi būti vengiama ar kuris turi būti sušvelnintas. Taip nėra FID tvarkos atveju, jeigu, pirma, joks ACT už užsienio kilmės dividendus nebuvo sumokėtas, ir, antra, ACT, kurį minėtus dividendus gavusi bendrovė rezidentė turi sumokėti išmokėdamą dividendus savo akcininkams, yra grąžinamas.

159 Tačiau ši argumentacija grindžiama ta pačia klaidinga prielaida, pagal kurią ekonominio

dvigubo apmokestinimo rizika egzistuoja tik tuo atveju, kai dividendus išmoka bendrovė rezidentė, privalanti nuo savo išmokamų dividendų mokėti ACT, nors faktiškai ši rizika taip pat egzistuoja ir tada, kai dividendus išmoka bendrovė ne rezidentė, kurios pelnas jos rezidavimo valstybėje taip pat apmokestinamas pelno mokesčiu pagal joje taikomus tarifus ir taisykles.

160 Dėl tos pačios priežasties Jungtinės Karalystės vyriausybė negali neigti mažiau palankaus iš bendrovės ne rezidentės gautų dividendų mokesčio vertinimo, tvirtindama, kad tokia bendrovė dėl to, kad jai netaikoma pareiga mokėti ACT, gali savo akcininkams mokėti didesnius dividendus.

161 Taip pat turi būti atmestas argumentas, kad pagal FID tvarką išmokėtų užsienio kilmės dividendų skirtingas vertinimas nesudaro sistėigimo laisvės apribojimo, nes ši sistema yra tik pasirenkamojo pobūdžio.

162 Iš tikrųjų, kaip teisingai pastebi ieškovs pagrindinėje byloje, judėjimo laisvės ribojanti nacionalinė tvarka taip pat nesuderinama su Bendrijos teise, net jeigu ji tik pasirenkamojo pobūdžio.

163 Galiausia dėl Jungtinės Karalystės argumento, kad aptariamai apribojimui pateisinami būtinybe išsaugoti Jungtinės Karalystės mokesčių sistemos darnumą, reikia pastebėti, kad šis argumentas grindžiamas tais pačiais argumentais, kurie jau buvo atmesti nagrinėjant antrąjį klausimą (žr. šio sprendimo 93 punktą).

164 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad EB 43 straipsnis draudžia FID tvarką, kuriai būdingi prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo ketvirtajame klausime nurodyti požymiai.

165 Kadangi, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo teigimu, šis klausimas taip pat susijęs su bendrovėmis, kurios steigtos trečiuosiose šalyse ir kurios dėl to nepatenka su sistėigimo laisve susijusio EB 43 straipsnio taikymo sritį bei dėl šio sprendimo 38 punkte nurodyto motyvo, kyla klausimas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai taip pat prieštarauja EB 56 straipsniui, susijusiam su laisvu kapitalo judėjimu.

166 Šiuo atžvilgiu svarbu pažymėti, kad kai užsienio kilmės dividendus gauna FID tvarką pasirinkusi bendrovė (žr. šio sprendimo 145–149 punktus), skirtingas jų vertinimas tokios bendrovės atgrasina nuo savo kapitalo investavimo kitoje valstybėje narėje steigto bendrovės ir sukelia ribojamąjį poveikį taip pat kitose valstybėse narėse steigtomis bendrovėmis, nes jis joms sudaro kliūtį pritraukti kapitalą iš Jungtinės Karalystės.

167 Kad toks skirtingas vertinimas būtų suderinamas su Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu kapitalo judėjimu, reikia, kad jis būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba būtų pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais.

168 Kadangi šiuo atžvilgiu Jungtinė Karalystė remiasi tomis pačiomis pastabomis, kaip ir tos, kuriomis ji remiasi EB 43 straipsnio atžvilgiu, pakanka pastebėti, kad dėl šio sprendimo 150–163 punktuose išvardytų motyvų šis skirtingas vertinimas susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis ir yra kapitalo judėjimo apribojimas, kurio pateisinimas nebuvo rodytas.

169 Vienintelis argumentas, kuriuo ši vyriausybė konkrečiai remiasi laisvo kapitalo judėjimo atžvilgiu, yra susijęs su tuo, kad trečiuosiose šalyse steigto dividendus išmokančių bendrovių atveju patikrinti šios bendrovės savo rezidavimo valstybėje sumokėtą mokestį gali būti sunkiau nei tik Bendrijos ribose.

170 Tiesa, kad dėl tarp Sąjungos valstybių narių egzistuojančio teisinio integravimosi lygio, ypač dėl egzistuojančių Bendrijos teisės aktų, susijusių su bendradarbiavimu tarp nacionalinių mokesčių

valdžios institucijų, kaip antai 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), ekonominei veiklai su Bendrijos masto užsienio elementais valstybų narų taikomas apmokestinimas nevisada yra panašus į tą, kuris taikomas ekonominei veiklai, susijusiai su santykiais tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių.

171 Be to, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 121 punkte, negali būti atmesta valstybų narų galimybė rodyti, jog kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų apribojimas pateisinamas motyvu, nurodytu tokiomis aplinkybėmis, kuriomis šis motyvas negalėtų pagrįsti pateisinti kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimo.

172 Tačiau nagrinėjant nacionalinę teisę aktą atžvilgiu Jungtinės Karalystės vyriausybės rėmęsi su užsienyje sumokėto mokesčio patikrinimu susijusiais sunkumais, tik siekdama paaiškinti terminą nuo ACT sumokėjimo momento iki jo sugrąžinimo. Kaip buvo pažymėta šio sprendimo 156 punkte, tokia aplinkybė negali pateisinti teisės aktų, kurie užsienio kilmės dividendų gavusiai bendrovei rezidentei visiškai neleidžia iš mokėtinės ACT sumos atskaityti mokesčio, kuriuo apmokestinamas užsienyje paskirstytas pelnas, nors nacionalinė kilmės dividendų atveju minėta suma yra automatiškai atskaitoma iš dividendus išmokėjusios bendrovės rezidentės mokamo mokesčio, net jeigu pastarasis mokamas tik avansu.

173 Taigi ketvirtą klausimą reikia atsakyti taip: EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybų narų teisės aktus, kurie, neapmokestindami avansiniu pelno mokesčiu bendrovės rezidentę, kurios iš savo gautų nacionalinę kilmės dividendų išmoka dividendus savo akcininkams, suteikia bendrovės rezidentėms, kurios iš savo gautų užsienio kilmės dividendų išmoka dividendus savo akcininkams, galimybę pasirinkti tvarką, joms leidžiančią susigrąžinti sumokėtą avansinį pelno mokestį, tačiau, pirma, pareigoja šias bendroves sumokėti minėtą avansinį pelno mokestį ir vėliau prašyti jo grąžinti ir, antra, jį akcininkams nenumato mokesčio kredito, kuris jiems būtų suteiktas, jeigu bendrovės rezidentės dividendus išmokėtų iš nacionalinę kilmės dividendų.

Dėl penktojo klausimo

174 Savo penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar, atsižvelgiant į tai, kad pirmajame ir antrajame klausimuose nurodyti teisės aktai buvo priimti iki 1993 m. gruodžio 31 d., ketvirtajame klausime nurodyti teisės aktai, kurie buvo priimti po šios datos, tačiau kurie iš dalies pakeičia minėtus nacionalinę teisę aktus, jeigu jie taip pat sudaro EB 56 straipsniu iš esmės draudžiamus apribojimus, leidžiami kaip 1993 m. gruodžio 31 d. egzistuojantys apribojimai EB 57 straipsnio 1 dalies prasme.

175 Pagal pastarąjį nuostatą, EB 56 straipsnis neklaido taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Bendrijos teisę galiojančių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas nekilnojamąjį turtą, su sąsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių sileidimu į kapitalo rinkas.

176 Todėl reikia nustatyti, ar ketvirtajame klausime minimi teisės aktai patenka į EB 57 straipsnio 1 dalies taikymo sritį kaip apribojimai, nustatyti kapitalo judėjimui, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, sąsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių sileidimu į kapitalo rinkas.

177 Kalbant apie „tiesioginių investicijų“ sąvoką konkrečiau, reikia konstatuoti, kad ji nėra apibrėžta Sutartyje.

178 Tačiau Bendrijos teisėje ši sąvoka apibrėžta 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos

88/361/EEB d?l Sutarties 67 straipsnio (kuris panaikintas Amsterdamo sutartimi) ?gyvendinimo (OL L 178, p. 5) I priede pateiktoje kapitalo jud?jimo nomenklat?roje, kuri apima trylika kapitalo jud?jimo kategorij?.

179 Iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad tiek, kiek EB 56 straipsnis iš esm?s per?m? Direktyvos 88/361 1 straipsnio turin?, ir net jei ši buvo priimta EEB sutarties 69 straipsnio ir 70 straipsnio 1 dalies (EEB sutarties 67–73 straipsniai buvo pakeisti EB 73b–73g straipsniais, dabar – EB 56–60 straipsniai) pagrindu, ši nomenklat?ra, apibr?žiant kapitalo jud?jimo s?vok?, ir toliau išlieka gair?mis, kaip tai buvo ir prieš ?sigaliojant min?tiems straipsniams, atsižvelgiant ? tai, kad, remiantis jos ?vadu, joje pateiktas s?rašas n?ra baigtinis (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1999 m. kovo 16 d. Sprendimo *Trummer ir Mayer*, C?222/97, Rink. p. I–1661, 21 punkt? ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C?513/03, Rink. p. I?1957, 39 punktas).

180 Šia nomenklat?ra turi b?ti vadovaujamasi kaip min?tomis gair?mis ir aiškinant tiesiogini? investicij? s?vok?. Šios nomenklat?ros pirmajame skyriuje „Tiesiogini?s investicijos“ numatyta: filial? ar nauj? ?moni?, priklausan?i? vien tik kapital? suteikian?iam asmeniui, ?steigimas ir pl?timas bei egzistuojan?i? ?moni? visiškas ?sigijimas, dalyvavimas naujoje ar egzistuojan?ioje ?mon?je ilgalaikiams ekonominiams ryšiams užmegzti ar palaikyti, ilgalaik?s paskolos ilgalaikiams ekonominiams ryšiams užmegzti ar palaikyti, taip pat pelno reinvestavimas ilgalaikiams ekonominiams ryšiams palaikyti.

181 Iš šio išvardijimo bei iš susijusi? su juo paaiškinim? matyti, kad tiesiogini? investicij? s?voka apima fizini? arba juridini? asmen? daromas vis? r?ši? investicijas, skirtas ilgalaikiams tiesioginiams ryšiams tarp asmens, suteikian?io kapital?, ir ?mon?s, kuriai suteikiamas kapitalas ekonominei veiklai, užmegzti ar palaikyti.

182 Kalbant apie dalyvavim? naujose bei egzistuojan?iose ?mon?se, kaip tai patvirtinta paaiškinimuose, tikslas ilgalaikius ekonominius ryšius užmegzti ir palaikyti reiškia, kad fizinio asmens turimos akcijos suteikia teis? akcininkui arba pagal nacionalini? akcini? bendrovį ?statym? nuostatas, arba kitaip efektyviai dalyvauti bendrov? valdant ar j? kontroliuojant.

183 Priešingai tam, k? teigia ieškov?s pagrindin?je byloje, kapitalo jud?jimo, susijusio su tiesiogini?mis investicijomis arba ?sisteigimu, apribojimais EB 57 straipsnio 1 dalies prasme apima ne tik tas nacionalines priemones, kurios, taikomos kapitalo jud?jimui ? tre?i?sis šalis ar iš j?, riboja investavim? ir ?sisteigim?, bet ir tas, kurios riboja iš j? kylan?i? dividend? mok?jimus.

184 Iš tikr?j? iš teismo praktikos išplaukia, kad bet koks mažiau palankus užsienio kilm?s dividend? vertinimas, palyginti su nacionalin?s kilm?s dividendais, turi b?ti laikomas laisvo kapitalo jud?jimo apribojimu tiek, kiek d?l jo kitose valstyb?se nar?se ?steigt? bendrovį kapitalo ?sigijimas gali tapti ne toks patrauklus (žr. min?to Sprendimo *Verkooijen* 35 punkt?; min?to sprendimo *Lenz* 21 punkt? bei min?to sprendimo *Manninen* 23 punkt?).

185 Iš to išplaukia, kad kapitalo jud?jimo apribojimas, kaip antai mažiau palankus užsienio kilm?s dividend? mokestinis vertinimas, patenka ? EB 57 straipsnio 1 dalies taikymo srit? tiek, kiek jis susij?s su kapitalo ?sigijimu ilgalaikiams ir tiesioginiams ekonominiams ryšiams tarp akcininko ir atitinkamos ?mon?s užmegzti ar palaikyti, kuris leidžia efektyviai dalyvauti bendrov? valdant ar j? kontroliuojant.

186 Jeigu taip n?ra, EB 56 straipsniu draudžiamas kapitalo jud?jimo apribojimas negali b?ti taikomas taip pat ir santykiuose su tre?iosiomis šalimis.

187 Ta?iau iš EB 57 straipsnio 1 dalies matyti, kad valstyb? nar? santykiams su tre?iosiomis šalimis gali taikyti ? šios nuostatos dalykin? taikymo srit? patenkan?ius kapitalo jud?jimo

apribojimus, net jeigu jie ir prieštarauja EB 56 straipsnyje nurodytam laisvo kapitalo judėjimo apribojimui, su sąlyga, kad jie jau galiojo 1993 m. gruodžio 31 dieną.

188 Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, jeigu Teisingumo Teismas turėtų nuspręsti, kad EB 56 straipsnis draudžia pagrindinėje byloje nagrinėjamus su užsienio kilmės dividendų apmokestinimu susijusius nacionalinės teisės aktus, tai galėtų ne tik su pirmuoju ir trečiuoju klausimais susijusi, iki 1993 m. gruodžio 31 d. priimtą teisės aktą atveju, bet ir 1994 m. liepos 1 d. įsigaliojusios FID tvarkos atveju, nes, palyginti su galiojusiais teisės aktais, pastaroji tvarka nenustatė naujų apribojimų, bet, priešingai, – tik sumažino tam tikrą galiojančių teisės aktų ribojamąjį poveikį.

189 Visų pirma, reikia išaiškinti 1993 m. gruodžio 31 d. galiojančių apribojimų sąvoką EB 57 straipsnio 1 dalies prasme.

190 Kaip siūloma ieškovo pagrindinėje byloje, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija, reikia remtis 1999 m. birželio 1 d. Sprendimu *Konle* (C-302/97, Rink. p. I-3099), kuriame Teisingumo Teismas turėjo išaiškinti Akto dėl Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos ir Švedijos Karalystės stojimo sąlygų ir Sutarčių, kuriomis pagrįsta Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL C 241, 1994, p. 21 ir OL L 1, 1995, p. 1) leidžiančioje nukrypti nuostatoje, leidžiančioje Austrijos Respublikai laikinai toliau taikyti galiojančius teisės aktus dėl antrinio rezidavimo vietos, esančių „galiojančių teisės aktų“ sąvoką.

191 Iš tikrųjų nors iš esmės Bendrijos aktu nustatytą datą galiojančių teisės aktų turinti turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas šiame sprendime nurodė, kad jis turi pateikti Bendrijos sąvokos, kuria vadovaujamasi Bendrijos leidžiančių nukrypti tvarką taikant konkrečių datų „galiojantiems“ nacionalinės teisės aktams, aiškinimo gaires (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Konle* 27 punktą).

192 Kaip Teisingumo Teismas pareiškė tame pačiame sprendime, bet kokie nacionalinės teisės aktai, priimti vėliau nei taip nustatyta data, vien dėl šio fakto nėra automatiškai nepatenkantys į nagrinėjamo Bendrijos aktu tvirtintą leidžiančių nukrypti tvarką. Iš tikrųjų nuostata, kuri pagal savo esmę yra tapati ankstesniems teisės aktams arba kuri tik sumažina arba panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančių naudojimosi Bendrijos teisėje tvirtintomis teisėmis ir laisvėmis kliūtį, patenka į leidimo nukrypti taikymo sritį. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami skirtingu nei ankstesnė teisė aiškinimu ir kurie tvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamo Bendrijos aktu nustatytą datą galiojančiam teisės aktui (žr. minėto sprendimo *Konle* 52 ir 53 punktus).

193 Antra, kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytą FID tvarkos ir užsienio kilmės dividendų apmokestinimo srityje galiojančių nacionalinės teisės aktų santykį, matyti, kad šia tvarka siekiama sumažinti iš galiojančių teisės aktų užsienio kilmės dividendus gaunančių bendrovės kylančių ribojamąjį poveikį, visų pirma, šioms bendrovėms suteikiant galimybę susigrąžinti savo akcininkams išmokant dividendus mokėtino ACT perviršį.

194 Ta?iau nacionalinis teismas turi nustatyti, ar tai, kad, kaip pa?ymi ie?kov?s pagrindin?je byloje, FID dividendus gavusiems akcininkams nesuteikiamas mokes?io kreditas, turi b?ti laikoma nauju apribojimu. I? tikr?j?, nors tiesa, kad pagal nacionalin? mokes?i? sistem?, kurios dal? sudaro FID tvarka, tokio mokes?io kredito suteikimas dividendus gavusiam akcininkui atitinka dividendus i?mok?jusios bendrov?s nuo ?i? i?mok?t? dividend? sumok?t? ACT, i? sprendime d?l pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? pateikto nacionalin?s mokes?i? teis?s akt? apra?ymo negalima padaryti i?vados, kad tai, jog FID tvark? pasirinkusi bendrov? turi teis? ? sumok?to ACT pervir?io sugr??zinim?, 1993 m. gruod?io 31 d. galiojusi? teis?s akt? prasm?s at?vilgiu pateisina, kad jos akcininkams nesuteikiamas mokes?io kreditas.

195 Bet kuriuo atveju, priešingai tam, k? teigia Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, FID tvarka negali b?ti laikoma galiojan?iu apribojimu vien d?l to, kad d?l jos pasirenkamojo pob?d?io atitinkamos bendrov?s visuomet turi galimyb? taikyti anks?iau priimt? sistem? su i? jos kylan?iu ribojamuoju poveikiu. I? tikr?j?, kaip buvo pa?ym?ta ?io sprendimo 162 punkte, jud?jimo laisves ribojanti nacionalin? tvarka taip pat nesuderinama su Bendrijos teise, net jeigu ji yra tik pasirenkamojo pob?d?io.

196 Taigi ? penkt?j? klausim? reikia atsakyti, kad EB 57 straipsnio 1 dalis turi b?ti ai?kinama taip: kai iki 1993 m. gruod?io 31 d. valstyb? nar? pri?m? teis?s aktus, kuriuose yra EB 56 straipsniu draud?iam? kapitalo jud?jimo ? tre?i?sis ?alis ar i? j? apribojim?, ir po ?ios datos priima teis?s aktus, taip pat ribojan?ius min?t? jud?jim?, kurie i? esm?s yra tapat?s ankstesniems teis?s aktams arba tik suma?ina ar panaikina ankstesniuose teis?s aktuose esan?i? naudojimosi Bendrijos teis?je ?tvirtintomis teis?mis ir laisv?mis Bendrijos kli?t?, EB 56 straipsnis nedraudžia pastar?j? teis?s akt? taikyti tre?iosioms ?alims, jei jie taikomi kapitalo jud?jimui, susijusiam su tiesiogin?mis investicijomis, apiman?iomis ir investicijas ? nekilnojam?j? turt?, su ?sisteigimu, finansini? paslaug? teikimu ar vertybini? popieri? ?sileidimu ? kapitalo rinkas. ?iuo at?vilgiu dalyvavimas bendrov?s kapitale, kuris n?ra skirtas ilgalaikiams ir tiesioginiams ekonominiams ry?iams tarp akcininko ir ?ios bendrov?s u?megzti ar palaikyti ir kuris neleidžia akcininkui efektyviai dalyvauti ?i? bendrov? valdant ar j? kontroliuojant, negali b?ti laikomas tiesiogin?mis investicijomis.

D?l ?eštojo – devintojo klausim?

197 Savo ?eštuoju – devintuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas i? esm?s klausia, ar tuo atveju, jei pirmesniuose prejudiciniuose klausimuose nurodyti teis?s aktai nesuderinami su Bendrijos teise, ie?kovi? pagrindin?je byloje pareik?ti ie?kiniai d?l tokio nesuderinamumo atlyginimo turi b?ti laikomi ie?kiniais d?l neteis?tai surinkt? sum? gr??zinimo arba d?l neteis?to atsisakymo suteikti naud? kompensavimo arba, priešingai, – ie?kiniais d?l patirtos ?alos atlyginimo. D?l pastarojo atvejo jis klausia, ar turi b?ti patenkintos min?tame sprendime *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* nurodytos s?lygos, ar ?iuo at?vilgiu turi b?ti atsi?velgta ? form?, kuria tokie ie?kiniai turi b?ti pareik?ti pagal nacionalin? teis?.

198 D?l s?lyg?, pagal kurias valstyb? nar? privalo atlyginti Bendrijos teis?s pa?eidimu privatiems asmenims padaryt? ?al?, pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar Teisingumo Teismas gali suteikti gaires d?l reikalavimo, susijusio su pakankamai akivaizd?iu min?tos teis?s pa?eidimu, ir reikalavimo d?l prie?astinio ry?io tarp valstybei narei tenkan?ios pareigos nesilaikymo ir nukent?jusi? asmen? patirtos ?alos.

199 Ie?kov?s pagrindin?je byloje tvirtina, kad ?eštajame klausime apra?yti ie?kiniai priklauso ie?kini? d?l sum? gr??zinimo kategorijai tiek d?l to, kad ?iais ie?kiniais siekiama susigr?žinti neteis?tai surinkto mokes?io pervir?? arba gauti kompensacij? d?l nuostoli?, susidariusi? d?l

prarastos galimybės naudotis per anksti sumokėtomis mokesčiais sumomis, tiek dėl to, kad jais siekiama atgauti mokesčines lengvatas arba susigrąžinti sumą, kuria atitinkamos bendrovės rezidentų turėjo padidinti FID dividendus, kad savo akcininkams kompensuoti mokesčių kredito netekimą. Jeigu Bendrijos teisė leist nacionalinėje teisėje numatyti tik ieškinių dėl žalos atlyginimo, šis ieškinys bet kuriuo atveju būtų skirtingos rūšies nei minėto sprendime *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* nurodytas ieškinys.

200 Savo ruožtu Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad kiekviena iš ieškovių pagrindinėje byloje prašomą teisių gynimo priemonių yra prašymas atlyginti žalą, kuriam taikomos minėto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* sąlygos. Bet das, kuriuo jie buvo pareikšti nacionalinės teisės pagrindu, neturi jokios reikšmės juos kvalifikuojant pagal Bendrijos teisę.

201 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas neturi teisiškai kvalifikuoti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme ieškovių pagrindinėje byloje pareikštą ieškinį. Šiuo atveju pastarosios turi nurodyti šio ieškinių pobūdį ir pagrindą (ar tai prašymas grąžinti sumas, ar prašymas atlyginti žalą), kontroliuojant prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui (žr. minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 81 punktą).

202 Pagal jau nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, teisė susigrąžinti pažeidžiant Bendrijos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Bendrijos nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamą teisę pasekmę ir papildymas (žr., be kita ko, 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, Rink. p. 3595, 12 punktą ir minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, 84 punktą). Taigi valstybė narė iš principo privalo sugrąžinti pažeidžiant Bendrijos teisę surinktus mokesčius (1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C-192/95–C-218/95, Rink. p. I-165, 20 punktas ir minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 84 punktas).

203 Nesant Bendrijos teisės reglamentavimo neteisėtai surinktą nacionalinių mokesčių grąžinimo srityje, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinį, skirtą užtikrinti iš Bendrijos teisės kylančių asmenų teisių apsaugą, procesines taisykles su sąlyga, kad, visų pirma, tokios taisyklės nebus mažiau palankios nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir, antra, kad dėl jų Bendrijos teisėje nustatytą teisių įgyvendinimą netaps praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (žr., be kita ko, 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Rewe*, 33/76, Rink. p. 1989, 5 punktą ir 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Comet*, 45/76, Rink. p. 2043, 13 ir 16 punktus bei vėliau priimtą 1998 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Edis*, C-231/96, Rink. p. I-4951, 19 ir 34 punktus; 1999 m. vasario 9 d. Sprendimo *Dilexport*, C-343/96, Rink. p. I-579, 25 punktą ir minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 85 punktą).

204 Be to, Teisingumo Teismas minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 96 punkte nusprendė, kad kai bendrovė rezidentė arba jos patronuojanti bendrovė patyrė finansinių nuostolių, naudingą valstybės narės valdžios institucijoms, po to, kai sumokėjo avansinį pelno mokestį, kuriuo bendrovė rezidentė buvo apmokestinama už savo patronuojančiai bendrovei ne rezidentei išmokėtus dividendus, tačiau kuriuo nebuvo apmokestinama bendrovė rezidentė, išmokėjusi dividendus taip pat šioje valstybėje narėje reziduojančiai savo patronuojančiai bendrovei, su laisvu judėjimu susijusios Sutarties nuostatos reikalauja, kad bendrovės rezidentės ir jos patronuojančios bendrovės ne rezidentės būtų suteikta veiksminga teisinės gynėbos priemonė grąžinant prarastas sumas arba atlyginant patirtus nuostolius.

205 Iš šios teismo praktikos matyti, kad kai valstybė narė surinko mokesčius pažeisdama Bendrijos teisę, asmenys turi teisę ne tik tai, kad būtų sugrąžintas neteisėtai surinktas mokestis, bet ir šiai valstybei sumokėtos arba jos surinktos su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusios sumos.

Kaip Teisingumo Teismas nusprend? min?to sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 87 ir 88 punktuose, tai taip pat apima nuostolius, patirtus d?l negal?jimo naudotis pinig? sumomis, kur? l?m? per anksti atsiradusi prievol? sumok?ti mokest?.

206 Jeigu nacionalin?s teis?s taisykl?s d?l lengvat? trukd? mokes?i? mok?tojui susigr?žinti jo sumok?t?, pažeidžiant Bendrijos teis? nustatyt? mokest?, kaip antai ACT, šis mokes?i? mok?tojas turi teis? ? šio mokes?io gr?žinim?.

207 Ta?iau, priešingai nei teigia ieškov?s pagrindin?je byloje, nei lengvatos, kuri? mokes?i? mok?tojas atsisak? tam, kad vis? neteis?tai surinkt? mokest?, kaip antai ACT, gal?t? atskaityti iš mok?tinios kito mokes?io sumos, nei žala, kuri? patyr? FID tvark? pasirinkusios bendrov?s rezident?s d?l to, kad jos prival?jo padidinti savo dividend? sum?, kad savo akcininkams kompensuot? mokes?io kredito praradim?, remiantis Bendrijos teise, negali b?ti kompensuotos pareiškiant ieškin? d?l neteis?tai surinkto mokes?io arba valstybei narei sumok?t? ar jos surinkt? su šiuo mokes?iu tiesiogiai susijusi? sum? gr?žinimo. Iš tikr?j? toks lengvat? atsisakymas arba dividend? sum? padidinimas grindžiami ši? bendrovi? priimamais sprendimais ir j? atžvilgiu jie n?ra neišvengiama pasekm? to, kad Jungtin? Karalyst? atsisako min?tus akcininkus vertinti taip pat, kaip ir nacionalin?s kilm?s dividendus gavusius akcininkus.

208 Šiomis aplinkyb?mis nacionalinis teismas turi nustatyti, ar lengvat? atsisakymas arba dividend? sumos padidinimas yra aptariam? bendrovi? finansiniai nuostoliai, patiriami d?l aptariamai valstybei narei priskiriamo Bendrijos teis?s pažeidimo.

209 Neatmesdamas galimyb?s, kad valstyb?s atsakomyb? pagal nacionalin? teis? gal?t? atsirasti mažiau griežtomis s?lygomis, Teisingumo Teismas nusprend?, kad s?lygos, kuriomis valstyb? nar? privalo atlyginti jai priskiriamais Bendrijos teis?s pažeidimais privatiems asmenims padaryt? žal?, yra trys: pažeista teis?s norma siekiama suteikti privatiems asmenims teisi?, pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, yra tiesioginis priežastinis nustatytos valstybei tenkan?ios pareigos nesilaikymo ir nukent?jusi? asmen? patirtos žalos ryšys (min?to sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame*, 51 ir 66 punktai bei 2003 m. rugs?jo 30 d. Sprendimo *Köbler*, C?224/01, Rink. p. I?10239, 51 ir 57 punktai).

210 S?lygas, leidžian?ias nustatyti valstybi? nari? atsakomyb? už Bendrijos teis?s pažeidimais privatiems asmenims padaryt? žal?, turi taikyti nacionaliniai teismai (min?to sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 58 punktas ir min?to sprendimo *Köbler* 100 punktas), laikydamiesi Teisingumo Teismo pateikt? šio taikymo gairi? (min?to sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 55–57 punktai; 1996 m. kovo 26 d. Sprendimo *British Telecommunications*, C?392/93, Rink. p. I?1631, 41 punktas; min?to sprendimo *Denkavit ir kt.* 49 punktas ir min?to sprendimo *Konle* 58 punktas).

211 Pagrindin?je byloje pirmoji s?lyga yra akivaizdžiai ?vykdyta EB 43 ir 56 straipsni? atžvilgiu. Iš tikr?j? šios nuostatos suteikia privatiems asmenims teisi? (žr. atitinkamai min?to sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 23 ir 54 punktus ir 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Sanz de Lera ir kt.*, C?163/94, C?165/94 ir C?250/94, Rink. p. I?4821, 43 punkt?).

212 Kalbant apie antrąjį slygį, pirmiausia reikia priminti, kad Bendrijos teisės pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, kai, gyvendindama savo statymų leidybos kompetenciją, valstybė narė aiškiai ir šurkšiai pažeidžia nustatytas savo diskrecijos ribas (žr. minėto sprendimo *Brasserie du pêcheur ir Factortame* 55 punktą; minėto sprendimo *British Telecommunications* 42 punktą ir 2000 m. liepos 4 d. Sprendimo *Haim*, C-424/97, Rink. p. I-5123, 38 punktą). Antra, pakankamai akivaizdaus pažeidimo buvimui rodyti gali pakakti paprasto Bendrijos teisės pažeidimo, jeigu aptariama valstybė narė darydama pažeidimą turėjo tik labai mažą diskreciją ar netgi jos visai neturėjo (1996 m. kovo 23 d. Sprendimo *Hedley Lomas*, C-5/94, Rink. p. I-2553, 38 punktas).

213 Siekiant nustatyti, ar Bendrijos teisės pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, reikia atsižvelgti į visus nacionaliniam teismui pateiktą nagrinėti situaciją apibūdinančius veiksnius. Šie veiksniai yra: pažeistos normos aiškumas ir tikslumas, pažeidimo arba žalos padarymas tyčia ar neatsargiai, ar padaryta teisės klaida yra pateisinama ar nepateisinama, faktas, kad Bendrijos institucijų veiksmai galėjo prisidėti prie Bendrijos teisei prieštaraujančių nacionalinių priemonių ar veiklos mimos ar nenutraukimo (žr. minėto sprendimo *Brasserie du pêcheur ir Factortame* 56 punktą bei minėto sprendimo *Haim* 42 ir 43 punktą).

214 Bet kuriuo atveju Bendrijos teisės pažeidimas yra tikrai akivaizdus, jei jis išlieka nepaisant priimto sprendimo, kuriuo konstatuojamas inkriminuojamas sąpareigojimų nevykdymas, prejudicinio sprendimo arba nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos šiuo klausimu, iš kurių aišku, kad aptariamas elgesys yra pažeidimas (minėto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 57 punktas).

215 Šiuo atveju nacionalinis teismas, siekdamas vertinti, ar aptariamos valstybės narės padarytas EB 43 straipsnio pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, turi atsižvelgti į tai, kad tiesioginių mokesčių srityje iš Sutartimi garantuojamą judėjimo laisvę kylančios pasekmės išaiškėja tik laipsniškai, bent pagal Teisingumo Teismo pirmą kartą 1986 m. sausio 28 d. Sprendimu *Komisija prieš Prancūziją* nustatytus principus. Be to, bendrovių rezidentų iš patronuojančių bendrovių ne rezidentų gautų dividendų apmokestinimo srityje tik minėtuose sprendimuose *Verkooijen*, *Lenz* ir *Manninen* Teisingumo Teismas turėjo progą išaiškinti iš minėtų judėjimo laisvę ir bent laisvo kapitalo judėjimo srityje kylančius reikalavimus.

216 Iš tikrųjų, išskyrus atvejus, kuriems taikoma Direktyva 90/435, Bendrijos teisė aiškiai nenurodė valstybės narės pareigos užtikrinti, kad priemonių apmokestinimo kelis kartus ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo ir į sušvelninimo atžvilgiu bendrovių rezidentų ir bendrovių ne rezidentų rezidentams išmokėti dividendai būtų vertinami vienodai. Iš to išplaukia, kad iki minėtų sprendimų *Verkooijen*, *Lenz* ir *Manninen* šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą iškelta problema Teisingumo Teismo praktikoje dar nebuvo nagrinėta.

217 Atsižvelgdamas į šį vertinimą, nacionalinis teismas turi vertinti šio sprendimo 213 punkte nurodytus veiksnius, ypač pažeistą normą aiškumą ir tikslumą, bei tai, ar galimos padarytos teisės klaidos yra pateisinamos, ar ne.

218 Kalbant apie trečiąjį slygį, t. y. reikalavimą, kad būtų tiesioginis valstybei tenkančios pareigos nesilaikymo ir nukentėjusių asmenų patirtos žalos ryšys, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nurodyta žala pakankamai tiesiogiai kyla iš Bendrijos teisės pažeidimo, kad valstybė privalėtų jį atlyginti (šiuo klausimu žr. Bendrijos deliktinės atsakomybės srityje 1979 m. spalio 4 d. Sprendimo *Dumortier frères ir kt. prieš Tarybą*, 64/76 ir 113/76, 167/78 ir 239/78, 27/79, 28/79 ir 45/79, Rink. p. 3091, 21 punktą).

219 Nepažeisdama teisės į žalos atlyginimą, kurios pagrindas tiesiogiai tvirtintas Bendrijos teisėje, kai tik šios slygos yra patenkinamos, valstybė privalo atlyginti padarytos žalos pasekmes

remdamasi nacionaline teise dėl atsakomybės, atsižvelgdama į tai, kad nacionalinės teisės aktais nustatytos žalos atlyginimo sąlygos neturi būti mažiau palankios už tas, kurios susijusios su nacionaline teise grindžiamais reikalavimais, ir neturi būti tokios, kad dėl jų būtų beveik neįmanoma arba pernelyg sudėtinga gauti žalos atlyginimą (1991 m. lapkričio 19 d. *Francovich ir kt.*, C-6/90 ir C-9/90, Rink. p. I-5357, 41–43 punktai; minėto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 67 punktas bei minėto sprendimo *Köbler* 58 punktas).

220 Į šeštąjį–devintąjį klausimus reikia atsakyti taip: nesant Bendrijos teisės reglamentavimo, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškini, skirtą iš Bendrijos teisės kylančiam asmeni teisi apsaugai užtikrinti, procesines taisykles, skaitant nukentėjusį asmenį nacionaliniuose teismuose pareiškiamą ieškinį kvalifikaciją. Tačiau šie teismai privalo užtikrinti, kad asmenims būtų suteikta veiksminga teisi gynimo priemonė, leidžianti jiems susigrąžinti neteisėtai surinktą mokestį ir šiai valstybei sumokėtas arba jos surinktas su šiuo mokestiu tiesiogiai susijusias sumas. Kalbant apie kitą žalą, kuri asmuo patyrė dėl valstybei narei priskiriamo Bendrijos teisės pažeidimo, ši valstybė narė privatiems asmenims padarytą žalą turi atlyginti laikydamosi minėto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 51 punkte išdėstytą sąlygą, tačiau tai nedraudžia, kad pagal nacionalinės teisės valstybės atsakomybę kiltų mažiau griežtomis sąlygomis.

Dėl prašymo apriboti šio sprendimo veikimą laike

221 Per posėdį Jungtinės Karalystės vyriausybė paprašė Teisingumo Teismo, kad jis apribotų savo sprendimo veikimą laike netgi iki šio sprendimo priėmimo dienos pareikštą ieškinį atžvilgiu, jeigu Bendrijos teisė jis aiškintų kaip draudžiančią pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus.

222 Grėsdama savo prašymą, ši vyriausybė pažymi, pirma, kad nuo tada, kai 1973 m. buvo priimti nacionalinės teisės aktai, jų atitiktis Bendrijos teisei niekada nebuvo ginijama, ir, antra, dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktame teisme pateiktą prašymą Jungtinei Karalystei kiltų sunkios finansinės – tikėtina, 4,7 milijardo GBP (7 milijardai eurų) dydžio, – pasekmės.

223 Ieškovų pagrindinėje byloje ginijama pastarųjų sumų; jų teigimu, šis skaičius siektų maždaug nuo 100 milijonų iki 2 milijardų GBP sumų. Be to, jos teigia, kad nors tiesa, jog minėti nacionalinės teisės aktai niekada anksčiau nacionaliniuose teismuose nebuvo ginijami dėl jų atitikties EB 43 ir 56 straipsniams, dėl jų poveikio keliose valstybėse vykdomai veiklai buvo pareikšta daug teisinių skundų.

224 Šiuo atžvilgiu pakanka konstatuoti, kad Jungtinės Karalystės vyriausybė nurodė sumą, kuri apima visus ieškovių pagrindinėje byloje pareikštus ieškinius, nurodytus visuose prejudiciniuose klausimuose, vadovaudamasi nepatikrinta prielaida, kad Teisingumo Teismo pateikti atsakymai į kiekvieną iš minėtų klausimų palaikys ieškovių pagrindinėje byloje požiūrą.

225 Šiomis aplinkybomis nereikia apriboti šio sprendimo veikimo laike.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

226 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. EB 43 ir 56 straipsniai turi būti aiškinami taip: kai valstybės narės taiko apmokestinimo kelis kartus arba ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba į sušvelninimo sistemų dividendų, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės rezidentės, atveju, ji privalo vienodai vertinti ir bendrovei ne rezidentei rezidentams išmokėtus dividendus.

EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia valstybės narės teisės aktų, pagal kuriuos bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gaunami dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentės iš bendrovės ne rezidentės, kurios ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisių priklauso bendrovei rezidentei, gauti dividendai apmokestinami šiuo pelno mokesčiu, kartu šiuo pastaruoju atveju suteikiant mokesčio kreditą už dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje faktiškai sumokėtą mokestį, jeigu užsienio kilmės dividendams taikomas apmokestinimo tarifas neviršija nacionalinės kilmės dividendams taikomo apmokestinimo tarifo, o mokesčio kreditas yra bent jau lygus dividendus išmokėjusios bendrovės valstybėje narėje sumokėtai sumai, neviršijant dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje taikomo mokesčio sumos.

EB 56 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bendrovės rezidentės iš kitos bendrovės rezidentės gaunami dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentės iš bendrovės ne rezidentės, kurios ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisių priklauso bendrovei rezidentei, gauti dividendai apmokestinami šiuo pelno mokesčiu, bendrovei rezidentei nesuteikiant mokesčio kredito už dividendus išmokėjusios bendrovės savo rezidavimo valstybėje faktiškai sumokėtą mokestį.

2. EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie bendrovei rezidentei, gaunančiai dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, leidžia iš pirmosios bendrovės mokėtinos avansinio pelno mokesčio sumos atskaityti antrosios bendrovės sumokėtą minėto avansinio pelno mokesčio sumą, o tuo atveju, kai bendrovė rezidentė gauna dividendus iš bendrovės ne rezidentės, tokia atskaita negalima pastarosios bendrovės savo rezidavimo valstybėje sumokėto mokesčio, atitinkančio paskirstytąjį pelną, atžvilgiu.

3. EB 43 ir 56 straipsniai nedraudžia valstybės narės teisės aktų, kurie numato, kad bet kokia lengvata, kuri suteikiama užsienio kilmės dividendus gavusiai bendrovei rezidentei už užsienyje sumokėtą mokestį, sumažina pelno mokesčio sumą, iš kurios ji gali atskaityti avansu sumokėtą pelno mokestį.

EB 43 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie leidžia bendrovei rezidentei perleisti dukterinėms bendrovėms rezidentėms sumokėtą avansinio pelno mokesčio sumą, kurios negalima atskaityti iš už atitinkamą mokestinį laikotarpį arba ankstesnius ar vėlesnius mokestinius laikotarpius šios pirmosios bendrovės mokėtino pelno mokesčio, kad šios dukterinės bendrovės galėtų jį atskaityti iš jį mokėtino pelno mokesčio, tačiau neleidžia bendrovei rezidentei perleisti tos sumos bendrovėms ne rezidentėms tuo atveju, kai pastarosios šioje valstybėje narėje apmokestinamos už joje įgytą pelną.

4. EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybės narų teisės aktus, kurie, neapmokestindami avansiniu pelno mokestiu bendrovių rezidentų, kurios iš savo gautų nacionalinių kilmės dividendų išmoka dividendus savo akcininkams, suteikia bendrovėms rezidentams, kurios iš savo gautų užsienio kilmės dividendų išmoka dividendus savo akcininkams, galimybę pasirinkti tvarką, joms leidžiančią susigrąžinti sumokėtą avansinį pelno mokestį, tačiau, pirma, pareigoja šias bendroves sumokėti minėtą avansinį pelno mokestį ir vėliau prašyti jo grąžinti, ir, antra, jei akcininkams nenumato mokesčio kredito, kuris jiems būtų suteiktas, jeigu bendrovė rezidentė dividendus išmokėtų iš nacionalinių kilmės dividendų.

5. EB 57 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip: kai iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstybė narė priėmė teisės aktus, kuriuose yra EB 56 straipsniu draudžiamas kapitalo judėjimo trečiųjų šalių ar iš jų apribojimas, ir po šios datos priima teisės aktus, taip pat ribojančius minėtą judėjimą, kurie iš esmės yra tapatūs ankstesniems teisės aktams arba tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančią naudojimosi Bendrijos teisėje tvirtintomis teisėmis ir laisvėmis kliūtį, EB 56 straipsnis nedraudžia pastaruosius teisės aktus taikyti trečiosioms šalims, jei jie taikomi kapitalo judėjimui, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas nekilnojamųjų turtų, su sąsteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių sileidimu kapitalo rinkas. Šiuo atžvilgiu dalyvavimas bendrovės kapitale, kuris nėra skirtas ilgalaikiams ir tiesioginiams ekonominiams ryšiams tarp akcininko ir šios bendrovės užmegzti ar palaikyti ir kuris neleidžia akcininkui efektyviai dalyvauti šio bendrovės valdant ar jį kontroliuojant, negali būti laikomas tiesioginėmis investicijomis.

6. Nesant Bendrijos teisės reglamentavimo, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinį, skirtą iš Bendrijos teisės kylančiam asmeniui teisių apsaugai užtikrinti, procesines taisykles, skaitant nukentėjusių asmenų nacionaliniuose teismuose pareiškiamą ieškinį kvalifikaciją. Tačiau šie teismai privalo užtikrinti, kad asmenims būtų suteikta veiksminga teisių gynimo priemonė, leidžianti jiems susigrąžinti neteisėtai surinktą mokestį ir šiai valstybei sumokėtas arba jos surinktas su šiuo mokestiu tiesiogiai susijusias sumas. Kalbant apie kitą žalą, kuri asmui patyrė dėl valstybei narei priskiriamo Bendrijos teisės pažeidimo, ši valstybė narė privatiems asmenims padarytą žalą turi atlyginti laikydamasi 1996 m. kovo 5 d. Sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93) 51 punkte išdėstytą sąlygą, tačiau tai nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisę valstybės atsakomybė kiltų mažiau griežtomis sąlygomis.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų