TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. gruodžio 12 d. *

Byloje C-446/04

dėl *High Court of Justice* (England & Wales), *Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) 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. Ilešič,

* Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas L. A. Geelhoed,
posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Test Claimants in the FII Group Litigation*, atstovaujamų *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, padedamų *QC* G. Barling bei *barristers* D. Ewart ir S. Stevens,

— Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo *BL* G. Clohessy, ir *SC* A. Collins,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 43 ir 56 straipsnių 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 rezidenčių, 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 įmonių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė įmonė, ir, esant reikalui, pagal 5 straipsnyje nurodytas leidžiančias nukrypti nuostatas, – valstybės narės, kurios rezidentė 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 ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą, ypač nuostatas dėl mokesčių kredito mokėjimo dividendų gavėjams." (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

6 Pagal Jungtinėje Karalystėje galiojančius teisės aktus visų šioje valstybėje rezidiuojančių bei nerezidiuojančių, tačiau joje per filialą ar atstovybę vykdančių komercinę

veiklą bendrovių mokestiniu 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 byloms aplinkybėms, bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, mokanti dividendus savo akcininkams, privalo mokėti avansinį pelno mokestį (angl. *advance corporatios tax*, toliau – ACT), apskaičiuojamą nuo paskirstyto pelno sumos arba vertės.

9 Bendrovė turi teisę tam tikrą dalį nuo jos konkrečiu mokestiniu laikotarpiu paskirstyto pelno sumokėto 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 įsteigtų bendrovių grupė taip pat gali pasirinkti bendrovių grupės apmokestinimo tvarką, leidžiančią šiai grupei priklausančioms 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 rezidenčių 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 gavėjos „investicines pajamas, už kurias sumokėti mokesčiai“ (*franked investment income* arba FII).

13 Bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, iš kitos bendrovės rezidentės gavusi dividendų, kurių išmokėjimas suteikė teisę į mokesčio kreditą, gali perimti šios kitos bendrovės sumokėto ACT sumą ir, išmokėdama dividendus savo akcininkams, atskaityti ją 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 rezidenčių, 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 tokią kontrolę 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 mokėtinos 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 šių išmokėtų dividendų sumokėtą ACT atskaityti iš šios bendrovės rezidentės mokėtinos 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, kurią bendrovė rezidentė turi sumokėti išmokėdama dividendus savo akcininkams.

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

FID tvarka

23 Nuo 1994 m. liepos 1 d. iš bendrovės ne rezidentės dividendų gaunanti bendrovė rezidentė, išmokėdama 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 į mokesčio kreditą, tačiau pajamų mokesčio tikslais laikomas gavusiu žemiausiu tarifu apmokestinamas pajamas. Mokesčiu neapmokestinami akcininkai, kaip antai Jungtinės Karalystės pensijų fondai, gaunantys FID, taip pat neturi teisės į mokesčio kreditą.

26 ACT sistema, įskaitant ir FID sistemą (toliau – FID tvarka), buvo panaikinta po 1999 m. balandžio 6 d. išmokėtų 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 ieškinių, 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šio prašymo tikslais atrinko kaip „bandomąsias bylas" (test cases), susijusios su Jungtinėje Karalystėje reziduojančių ir *British American Tobacco* grupę sudarančių bendrovių (BAT, toliau – ieškovės pagrindinėje byloje) ieškiniais. Šios grupės patronuojančiai bendrovei tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso 100 % kitų bendrovių kapitalo; pastarosioms bendrovėms priklauso 100 % įvairiose Europos Sąjungos ir Europos ekonominės erdvės valstybėse narėse bei trečiosiose šalyse įsteigtų bendrovių kapitalo.

29 Šios bylos susijusios, pirma, su šių bendrovių ne rezidenčių nuo 1973 m. rugsėjo 30 d. pasibaigusio mokestinio laikotarpio ir, vadovaujantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą, bent jau iki šio prašymo pateikimo dienos pagrindinės bylos ieškovėms išmokėtais dividendais, antra, su BAT grupės patronuojančios bendrovės nuo to paties mokestinio laikotarpio iki 1999 m. kovo 31 d. savo akcininkams išmokėtais dividendais, trečia, su ieškovių pagrindinėje byloje nuo minėto mokestinio laikotarpio iki 1999 m. balandžio 14 d. mokėtu ACT, ketvirta, su FID dividendais, sumokėtais nuo 1994 m. rugsėjo 30 d. iki 1997 m. rugsėjo 30 dienos.

30 Ieškovės pagrindinėje byloje prašo sugrąžinti ir (arba) kompensuoti nuostolius, atsiradusius dėl joms taikytų Jungtinėje Karalystėje galiojusių teisės aktų, kiek tai susiję su:

— nuo užsienio kilmės dividendų mokėtu pelno mokesčiu ir, apmokestinant šiuo mokesčiu, taikytomis lengvatomis ir mokesčio kreditu, kuriuos, jei nebūtų buvę tokio mokesčio, būtų buvę galima panaudoti arba perleisti, siekiant juos atskaityti iš kitų mokesčių,

— nuo jų akcininkams iš užsienio kilmės dividendų išmokėtų sumų sumokėtu ACT tiek, kiek susidarydavo perviršis,

— pastaruoju atveju prarasta galimybe naudotis aptariamomis sumomis nuo ACT sumokėjimo dienos iki tada, kai ACT būdavo atskaitomas iš pelno mokesčio; ir,

— kalbant apie FID dividendų išmokėjimus, prarasta galimybe naudotis sumokėtomis ACT sumomis nuo ACT sumokėjimo dienos iki jo sugrąžinimo momento, bei papildomomis sumomis, kurias ieškovės pagrindinėje byloje turėjo sumokėti savo akcininkams kaip kompensaciją už jiems nesuteikiamą mokesčio kreditą.

31 Šiomis aplinkybėmis *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB 43 ar 56 straipsniai draudžia valstybei narei palikti galioti ir taikyti teisės aktus, pagal kuriuos bendrovės, valstybės narės rezidentės (toliau – bendrovė rezidentė), iš kitų bendrovių rezidenčių gauti dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentės iš bendrovių, kitų valstybių narių rezidenčių (toliau – bendrovės ne rezidentės), gauti dividendai apmokestinami

pelno mokesčiu (suteikus dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvatą bet kurio nuo šių dividendų mokėtino mokesčio prie šaltinio atžvilgiu ir tam tikromis sąlygomis bendrovių ne rezidenčių nuo jų pelno sumokėto pelno mokesčio jų rezidavimo valstybėje atžvilgiu)?

2. Kai valstybėje narėje taikoma sistema, kuri tam tikromis aplinkybėmis nustato avansinį pelno mokestį <...> nuo bendrovės rezidentės savo akcininkams išmokamų dividendų ir toje valstybėje narėje reziduojantiems akcininkams suteikia mokesčio kreditą už šiuos dividendus, ar ši valstybė narė pažeidžia EB 43 ar 56 straipsnius arba direktyvos (90/435/EEB) 4 straipsnio 1 dalį ar 6 straipsnį, jei ji palieka galioti ir taiko teisės aktus, kurie bendrovei rezidentei suteikia teisę savo akcininkams mokėti dividendus neprivalant mokėti ACT nuo dividendų, kuriuos ji gavo iš tos valstybės narės bendrovių rezidenčių (tiesiogiai ar netiesiogiai per kitas tos valstybės narės bendroves rezidentes), ir nesuteikia bendrovei rezidentei teisės savo akcininkams mokėti dividendus neprivalant mokėti ACT nuo dividendų, kuriuos ji gavo iš bendrovių ne rezidenčių?

3. Ar antrajame klausime nurodytos Bendrijos teisės nuostatos draudžia valstybei narei palikti galioti ir taikyti teisės aktus, kurie dividendus išmokančiai bendrovei ir kitoms šioje valstybėje narėje reziduojančioms grupės bendrovėms leidžia mokėtiną ACT sumą atskaityti iš pelno mokesčio, mokėtino nuo jų pelno:

a) tačiau kurios nenustato jokios mokėtino ACT atskaitymo formos ar analogiškos lengvatos (kaip antai ACT grąžinimas), taikomų šioje valstybėje narėje nereziduojančių grupės bendrovių šioje valstybėje ar kitose valstybėse narėse uždirbtam pelnui; ir (arba)

b) kurios nustato, kad bet kokia dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvata, taikoma šios valstybės narės bendrovei rezidentei, sumažina mokėtiną pelno mokestį, iš kurio gali būti atskaitytas mokėtinas ACT?

4. Kai valstybėje narėje taikomi teisės aktai, kurie tam tikromis aplinkybėmis numato, jog bendrovės rezidentės, jei jos taip pasirenka, susigrąžina nuo savo akcininkams išmokėtų sumų sumokėtą ACT, jei šias sumas bendrovės rezidentės gavo iš bendrovių ne rezidenčių (šiuo atžvilgiu įskaitant ir trečiųjų šalių bendroves rezidentes), ar jie prieštarauja EB 43 ar 56 straipsniams ar (direktyvos 90/435) 4 straipsnio 1 daliai ar 6 straipsniui, kai šie teisės aktai:

a) įpareigoja bendroves rezidentes sumokėti ACT ir vėliau prašyti jį grąžinti; ir

b) nenumato, kad bendrovių rezidenčių akcininkams suteikiamas mokesčio kreditas, kuris jiems būtų suteiktas už dividendus, išmokėtus bendrovės rezidentės, kuri pati negavo dividendų iš bendrovių ne rezidenčių?

5. Kai iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstybė narė priėmė pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytus teisės aktus ir po šios datos ji priėmė kitus ketvirtajame klausime aprašytus teisės aktus, ir jei pastarieji sudaro EB 56 straipsniu draudžiamą apribojimą, ar šis apribojimas turi būti laikomas nauju apribojimu, dar neegzistavusiu 1993 m. gruodžio 31 dieną?

6. Jei kuris nors iš pirmajame – penktajame klausimuose aprašytų teisės aktų prieštarauja kuriai nors iš juose minėtų Bendrijos teisės nuostatų tuo atveju, kai bendrovė rezidentė ar kitos tos pačios grupės bendrovės, remdamosi minėtais pažeidimais, pareiškia šiuos ieškinius:

a) ieškinį dėl pirmajame klausime nurodytomis aplinkybėmis neteisėtai surinkto pelno mokesčio grąžinimo;

b) ieškinį, kuriuo siekiama susigrąžinti lengvatas (ar kompensuoti jų praradimą), taikytas dėl pirmame klausime nurodytomis aplinkybėmis neteisėtai surinkto pelno mokesčio;

c) ieškinį dėl ACT, kuris negalėjo būti atskaitytas iš bendrovės mokėtino pelno mokesčio ar dėl kurio negalėjo būti suteikta kitokia lengvata ir kuris nebūtų buvęs sumokėtas (ar būtų buvęs atskaitytas), jei nebūtų įvykdytas pažeidimas, grąžinimo (ar kompensavimo);

d) ieškinį dėl prarastos galimybės panaudoti atitinkamas pinigų sumas nuo ACT sumokėjimo dienos iki jo atskaitos, kai ACT buvo atskaitomas iš pelno mokesčio;

e) ieškinį dėl bendrovės ar kitos grupės bendrovės sumokėto pelno mokesčio grąžinimo, kai kuri nors iš šių bendrovių buvo apmokestinama pelno mokesčiu atsisakant kitų lengvatų tam, kad mokėtinas ACT būtų atskaitytas iš jos mokėtino pelno mokesčio (nes dėl ACT atskaitymo apribojimo susidarydavo jos mokėtinas pelno mokesčio likutis);

f) ieškinį dėl prarastos galimybės panaudoti atitinkamas pinigų sumas dėl anksčiau, nei būtų kitu atveju, sumokėto pelno mokesčio ar dėl po to e punkte aprašytomis aplinkybėmis prarastų lengvatų;

g) bendrovės rezidentės ieškinį dėl ACT perviršio, kurį ši bendrovė perleido kitai grupės 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 minėtų 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 atsisakytą suteikti naudą, išmokėjimą?

7. Tuo atveju, jei atsakant į bet kurią šeštojo klausimo dalį ieškinys būtų laikomas ieškiniu dėl sumos, atitinkančios neteisėtai atsisakytą 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 įvykdytos kokios nors kitos sąlygos?

8. Ar atsakymas į šeštąjį arba septintąjį klausimus 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 į kokias aplinkybes 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 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pastebi, kad iš EB 57 straipsnio 1 dalies matyti, kad 1993 m. gruodžio 31 d. santykiuose su trečiosiomis šalimis egzistavęs laisvo kapitalo judėjimo apribojimas negali būti laikomas prieštaraujančiu EB 56 straipsniui. Jis mano, kad kadangi trys pirmieji klausimai susiję su ankstesnėmis nei ši data nuostatomis, jie apima tik Europos bendrijos vidaus situacijas. Ketvirtasis ir penktasis klausimai susiję su vėlesnėmis nei ši data nuostatomis, todėl jie, kalbant apie EB 56 straipsnio taikymą, susiję tiek su Bendrijos vidaus, tiek su trečiosiomis šalimis susijusiomis situacijomis.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

33 Pirmuoju klausimu prašymą prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bendrovės rezidentės iš kitos, taip pat šioje valstybėje reziduojančios, bendrovės gauti dividendai (toliau – nacionalinės kilmės dividendai) neapmokestinami pelno

mokesčiu, o bendrovės rezidentės iš kitos toje pačioje valstybėje nerezidiuojančios bendrovės gauti dividendai (toliau – užsienio kilmės dividendai) apmokestinami šiuo mokesčiu, kartu šiuo pastaruoju atveju suteikiant mokesčio lengvatą už bet kurį dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje surinktą mokestį prie šaltinio, bei kai dividendus gavusi bendrovė rezidentė tiesiogiai ar netiesiogiai turi 10 % ar daugiau dividendus išmokėjusios bendrovės balsavimo teisių, lengvatą už pelno mokestį, kurį dividendus išmokėjusi bendrovė sumokėjo nuo su išmokėtais dividendais susijusio pelno.

34 Ieškovių pagrindinėje byloje teigimu, tokie teisės aktai prieštarauja EB 43 ir 56 straipsniams, nes, pirma, jie gali atgrasinti bendroves rezidentes steigti dukterines bendroves arba investuoti į bendrovių kapitalą kitose valstybėse narėse, ir, antra, jie negali būti pateisinami nei užsienio kilmės dividendų ir nacionalinės kilmės dividendų situacijų skirtumu, nei tikslu užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą.

35 Visų pirma pažymėtina, kad remiantis nusistovėjusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios turi ją įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 32 punktą; minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, 37 punktą ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 28 punktą).

36 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, jog nacionalinės teisės aktai, kurie nustato, kad bendrovės rezidentės gaunami dividendai apmokestinami mokesčiu, kurio ne tik apmokestinimo bazė, bet ir galimybė iš šio mokesčio atskaityti dividendus išmokančios bendrovės rezidavimo valstybėje sumokėtą mokestį priklauso nuo to, ar dividendai yra nacionalinės ar užsienio kilmės, bei nuo dividendus gavusiai bendrovei priklausančio dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo dalies, gali patekti tiek į EB 43 straipsnio dėl įsisteigimo laisvės, tiek į EB 56 straipsnio dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritis.

37 Iš prašymą priimti pejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo matyti, kad šiam teismui nagrinėjant ginčą kaip „bandomosios" pasirinktos bylos susijusios su Jungtinėje Karalystėje reziduojančiomis bendrovėmis, gavusiomis dividendų iš bendrovių ne rezidenčių, kurias pirmosios kontroliuoja 100 %. Kadangi tai apima dalyvavimą kapitale, kuris jo turėtojui leidžia daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti bendrovės veiklą, taikomos su įsisteigimo laisve susijusios sutarties nuostatos (2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 21 ir 22 punktai; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 37 ir 66–68 punktai bei 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995 31 punktą).

38 Kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 33 punkte, kitų bendrovių, šios bylos šalių, dalyvavimo kapitale pobūdis nebuvo nurodytas Teisingumo Teisme. Taigi neatmetama tikimybė, kad ši byla taip pat susijusi su pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų įtaka bendrovių rezidenčių, gavusių dividendų dėl dalyvavimo kapitale, kuris joms neleidžia daryti aiškios įtakos dividendus išmokėjusios bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklos, situacijai. Todėl šie teisės aktai taip turi būti nagrinėjami sutarties nuostatų, susijusių su laisvu kapitalo judėjimu, atžvilgiu.

Dėl įsisteigimo laisvės

39 Kalbant, visų pirma, apie ieškovių pagrindinėje byloje situaciją, reikia priminti, kad įsisteigimo laisvė, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams ir kuri apima ir jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal EB 48 straipsnį apima bendrovių, įsteigtų vadovaujantis valstybės narės teisės aktais ir Bendrijoje turinčių savo pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti

savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę (žr., be kita ko, 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktą; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 30 punktą ir minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 41 punktą).

40 Reikia pažymėti, kad bendrovių buveinė EB 48 straipsnio prasme, kaip ir fizinių asmenų pilietybė, naudojama nustatant jų sąsają su valstybės teisės sistema. Pripažinus, kad įsisteigimo valstybė narė gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą dėl to, kad bendrovės buveinė yra kitoje valstybėje narėje, EB 43 straipsnis taptų beprasmis (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 18 punktą; 1993 m. liepos 13 d. Sprendimo *Commerzbank*, C-330/91, Rink. p. I-4017, 13 punktą; minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 42 punktą ir minėto sprendimo *Marks & Spencer* 37 punktą). Taigi įsisteigimo laisvė skirta užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikomas nacionalinis vertinimas, ir kartu draudžia bet kokią diskriminaciją dėl bendrovių buveinės vietos (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 14 punktą ir minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 35 punktą).

41 Reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje bendrovės rezidentės, gaunančios dividendus iš kitos bendrovės, kurios ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisių tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso pirmajai, atveju nacionalinės teisės aktai numato skirtingą mokestinį vertinimą pagal tai, ar dividendai buvo gauti iš taip pat Jungtinėje Karalystėje reziduojančios bendrovės, ar iš kitoje valstybėje narėje reziduojančios bendrovės. Iš tikrųjų pirmuoju atveju gauti dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o antruoju atveju jie apmokestinami minėtu mokesčiu, tačiau atsiranda teisė į lengvatą už bet kokį dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje išmokant dividendus sumokėtą mokestį prie šaltinio bei už pastarosios nuo su jais susijusio pelno sumokėtą pelno mokestį.

42 Ieškovių pagrindinėje byloje teigimu, dėl to, kad pagal Jungtinėje Karalystėje galiojančius teisės aktus dividendus gavusiai bendrovei rezidentei taikoma neapmokestinimo sistema, kai dividendai yra nacionalinės kilmės, ir užskaitos sistema, kai dividendai yra užsienio kilmės, pastariesiems taikomas mažiau palankus mokestinis vertinimas nei pirmiesiems.

43 Pirmiausia reikia pažymėti, kad valstybė narė, siekdama išvengti paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus arba jį sušvelninti, gali pasirinkti keletą sistemų. Dividendus gavusio akcininko atžvilgiu šios sistemos nebūtinai duoda tą patį rezultatą. Taip pagal nepmokestinimo sistemą dividendus gavęs akcininkas nuo gautų dividendų iš principo mokesčio nemoka, ir tai nepriklauso nei nuo dividendus išmokėjusios bendrovės su jais susijusiam pelnui taikomo mokesčio tarifo, nei nuo pastarosios bendrovės faktiškai sumokėtos šio mokesčio sumos. Tačiau pagal tokią kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamą užskaitos sistemą akcininkas iš mokesčio, mokėtino nuo gautų dividendų, gali atskaityti tik mokesčio sumą, kurią dividendus išmokėjusi bendrovė iš tikrųjų turėjo sumokėti nuo su jais susijusio pelno, ir ši atskaitoma suma ne didesnė kaip šio akcininko mokėtina mokesčio suma.

44 Kalbant apie dividendus, kuriuos patronuojančiai bendrovei, tam tikros valstybės narės rezidentei, išmokėjo kitoje valstybėje narėje reziduojanti bendrovė, kurios ne mažiau kaip 25 % kapitalo priklauso tai patronuojančiai bendrovei, Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis aiškiai numato, kad valstybės narės gali pasirinkti neapmokestinimo arba užskaitos sistemas. Iš tikrųjų numatyta, kad kai tokia patronuojanti bendrovė iš savo dukterinės bendrovės gauna paskirstytojo pelno dalį, išskyrus pastarosios likvidavimo atvejį, patronuojančios bendrovės valstybė arba neapmokestina šio pelno, arba jį apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiai bendrovei iš priklausančio mokėti mokesčio atskaityti tą mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė, ir, esant reikalui, valstybės narės, kurios rezidentė yra dukterinė bendrovė, taikomo mokesčio prie šaltinio sumą, ne didesnę už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą.

45 Tačiau, nustatydamos savo mokesčių sistemą, ypač kai jos įtvirtina priemones, skirtas išvengti apmokestinimo kelis kartus arba ekonominio dvigubo apmokestinimo arba juos sušvelninti, valstybės narės turi laikytis Bendrijos teisės reikalavimų, ypač tų, kuriuos nustato su judėjimo laisvėmis susijusios Sutarties nuostatos.

46 Taigi iš teismų praktikos matyti, kad nesvarbu, kokios būtų nustatytos priemonės apmokestinimui kelis kartus arba ekonominiam dvigubam apmokestinimui išvengti arba jiems sušvelninti, Sutartimi užtikrinamos judėjimo laisvės draudžia valstybėms narėms užsienio kilmės dividendus vertinti mažiau palankiai nei nacionalinės kilmės dividendus, nebent skirtingas vertinimas susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, arba jis yra pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais (šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo, *Lenz*, C-315/02, Rink. p. I-7063, 20–49 punktus; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 20–55 punktus). Taip pat Teisingumo Teismas priminė, kad Direktyvoje 90/435 valstybėms narėms numatyta galimybe gali būti pasinaudota tik laikantis pagrindinių Sutarties nuostatų, ypač tų, kurios susijusios su įsisteigimo laisve (minėto sprendimo *Keller Holding* 45 punktas).

47 Dėl klausimo, ar valstybė narė gali nacionalinės kilmės dividendams taikyti neapmokestinimo sistemą, kai užsienio kilmės dividendams ji taiko užskaitos sistemą, svarbu nurodyti, kad kiekviena valstybė narė gali, laikydamasi Bendrijos teisės, nustatyti savo paskirstytojo pelno apmokestinimo sistemą ir būtent apibrėžti apmokestinimo bazę bei mokesčio tarifą, kurie taikomi dividendus išmokėjusiai bendrovei rezidentei ir (arba) dividendus gavusiam akcininkui, jeigu jie apmokestinami šiuo mokesčiu šioje valstybėje narėje.

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 mokėtinos pelno mokesčio sumos 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 aplinkybėmis 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 neginčija Jungtinės Karalystės vyriausybė, kuri vis dėlto teigia, kad dividendus išmokėjusiai bendrovei ir dividendus gavusiai bendrovei skirtingi apmokestinimo tarifai taikomi tik daugiau išimtinėmis aplinkybėmis, 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 išimtines lengvatas.

57 Iš to matyti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus tai, kad nacionalinės kilmės dividendams taikoma neapmokestinimo sistema, o užsienio kilmės dividendams – užskaitos sistema, neprieštarauja 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 sumokėtai sumai ir neviršija dividendus gavusios bendrovės valstybėje narėje taikomo mokesčio sumos.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo

58 Antra, kalbant apie bendroves rezidentes, gavusias dividendus iš kitos bendrovės, kurių ne mažiau kaip 10 % balsavimo teisių priklauso pirmosioms, tačiau šis dalyvavimas kapitale neleidžia joms daryti aiškios įtakos 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 teisių priklauso pirmosioms, iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų matyti, kad nacionalinės kilmės dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o užsienio kilmės dividendai juo apmokestinami ir tik suteikia teisę į lengvatą už dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje nuo tų pačių dividendų sumokėtą bet kokį 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 akcininkės padėtis yra panaši į nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės akcininkės, 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 į kitose valstybėse narėse įsteigtas bendroves. Be to, jis taip pat turi ribojamąjį poveikį kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių atžvilgiu, nes trukdo kapitalą pritraukti iš Jungtinės Karalystės. Kadangi pajamoms iš užsienio kilmės kapitalo mokestiniu požiūriu taikomas mažiau palankus vertinimas nei Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių išmokėtiems dividendams, kitose valsty-

bėse narėse įsteigtų bendrovių kapitalas Jungtinėje Karalystėje gyvenantiems investuotojams yra ne toks patrauklus nei tų bendrovių, kurios turi savo buveinę 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 tokių teisės aktų kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje kylantis skirtingas dividendų, kuriuos bendrovės rezidentės gavo iš bendrovių ne rezidenčių, 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 rezidentėms suteikiama tik bet kokį nuo dividendo sumokėtą 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 sumokėtą 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, įtvirtindamos priemones, skirtas paskirstytojo pelno apmokestinimui kelis kartus išvengti arba jį sušvelninti, turi nustatyti mokesčių mokėtojų kategoriją, kuriai gali būti taikomos šios priemonės, ir šiuo tikslu įtvirtinti ribas, grindžiamas šiems mokesčių mokėtojams priklausančiu atitinkamų dividendus išmokėjusių bendrovių kapitalu. Tik valstybių narių bendrovių, kurioms priklauso ne mažiau kaip 25 % kitos valstybės narės bendrovės kapitalo, atžvilgiu pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikoma Direktyvos 90/435 4 straipsnio, skaitomo

kartu su jos 3 straipsniu, redakcija įpareigoja valstybes nares, jeigu jos apmokestina patronuojančios bendrovės rezidentės iš dukterinės bendrovės, kitos valstybės narės rezidentės, 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 rezidentė 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 rezidentė gauna iš kitos bendrovės rezidentės, 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 kliūties, kokia yra išplaukiančioji iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 29 punktą ir minėto sprendimo *Manninen* 54 punktą).

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

72 Taigi į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad EB 43 ir 56 straipsniai turi būti aiškinami taip: kai valstybė narė taiko apmokestinimo kelis kartus ar ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba jų sušvelninimo sistemą dividendų, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės rezidentės, atveju, ji privalo vienodai vertinti ir bendrovių ne rezidenčių 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 sumokėtai 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 bendrovių iš dukterinių bendrovių, kitų valstybių narių rezidenčių, gauto pelno paskirstymą, pagal pagrindinės bylos aplinkybėms taikomą Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies redakciją 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 pateikusio 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, pagrindinėje byloje nagrinėjamos „bandomosios" bylos susijusios su dividendų mokėjimais, kurie buvo vykdomi nuo 1973 m. gruodžio 31 d. pasibaigusio mokestinio laikotarpio, todėl jos bent jau iš dalies susijusios su situacijomis, kurios nepatenka į Direktyvos 90/435 *rationae temporis* taikymo sritį.

78 Taigi, siekiant atsakyti į užduotą klausimą, reikia pirmiausia išnagrinėti, kokia apimtimi tokie teisės aktai kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje suderinami su Sutarties nuostatomis.

Dėl Sutarties nuostatų, susijusių su įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimu

79 Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus bendrovė rezidentė, gaunanti kitos bendrovės rezidentės mokamus dividendus, gauna pastarosios sumokėto ACT sumos dalį atitinkantį mokesčio kreditą, kuris jai leidžia savo akcininkams mokėti dividendus, iš šiuo pagrindu jos mokėtino ACT atskaitant šios kitos bendrovės sumokėtą ACT. Tačiau bendrovė rezidentė, gaunanti užsienio kilmės dividendus, negauna tokio mokesčio kredito ir todėl, išmokėdama savo akcininkams dividendus, turi mokėti visą ACT.

80 Kadangi šie teisės aktai taikomi dividendus išmokant bendrovėms akcininkėms, neatsižvelgiant į jų dalyvavimo kapitale apimtį, tokiems išmokėjimams gali būti taikomas tiek su įsisteigimo laisve susijęs EB 43 straipsnis, tiek EB 56 straipsnis, susijęs su laisvu kapitalo judėjimu.

81 Tačiau tiek, kiek kalbama apie dalyvavimą kapitale, kuris jo turėtojui leidžia daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti bendrovės veiklą, taikomos su įsisteigimo laisve susijusios sutarties nuostatos. Taigi, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų „bandomųjų“ bylų aplinkybes, pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus pirmiausia reikia išnagrinėti EB 43 straipsnio atžvilgiu (žr. šio sprendimo 37 punktą).

82 Kaip teigia ieškovės pagrindinėje byloje, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus užsienio kilmės dividendų gavusi bendrovė rezidentė, kuri savo akcininkams išmoka tą pačią dividendų sumą, turi mokėti visą ACT,

o nacionalinės kilmės dividendų gavusiai bendrovei rezidentei, savo akcininkams išmokančiai tą pačią dividendų sumą, mokėtinas ACT kompensuojamas suteiktu mokesčio kreditu, todėl jai nebereikia mokėti ACT.

83 Bendrovės rezidentės, gaunančios dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, atveju ši sistema užtikrina, kad kai dividendus gavusi bendrovė pati paskirto pelną savo akcininkams, ACT mokamas tik vieną kartą. Neapmokestinimas ACT, kuris tokiu būdu taikomas dividendus gavusiai bendrovei, atitinka jai taikomą nepmokestinimą pelno mokesčiu iš kitos bendrovės rezidentės gautų dividendų atžvilgiu.

84 Reikia konstatuoti, kad nemokant ACT susidaro apyvartinės lėšos, nes atitinkama bendrovė gali pasilikti sumas, kurias kitu atveju turėtų sumokėti kaip ACT, tol, kol pelno mokestis tampa mokėtinas (žr. minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 44 punktą).

85 Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, šis skirtingas vertinimas nėra Bendrijos teisės draudžiama diskriminacija, nes jis pagrįstas ne tarp nacionalinės kilmės dividendų ir užsienio kilmės dividendų daromu skirtumu, bet skirtumu tarp dividendų, už kuriuos ACT buvo sumokėtas, ir tų, už kuriuos ACT nebuvo sumokėtas. Mokesčio kreditas, suteiktas bendrovei, gaunančiai iš kitos bendrovės rezidentės dividendus, skirtas išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo ACT srityje. Tačiau kadangi bendrovės, gaunančios dividendus iš bendrovės ne rezidentės, atveju pastaroji bendrovė nesumokėjo jokio ACT, nėra ekonominio dvigubo apmokestinimo ACT rizikos.

86 Tiesa, kad, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, ACT suma, kurią bendrovė rezidentė turi sumokėti, savo akcininkams išmokėdama 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, kurią ji pati gavo.

87 Taigi, priešingai nei teigia Jungtinės Karalystės vyriausybė, pagrindinėje 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 galiojančių mokesčių teisės aktų numatytą grupės apmokestinimo tvarką, pagal tokią tvarką pelno mokesčio dalis, kurios bendrovė rezidentė neturi mokėti avansu išmokėdama 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 išmokėdama 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 rezidenčių, o bendrovės, gaunančios dividendus iš bendrovių ne rezidenčių, atsiduria nepalankioje padėtyje apyvartinių lėšų 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 neprivalėdama sumokėti ACT, savo akcininkams gali išmokėti didesnes sumas. Iš tikrųjų tokiu 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 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 ACT. Iš

tikrųjų tokio ryšio būtinybė konkrečiai turėtų lemti tokios pačios mokestinės naudos suteikimą bendrovėms, gaunančioms dividendus iš bendrovių ne rezidenčių, nes pastarosios savo rezidavimo valstybėje taip pat privalo mokėti pelno mokestį nuo paskirstytojo pelno.

94 Iš to išplaukia, kad EB 43 straipsnis draudžia nacionalinės teisės aktus, kurie leidžia bendrovei rezidentei, gavusiai dividendų iš kitos bendrovės rezidentės, iš ACT sumos, kurią pirmoji bendrovė turi sumokėti, atskaityti antrosios bendrovės sumokėtą ACT, jeigu bendrovė rezidentė, gavusi dividendų iš bendrovės ne rezidentės, neturi teisės taikyti tokios atskaitos pelno mokesčio, kuriuo pastaroji bendrovė apmokestinama savo rezidavimo valstybėje, atžvilgiu.

95 Kadangi negali būti atmesta tikimybė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjama byla taip pat susijusi su bendrovėmis rezidentėmis, gavusiomis dividendų iš kapitalo, kuris joms neleidžia daryti aiškios įtakos dividendus išmokėjusios bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklos, šie teisės aktai taip pat turi būti vertinamai su laisvu kapitalo judėjimu susijusio EB 56 straipsnio atžvilgiu.

96 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad bendrovės rezidentės, gaunančios užsienio kilmės dividendų, skirtingai vertinamos, t. y. atsiduria nepalankioje padėtyje apyvartinių lėšų atžvilgiu, ir šis vertinimas nepaaiškinamas atitinkamos situacijos skirtumu.

97 Šis skirtingas vertinimas lemia tai, kad Jungtinėje Karalystėje reziduojančios bendrovės atgrasinamos nuo savo kapitalo investavimo į kitose valstybėse narėse įsisteigusios bendrovės kapitalą, ir taip pat sukelia ribojantį poveikį kitose valstybėse narėse įsisteigusių bendrovių atžvilgiu, nes trukdo joms pritraukti kapitalą iš pirmosios valstybės narės.

98 Motyvai, kuriais remiasi Jungtinės Karalystės vyriausybė siekdama pateisinti šią laisvo kapitalo judėjimo kliūtį, yra tapatūs tiems, kurie jau buvo atmesti pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus vertinant įsisteigimo laisvės atžvilgiu, todėl darytina išvada, kad EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis taip pat draudžia tokius teisės aktus.

Direktyva 90/435

99 Ieškovių pagrindinėje byloje teigimu, antrajame prejudiciniame klausime nurodytos nacionalinės mokesčių normos taip pat prieštarauja direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 daliai ir 6 straipsniui.

100 Visų pirma, pažeidžiama šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis dėl to, kad, priešingai nei nacionalinės kilmės dividendus gaunanti patronuojanti bendrovė rezidentė, užsienio kilmės dividendus gaunanti patronuojanti bendrovė rezidentė, išmokėdama dividendus savo akcininkams, privalo mokėti visą ACT ir jai šiuo pagrindu nesuteikiama lengvata už užsienyje dukterinės bendrovės nuo paskirstytojo pelno sumokėtą pelno mokestį.

101 Antra, nuo užsienio kilmės dividendų mokėtinas ACT yra mokestis prie šaltinio, kurį 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 dalį, valstybė narė, kuri patronuojančios bendrovės rezidentės iš dukterinės bendrovės, kitos valstybės narės rezidentės, gautą pelną apmokestina, turi suteikti

teisę šiai patronuojančiai bendrovei iš savo mokesčio sumos atskaityti tą mokesčio dalį, kurią nuo šio pelno sumokėjo dukterinė bendrovė, ir, esant reikalui, valstybės narės, kurios rezidentė yra dukterinė įmonė, taikomo mokesčio prie šaltinio sumą, ne didesnę už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą.

103 Kaip matyti iš trečios šios direktyvos konstatuojamosios dalies, ja siekiama, įtvirtinant bendrą mokesčių sistemą, pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą 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 *Athinaïki Zythopoïïa*, C-294/99, Rink. p. I-6797, 25 punktas).

104 Dėl pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalį, valstybėms narėms numatytos pareigos iš patronuojančios bendrovės rezidentės nuo paskirstytojo pelno mokėtino mokesčio atskaityti dukterinės bendrovės ne rezidentės savo rezidavimo valstybėje narėje sumokėtą mokestį, šios nuostatos tikslas išvengti paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus gali būti pasiektas tik tuo atveju, jeigu pirmosios valstybės narės mokesčių sistema užtikrina atitinkamai patronuojančiai bendrovei, kad užsienyje dukterinės bendrovės nuo paskirstytojo pelno sumokėtas visas mokestis bus atskaitytas iš šioje valstybėje narėje mokėtinos pelno mokesčio sumos.

105 Tačiau, priešingai nei teigia ieškovės pagrindinėje byloje, ši nuostata nenumato valstybės narės, kurioje taikoma avansinio pelno mokesčio, kurį turi mokėti patronuojanti bendrovė pati išmokėdama iš dukterinės bendrovės ne rezidentės gautus dividendus, mokėjimo sistema, pareigos užtikrinti, kad kiekvienu atveju avansu mokėtina suma būtų nustatyta pagal dukterinės bendrovės savo rezidavimo valstybėje sumokėtą pelno mokestį.

106 Kita vertus, reikia pažymėti, kad, priešingai nei teigia ieškovės pagrindinėje byloje, nagrinėjami nacionalinės teisės aktai nepatenka į Direktyvos 90/435 6 straipsniu valstybėms narėms nustatyto draudimo patronuojančios bendrovės rezidentės iš savo dukterinės bendrovės ne rezidentės gautą pelną apmokestinti bet kokiu mokesčiu prie šaltinio taikymo sritį.

107 Šiuo klausimu reikia priminti, kad šios direktyvos tikslais terminas „mokestis prie šaltinio" apima ne tik tam tikras konkrečias nacionalinių mokesčių rūšis ir kad apmokestinimą, mokesčius, įmokas arba rinkliavas Bendrijos teisės atžvilgiu turi kvalifikuoti Teisingumo Teismas pagal jų objektyvius požymius, neatsižvelgdamas į tai, kaip jie kvalifikuojami pagal nacionalinę teisę (žr., be kita ko, minėto sprendimo *Athinaïki Zythopoiïa* 26 ir 27 punktus ir 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, Rink. p. I-9809, 46 punktą).

108 Kalbant apie Direktyvos 90/435 5 straipsniu valstybėms narėms nustatytą draudimą dukterinės bendrovės rezidentės savo patronuojančiai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, paskirstytam pelnui taikyti mokestį prie šaltinio, Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad mokestis prie šaltinio – tai bet koks valstybėje, kurioje išmokami dividendai, gautų pajamų apmokestinimas, kurio atsiradimą lemiantis įvykis yra dividendų arba bet kokių kitų pajamų iš akcijų išmokėjimas, kai šio mokesčio bazė yra pajamos iš šių akcijų, o apmokestinamasis asmuo yra tų pačių akcijų turėtojas (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Epson Europe*, C-375/98, Rink. p. I-4243, 23 punktas; minėto sprendimo *Athinaïki Zythopoiïa*, 28 ir 29 punktai bei minėto sprendimo *Océ van der Grinten* 47 punktas).

109 Terminas „mokestis prie šaltinio" turi būti taip pat aiškinamas ir atsižvelgiant į Direktyvos 90/435 6 straipsnio kontekstą. Taigi „mokestis prie šaltinio" šio straipsnio prasme yra bet koks patronuojančios bendrovės iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės gautų pajamų apmokestinimas, kurio atsiradimą lemiantis įvykis yra dividendų arba bet kokių kitų pajamų iš akcijų išmokėjimas, kai šio mokesčio apmokestinimo bazė yra pajamos iš šių akcijų, o apmokestinamasis asmuo yra tų pačių akcijų turėtojas.

110 Kaip pažymi Jungtinės Karalystės vyriausybė, bendrovė rezidentė privalo mokėti ACT, kai ji išmoka dividendus savo akcininkams. ACT, kurį užsienio kilmės dividendus gaunanti bendrovė privalo mokėti, atsiradimą lemiantis įvykis yra ne šių dividendų gavimas, bet jų išmokėjimas savo akcininkams.

111 Iš to išplaukia, kad ACT, kurį užsienio kilmės dividendus gaunanti bendrovė turi sumokėti vėliau išmokėdama dividendus, nepatenka į Direktyvos 90/435 6 straipsnyje numatyto mokesčio prie šaltinio draudimo taikymo sritį.

112 Taigi į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad 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.

Dėl trečiojo klausimo

113 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 ir 56 straipsniai ir Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnis turi būti aiškinami kaip draudžiantys pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus,

— 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 mokėtiną ACT, ir

— kurie neleidžia bendrovei rezidentei perleisti sumokėtos ACT sumos, kurios negalima atskaityti iš už atitinkamą mokestinį laikotarpį arba ankstesnius ar vėlesnius mokestinius laikotarpius mokėtino pelno mokesčio, dukterinėms bendrovėms ne rezidentėms, kad šios galėtų ją atskaityti iš jų mokėtino pelno mokesčio.

114 Šis klausimas susijęs su tam tikromis problemomis, kurios iškyla bendrovei rezidentei, turinčiai dukterinių bendrovių ne rezidenčių ir (arba) gaunančiai užsienio kilmės dividendų, dėl ACT, kurį ši bendrovė rezidentė turi mokėti išmokėdama dividendus savo akcininkams, atskaitos iš mokėtinos pelno mokesčio sumos.

115 Kalbant apie antrąją pateikto klausimo dalį, pirmiausia reikia pastebėti, kad Teisingumo Teismui pateiktuose argumentuose nurodoma tik tai, jog bendrovė rezidentė negalėjo ACT perviršio perleisti dukterinėms bendrovėms ne rezidentėms, kad šios galėtų jį atskaityti iš pelno mokesčio, kurį jos turi sumokėti Jungtinėje Karalystėje už šioje valstybėje narėje vykdytą veiklą.

116 Dėl šio sprendimo 74–76 punktuose išdėstytų priežasčių, siekiant atsakyti į pateiktą klausimą, reikia iš pradžių išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje aptariami teisės aktai prieštarauja Sutarties nuostatoms.

117 Reikia manyti, kad trečiajame prejudiciniame klausime aptariami teisės aktai gali patekti tiek į su steigimosi laisve susijusio EB 43 straipsnio, tiek į su laisvu kapitalo judėjimu susijusio EB 56 straipsnio taikymo sritis. Kalbant apie užsienio kilmės dividendus gavusiai bendrovei rezidentei už užsienyje sumokėtą mokestį suteikiamas

lengvatas, nagrinėjant pirmąjį prejudicinį klausimą pateikta pagrindinėje byloje aptariamų teisės aktų analizė parodė, kad yra skirtingų lengvatų, kurios susijusios su šių bendrovių turimo kapitalo apimtimi.

118 Kalbant apie antrąjį trečiajame prejudiciniame klausime minimų nacionalinės teisės aktų aspektą, 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, aptariami teisės aktai prieštarauja EB 43 ir 56 straipsniams tiek, kiek jie riboja užsienio pajamų turinčios ir (arba) bendroves ne rezidentes apimančiai grupei priklausančios bendrovės galimybes atskaityti ACT viršijančią dalį iš Jungtinėje Karalystėje mokėtinos 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 dukterinių bendrovių ne rezidenčių. Tikslo išvengti ekonominio dvigubo išmokėtų 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 mokėtiną 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 išmokėdama savo akcininkams, iš viso to, kas išdėstyta, išplaukia, kad bet kuriuo atveju EB 43 ir

56 straipsniai draudžia bet kokią bendrovių, gaunančių nacionalinės kilmės dividendus, ir tų, 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 didelę užsienio kilmės dividendų sumą, gali mokėti ACT sumą, kuri viršija jos mokėtiną pelno mokestį ir dėl kurios taip gali susidaryti ACT perviršis. Tačiau tokią situaciją tiesiogiai lemia nacionalinės taisyklės, kuria siekiama išvengti dividendų forma paskirstytojo pelno apmokestinimo arba jį sušvelninti, taikymas.

123 Siekiant išvengti paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus arba jį sušvelninti, įtvirtintų 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 mokėtino 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 mokėtiną pelno mokesčio sumą, būtent kai tokia bendrovė neapmokestinama arba jai suteikiamos lengvatos, sumažinusios jos mokėtiną 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 tų pačių galimybių kaip ši antroji bendrovė ACT perviršį atskaityti iš mokėtinos pelno mokesčio sumos.

126 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikto pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų aprašymo nematyti, kad šiuo atveju užsienio kilmės dividendus gaunanti bendrovė rezidentė vertinama skirtingai nei nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės.

127 Iš to išplaukia, kad su įsisteigimo laisve susijusios Sutarties nuostatos nedraudžia nacionalinės teisės aktų, 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 nacionalinių teisės aktų 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 mokėtino pelno mokesčio, perleisti dukterinėms bendro-

vėms rezidentėms, kurios tuomet jį gali atskaityti iš mokėtinos 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 įsisteigimo laisve susijusios nuostatos draudžia, kad valstybė narė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms ribotų galimybę įsisteigti 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 Nagrinėjamais nacionalinės teisės aktais numatyta bendrovių grupės galimybė perleisti konkrečią mokesčio sumą, kurios grupės bendrovė negali atskaityti iš Jungtinėje Karalystėje jos mokėtino pelno mokesčio, kitai šios grupės bendrovei, kad ši galėjų ją atskaityti iš toje pačioje valstybėje narėje mokėtino pelno mokesčio, sudaro aptariamų bendrovių mokestinę lengvatą. Atsisakymas suteikti tokią lengvatą šios grupės bendrovėms ne rezidentėms riboja jų įsisteigimo laisvę, atgrasant nuo dukterinių bendrovių steigimo kitose valstybėse narėse (žr. šiuo klausimu, kiek tai susiję su grupės lengvata dėl dukterinių bendrovių ne rezidenčių patirtų nuostolių, minėto sprendimo *Marks & Spencer* 32 ir 33 punktus).

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

134 Iš viso to, kas išdėstyta, išplaukia, kad EB 43 draudžia nacionalinės 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 ieškovės pagrindinėje byloje teigia, kad tiek, kiek šie nacionalinės 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 nagrinėjamų 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 įpareigoja valstybę narę patronuojančiai bendrovei, gaunančiai dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės, užtikrinti, kad užsienyje visas jos dukterinės bendrovės nuo paskirstytojo pelno sumokėtas mokestis būtų atskaitytas iš patronuojančios bendrovės pirmojoje valstybėje narėje mokėtinos 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 išmokėdama dividendus savo akcininkams, nei pareiga tai pačiai patronuojančiai bendrovei suteikti galimybę sumokėtą avansinio pelno mokesčio sumą, kurios ji negali atskaityti iš savo mokėtinos 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 mokestinį laikotarpį arba ankstesnius ar vėlesnius mokestinius laikotarpius šios pirmosios bendrovės mokėtino pelno mokesčio, kad šios dukterinės bendrovės galėtų 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 jų 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, įpareigoja šias bendroves sumokėti ACT ir vėliau prašyti jį grąžinti, ir, antra, jų 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 taisyklių, pagal kurias gali būti nustatyta pelno mokesčio mokėjimo avansu pareiga. Numatydama taisykles, skirtas išvengti dukterinės bendrovės ne rezidentės patronuojančiai 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 bendrovėms rezidentėms, neatsižvelgiant į jų dalyvavimo kapitale apimtį, jiems gali būti taikomas tiek su įsisteigimo laisve susijęs EB 43 straipsnis, tiek EB 56 straipsnis, susijęs su laisvu kapitalo judėjimu.

143 Atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų bylų aplinkybes (žr. šio sprendimo 37 punktą), pagrindinėje 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 įtvirtintos ir nuo 1994 m. liepos 1 d. įsigaliojusios FID tvarkos

teisėtumo. Ši tvarka leidžia užsienio kilmės dividendus gaunančioms bendrovėms rezidentėms susigrąžinti ACT perviršį, t. y. ACT sumą, kurios negalima atskaityti iš mokėtinos pelno mokesčio sumos.

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

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 ieškovės pagrindinėje byloje, bendrovei rezidentei pasirinkus tokią sistemą dėl užsienio kilmės dividendų gavimo, ji atsiduria apyvartinių lėšų atžvilgiu nepalankioje padėtyje, į kurią 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 laikomų užsienio kilmės dividendų pagrindu dividendus gavęs akcininkas neturi teisės į mokesčio kreditą ir yra laikomas gavusiu

pajamų, kurios nagrinėjamu mokestiniu laikotarpiu 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 ieškovės pagrindinėje byloje, dėl to FID tvarką pasirinkusi bendrovė turi padidinti savo išmokamų 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 įsisteigimo 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 aplinkybėmis bendrovei, gaunančiai užsienio kilmės dividendus ir pasirinkusiai FID tvarką, suteikiama teisė į sumokėto ACT grąžinimą, 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 gaunančią bendrovę vertina mažiau palankiai nei nacionalinės kilmės dividendus gaunančią bendrovę, 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 mokėtinos pelno mokesčio sumos, gali būti sugrąžintas, tokia bendrovė išlieka mažiau palankioje padėtyje nei nacionalinės kilmės dividendus gaunanti bendrovė, nes ji atsiduria apyvartinių lėšų atžvilgiu 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 įsisteigimo laisvę.

155 Priešingai nei teigia Jungtinės Karalystės vyriausybė, su apyvartinėmis lėšomis susijusi nepalanki padėtis, į kurią 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 valstybė narė turi turėti šiek tiek laiko, kad, nustatydama galutinę mokėtiną pelno mokesčio sumą, galėtų atsižvelgti į visus mokesčius, kuriais buvo apmokestintas paskirstytasis pelnas. Tačiau tai negali pateisinti, kad nacionalinės kilmės dividendų atveju valstybė narė, nustatydama 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, kurią ši kita bendrovė rezidentė galiausia privalės mokėti kaip pelno mokestį, 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 valstybė narė turėtų pakeisti vieną ar kitą bendrovių ne rezidenčių 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 išmokėdama 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 mokestinio 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 įsisteigimo laisvės apribojimo, nes ši sistema yra tik pasirenkamojo pobūdžio.

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

163 Galiausia dėl Jungtinės Karalystės argumento, kad aptariami apribojimai 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ketvirtajame klausime nurodyti požymiai.

165 Kadangi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, šis klausimas taip pat susijęs su bendrovėmis, kurios įsteigtos trečiosiose šalyse ir kurios dėl to nepatenka į su įsisteigimo 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 tokią bendrovę atgrasina nuo savo kapitalo investavimo į kitoje valstybėje narėje įsteigtą bendrovę ir sukelia ribojamąjį poveikį taip pat kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms, 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 rėmėsi 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 įrodytas.

169 Vienintelis argumentas, kuriuo ši vyriausybė konkrečiai remiasi laisvo kapitalo judėjimo atžvilgiu, yra susijęs su tuo, kad trečiosiose šalyse įsteigtų dividendus išmokančių bendrovių atveju patikrinti šių bendrovių 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 valstybės narės 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 valstybės narės galimybė įrodyti, jog kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų apribojimas pateisinamas motyvu, nurodytu tokiomis aplinkybėmis, kuriomis šis motyvas negalėtų pagrįstai pateisinti kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimo.

172 Tačiau nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų atžvilgiu Jungtinės Karalystės vyriausybė rėmėsi 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 mokėtinos ACT sumos atskaityti mokesčio, kuriuo apmokestinamas užsienyje paskirstytas pelnas, nors nacionalinės kilmės dividendų atveju minėta suma yra automatiškai atskaitoma iš dividendus išmokėjusios bendrovės rezidentės mokamo mokesčio, net jeigu pastarasis mokamas tik avansu.

173 Taigi į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip: EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie, neapmokestindami avansiniu pelno mokesčiu bendrovių rezidenčių, kurios iš savo gautų nacionalinės kilmės dividendų išmoka dividendus savo akcininkams, suteikia bendrovėms rezidentėms, kurios iš savo gautų

užsienio kilmės dividendų išmoka dividendus savo akcininkams, galimybę pasirinkti tvarką, joms leidžiančią susigrąžinti sumokėtą avansinį pelno mokestį, tačiau, pirma, įpareigoja šias bendroves sumokėti minėtą avansinį pelno mokestį ir vėliau prašyti jį grąžinti ir, antra, jų akcininkams nenumato mokesčio kredito, kuris jiems būtų suteiktas, jeigu bendrovė rezidentė dividendus išmokėtų iš nacionalinės 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 nacionalinės teisės 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 pastarąją nuostatą, EB 56 straipsnis nekliudo 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 į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu 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, įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu 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 dėl Sutarties 67 straipsnio (kuris panaikintas Amsterdamo sutartimi) įgyvendinimo (OL L 178, p. 5) I priede pateiktoje kapitalo judėjimo nomenklatūroje, kuri apima trylika kapitalo judėjimo kategorijų.

179 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tiek, kiek EB 56 straipsnis iš esmės perėmė Direktyvos 88/361 1 straipsnio turinį, 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 nomenklatūra, apibrėžiant kapitalo judėjimo sąvoką, ir toliau išlieka gairėmis, kaip tai buvo ir prieš įsigaliojant minėtiems straipsniams, atsižvelgiant į tai, kad, remiantis jos įvadu, joje pateiktas sąrašas nėra baigtinis (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1999 m. kovo 16 d. Sprendimo *Trummer ir Mayer*, C-222/97, Rink. p. I-1661, 21 punktą ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rink. p. I-1957, 39 punktas).

180 Šia nomenklatūra turi būti vadovaujamasi kaip minėtomis gairėmis ir aiškinant tiesioginių investicijų sąvoką. Šios nomenklatūros pirmajame skyriuje „Tiesioginės investicijos" numatyta: filialų ar naujų įmonių, priklausančių vien tik kapitalą

suteikiančiam asmeniui, įsteigimas ir plėtimas bei egzistuojančių įmonių visiškas įsigijimas, dalyvavimas naujoje ar egzistuojančioje įmonėje ilgalaikiams ekonominiams ryšiams užmegzti ar palaikyti, ilgalaikės paskolos ilgalaikiams ekonominiams ryšiams užmegzti ar palaikyti, taip pat pelno reinvestavimas ilgalaikiams ekonominiams ryšiams palaikyti.

181 Iš šio išvardijimo bei iš susijusių su juo paaiškinimų matyti, kad tiesioginių investicijų sąvoka apima fizinių arba juridinių asmenų daromas visų rūšių investicijas, skirtas ilgalaikiams tiesioginiams ryšiams tarp asmens, suteikiančio kapitalą, ir įmonės, kuriai suteikiamas kapitalas ekonominei veiklai, užmegzti ar palaikyti.

182 Kalbant apie dalyvavimą naujose bei egzistuojančiose įmonėse, kaip tai patvirtinta paaiškinimuose, tikslas ilgalaikius ekonominius ryšius užmegzti ir palaikyti reiškia, kad fizinio asmens turimos akcijos suteikia teisę akcininkui arba pagal nacionalinių akcinių bendrovių įstatymų nuostatas, arba kitaip efektyviai dalyvauti bendrovę valdant ar ją kontroliuojant.

183 Priešingai tam, ką teigia ieškovės pagrindinėje byloje, kapitalo judėjimo, susijusio su tiesioginėmis investicijomis arba įsisteigimu, apribojimai EB 57 straipsnio 1 dalies prasme apima ne tik tas nacionalines priemones, kurios, taikomos kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, riboja investavimą ir įsisteigimą, bet ir tas, kurios riboja iš jų kylančių dividendų mokėjimus.

184 Iš tikrųjų iš teismo praktikos išplaukia, kad bet koks mažiau palankus užsienio kilmės dividendų vertinimas, palyginti su nacionalinės kilmės dividendais, turi būti

laikomas laisvo kapitalo judėjimo apribojimu tiek, kiek dėl jo kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių kapitalo įsigijimas gali tapti ne toks patrauklus (žr. minėto Sprendimo *Verkooijen* 35 punktą; minėto sprendimo *Lenz* 21 punktą bei minėto sprendimo *Manninen* 23 punktą).

185 Iš to išplaukia, kad kapitalo judėjimo apribojimas, kaip antai mažiau palankus užsienio kilmės dividendų mokestinis vertinimas, patenka į EB 57 straipsnio 1 dalies taikymo sritį tiek, kiek jis susijęs su kapitalo įsigijimu ilgalaikiams ir tiesioginiams ekonominiams ryšiams tarp akcininko ir atitinkamos įmonės užmegzti ar palaikyti, kuris leidžia efektyviai dalyvauti bendrovę valdant ar ją kontroliuojant.

186 Jeigu taip nėra, EB 56 straipsniu draudžiamas kapitalo judėjimo apribojimas negali būti taikomas taip pat ir santykiuose su trečiosiomis šalimis.

187 Tačiau iš EB 57 straipsnio 1 dalies matyti, kad valstybė narė santykiams su trečiosiomis šalimis gali taikyti į šios nuostatos dalykinę taikymo sritį patenkančius kapitalo judėjimo 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 galiotų ne tik su pirmuoju ir trečiuoju klausimais susijusių, iki 1993 m. gruodžio 31 d. priimtų teisės aktų 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 siūlė ieškovės 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 antrinių rezidavimo vietų, esančią „galiojančių teisės aktų“ sąvoką.

191 Iš tikrųjų nors iš esmės Bendrijos aktu nustatytą datą galiojančių teisės aktų turinį turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas šiame sprendime nurodė, kad jis turi pateikti Bendrijos sąvokos, kuria vadovaujamasi Bendrijos leidžiančią nukrypti tvarką taikant konkrečią datą „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 nagrinėjamu Bendrijos aktu įtvirtintą leidžiančią nukrypti tvarką. Iš tikrųjų nuostata, kuri pagal savo esmę yra tapati ankstesniems teisės aktams arba kuri tik sumažina arba panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančią naudojimosi Bendrijos teisėje įtvirtintomis teisėmis ir laisvėmis kliūtį, patenka į leidimo nukrypti taikymo sritį. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami skirtingu nei ankstesnė teisė aiškinimu ir kurie įtvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamu Bendrijos aktu nustatytą datą galiojančiam teisės aktui (žr. minėto sprendimo *Konle* 52 ir 53 punktus).

193 Antra, kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 gaunančioms bendrovėms kylantį ribojamąjį poveikį, visų pirma, šioms bendrovėms suteikiant galimybę susigrąžinti savo akcininkams išmokant dividendus mokėtino ACT perviršį.

194 Tačiau nacionalinis teismas turi nustatyti, ar tai, kad, kaip pažymi ieškovės pagrindinėje byloje, FID dividendus gavusiems akcininkams nesuteikiamas mokesčio kreditas, turi būti laikoma nauju apribojimu. Iš tikrųjų, nors tiesa, kad pagal nacionalinę mokesčių sistemą, kurios dalį sudaro FID tvarka, tokio mokesčio kredito suteikimas dividendus gavusiam akcininkui atitinka dividendus išmokėjusios bendrovės nuo šių išmokėtų dividendų sumokėtą ACT, iš sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikto nacionalinės mokesčių teisės aktų aprašymo negalima padaryti išvados, kad tai, jog FID tvarką pasirinkusi bendrovė turi teisę į sumokėto ACT perviršio sugrąžinimą, 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusių teisės aktų prasmės atžvilgiu pateisina, kad jos akcininkams nesuteikiamas mokesčio kreditas.

195 Bet kuriuo atveju, priešingai tam, ką teigia Jungtinės Karalystės vyriausybė, FID tvarka negali būti laikoma galiojančiu apribojimu vien dėl to, kad dėl jos pasirenkamojo pobūdžio atitinkamos bendrovės visuomet turi galimybę taikyti anksčiau priimtą sistemą su iš jos kylančiu ribojamuoju poveikiu. Iš tikrųjų, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 162 punkte, judėjimo laisves ribojanti nacionalinė tvarka taip pat nesuderinama su Bendrijos teise, net jeigu ji yra tik pasirenkamojo pobūdžio.

196 Taigi į penktąjį klausimą reikia atsakyti, kad 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 draudžiamų kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų

apribojimų, 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 įtvirtintomis teisėmis ir laisvėmis Bendrijos kliūtį, EB 56 straipsnis nedraudžia pastarųjų teisės aktų taikyti trečiosioms šalims, jei jie taikomi kapitalo judėjimui, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į 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 šią bendrovę valdant ar ją kontroliuojant, negali būti laikomas tiesioginėmis investicijomis.

Dėl šeštojo – devintojo klausimų

197 Savo šeštuoju – devintuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tuo atveju, jei pirmesniuose prejudiciniuose klausimuose nurodyti teisės aktai nesuderinami su Bendrijos teise, ieškovių pagrindinėje byloje pareikšti ieškiniai dėl tokio nesuderinamumo atlyginimo turi būti laikomi ieškiniais dėl neteisėtai surinktų sumų grąžinimo arba dėl neteisėto atsisakymo suteikti naudą kompensavimo arba, priešingai, – ieškiniais dėl patirtos žalos atlyginimo. Dėl pastarojo atvejo jis klausia, ar turi būti patenkintos minėtame sprendime *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* nurodytos sąlygos, ar šiuo atžvilgiu turi būti atsižvelgta į formą, kuria tokie ieškiniai turi būti pareikšti pagal nacionalinę teisę.

198 Dėl sąlygų, pagal kurias valstybė narė privalo atlyginti Bendrijos teisės pažeidimu privatiems asmenims padarytą žalą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Teisingumo Teismas gali suteikti gaires dėl reikalavimo, susijusio su pakankamai akivaizdžiu minėtos teisės pažeidimu, ir reikalavimo dėl priežastinio ryšio tarp valstybei narei tenkančios pareigos nesilaikymo ir nukentėjusių asmenų patirtos žalos.

199 Ieškovės pagrindinėje byloje tvirtina, kad šeštajame klausime aprašyti ieškiniai priklauso ieškinių dėl sumų grąžinimo kategorijai tiek dėl to, kad šiais ieškiniais siekiama susigrąžinti neteisėtai surinkto mokesčio perviršį arba gauti kompensaciją dėl nuostolių, susidariusių dėl prarastos galimybės naudotis per anksti sumokėtomis mokesčio sumomis, tiek dėl to, kad jais siekiama atgauti mokestines lengvatas arba susigrąžinti sumą, kuria atitinkamos bendrovės rezidentės turėjo padidinti FID dividendus, kad savo akcininkams kompensuotų mokesčio kredito netekimą. Jeigu Bendrijos teisė leistų nacionalinėje teisėje numatyti tik ieškinį dėl žalos atlyginimo, šis ieškinys bet kuriuo atveju būtų skirtingos rūšies nei minėtame sprendime *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* nurodytas ieškinys.

200 Savo ruožtu Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad kiekviena iš ieškovių pagrindinėje byloje prašomų teisių gynimo priemonių yra prašymas atlyginti žalą, kuriam taikomos minėto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* sąlygos. Būdas, 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme ieškovių pagrindinėje byloje pareikštų ieškinių. Šiuo atveju pastarosios turi nurodyti šių ieškinių pobūdį ir pagrindą (ar tai prašymas grąžinti sumas, ar prašymas atlyginti žalą), kontroliuojant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui (žr. minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 81 punktą).

202 Pagal jau nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, teisė susigrąžinti pažeidžiant Bendrijos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Bendrijos nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamų teisių pasekmė 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 surinktų nacionalinių mokesčių grąžinimo srityje, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinių, skirtų užtikrinti iš Bendrijos teisės kylančių asmenų teisių apsaugą, procesines taisykles su sąlyga, kad, visų pirma, tokios taisyklės nebus mažiau palankios nei taikomos panašiems nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir, antra, kad dėl jų Bendrijos teisėje nustatytų teisių įgyvendinimas 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 priimtų 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, naudingų 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 bendrovėms rezidentėms ir jų patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms būtų suteikta veiksminga teisinės gynybos 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 į tai, kad būtų sugrąžintas neteisėtai surinktas mokestis, bet ir šiai valstybei sumokėtos arba jos surinktos su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusios sumos. Kaip Teisingumo Teismas nusprendė minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 87 ir 88 punktuose, tai taip pat apima nuostolius, patirtus dėl negalėjimo naudotis pinigų sumomis, kurį lėmė per anksti atsiradusi prievolė sumokėti mokestį.

206 Jeigu nacionalinės teisės taisyklės dėl lengvatų trukdė mokesčių mokėtojui susigrąžinti jo sumokėtą, pažeidžiant Bendrijos teisę nustatytą mokestį, kaip antai ACT, šis mokesčių mokėtojas turi teisę į šio mokesčio grąžinimą.

207 Tačiau, priešingai nei teigia ieškovės pagrindinėje byloje, nei lengvatos, kurių mokesčių mokėtojas atsisakė tam, kad visą neteisėtai surinktą mokestį, kaip antai ACT, galėtų atskaityti iš mokėtinos kito mokesčio sumos, nei žala, kurią patyrė FID tvarką pasirinkusios bendrovės rezidentės dėl to, kad jos privalėjo padidinti savo dividendų sumą, kad savo akcininkams kompensuotų mokesčio kredito praradimą, remiantis Bendrijos teise, negali būti kompensuotos pareiškiant ieškinį dėl neteisėtai surinkto mokesčio arba valstybei narei sumokėtų ar jos surinktų su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusių sumų grąžinimo. Iš tikrųjų toks lengvatų atsisakymas arba dividendų sumų padidinimas grindžiami šių bendrovių priimamais sprendimais ir jų atžvilgiu jie nėra neišvengiama pasekmė to, kad Jungtinė Karalystė atsisako minėtus akcininkus vertinti taip pat, kaip ir nacionalinės kilmės dividendus gavusius akcininkus.

208 Šiomis aplinkybėmis nacionalinis teismas turi nustatyti, ar lengvatų atsisakymas arba dividendų sumos padidinimas yra aptariamų bendrovių finansiniai nuostoliai, patiriami dėl aptariamai valstybei narei priskiriamo Bendrijos teisės pažeidimo.

209 Neatmesdamas galimybės, kad valstybės atsakomybė pagal nacionalinę teisę galėtų atsirasti mažiau griežtomis sąlygomis, Teisingumo Teismas nusprendė, kad sąlygos, kuriomis valstybė narė privalo atlyginti jai priskiriamais Bendrijos teisės pažeidimais privatiems asmenims padarytą žalą, yra trys: pažeista teisės norma siekiama suteikti privatiems asmenims teisių, pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, yra tiesioginis priežastinis nustatytos valstybei tenkančios pareigos nesilaikymo ir nukentėjusių asmenų patirtos žalos ryšys (minėto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame*, 51 ir 66 punktai bei 2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Köbler*, C-224/01, Rink. p. I-10239, 51 ir 57 punktai).

210 Sąlygas, leidžiančias nustatyti valstybių narių atsakomybę už Bendrijos teisės pažeidimais privatiems asmenims padarytą žalą, turi taikyti nacionaliniai teismai (minėto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 58 punktas ir minėto sprendimo *Köbler* 100 punktas), laikydamiesi Teisingumo Teismo pateiktų šio taikymo gairių (minėto 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; minėto sprendimo *Denkavit ir kt.* 49 punktas ir minėto sprendimo *Konle* 58 punktas).

211 Pagrindinėje byloje pirmoji sąlyga yra akivaizdžiai įvykdyta EB 43 ir 56 straipsnių atžvilgiu. Iš tikrųjų šios nuostatos suteikia privatiems asmenims teisių (žr. atitinkamai minėto 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 punktą).

212 Kalbant apie antrąją sąlygą, pirmiausia reikia priminti, kad Bendrijos teisės pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, kai, įgyvendindama savo įstatymų leidybos kompetenciją, valstybė narė aiškiai ir šiurkščiai pažeidė 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 įrodyti 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 ėmimosi 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 įsipareigojimų neįvykdymas, 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 įvertinti, ar aptariamos valstybės narės padarytas EB 43 straipsnio pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, turi atsižvelgti į tai, kad tiesioginių mokesčių srityje iš Sutartimi garantuojamų judėjimo laisvių kylančios pasekmės išaiškėja tik laipsniškai, būtent pagal Teisingumo Teismo pirmą kartą 1986 m. sausio 28 d. Sprendimu *Komisija prieš Prancūziją* nustatytus principus. Be to, bendrovių rezidenčių iš patronuojančių bendrovių ne rezidenčių gautų dividendų apmokestinimo srityje tik minėtuose sprendimuose *Verkooijen*, *Lenz* ir *Manninen* Teisingumo Teismas turėjo progą išaiškinti iš minėtų judėjimo laisvių ir būtent 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 jų sušvelninimo atžvilgiu bendrovių rezidenčių ir bendrovių ne rezidenčių 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 įvertinti šio sprendimo 213 punkte nurodytus veiksnius, ypač pažeistų normų aiškumą ir tikslumą, bei tai, ar galimos padarytos teisės klaidos yra pateisinamos, ar ne.

218 Kalbant apie trečiąją sąlygą, 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 ją 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 įtvirtintas Bendrijos teisėje, kai tik šios sąlygos yra patenkintos, 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 ieškinių, skirtų iš Bendrijos teisės kylančių asmenų teisių apsaugai užtikrinti, procesines taisykles, įskaitant nukentėjusių asmenų nacionaliniuose teismuose pareiškiamų ieškinių 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 minėto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 51 punkte išdėstytų sąlygų, tačiau tai nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisę valstybės atsakomybė 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 pareikštų ieškinių atžvilgiu, jeigu Bendrijos teisę jis aiškintų kaip draudžiančią pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus.

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

223 Ieškovės pagrindinėje byloje ginčija pastarąją sumą; jų teigimu, šis skaičius siektų maždaug nuo 100 milijonų iki 2 milijardų GBP sumą. Be to, jos teigia, kad nors tiesa, jog minėti nacionalinės teisės aktai niekada anksčiau nacionaliniuose teismuose nebuvo ginčijami 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 požiūrį.

225 Šiomis aplinkybėmis nereikia apriboti šio sprendimo veikimo laike.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

226 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio 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 valstybė narė taiko apmokestinimo kelis kartus arba ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba jų sušvelninimo sistemą dividendų, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės rezidentės, atveju, ji privalo vienodai vertinti ir bendrovių ne rezidenčių 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 ją atskaityti iš jų mokėtino pelno mokesčio, tačiau neleidžia bendrovei rezidentei perleisti tos sumos bendrovėms ne rezidentėms tuo atveju, kai pastarosios šioje valstybėje narėje apmokestinamos už joje jų realizuotą pelną.

4. **EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie, neapmokestindami avansiniu pelno mokesčiu bendrovių rezidenčių, kurios iš savo gautų nacionalinės kilmės dividendų išmoka dividendus savo akcininkams, suteikia bendrovėms rezidentėms, kurios iš savo gautų užsienio kilmės dividendų išmoka dividendus savo akcininkams, galimybę**

pasirinkti tvarką, joms leidžiančią susigrąžinti sumokėtą avansinį pelno mokestį, tačiau, pirma, įpareigoja šias bendroves sumokėti minėtą avansinį pelno mokestį ir vėliau prašyti jį grąžinti, ir, antra, jų akcininkams nenumato mokesčio kredito, kuris jiems būtų suteiktas, jeigu bendrovė rezidentė dividendus išmokėtų iš nacionalinės 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 draudžiamų kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų apribojimų, 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 įtvirtintomis 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 į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į 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 šią bendrovę valdant ar ją kontroliuojant, negali būti laikomas tiesioginėmis investicijomis.**

6. **Nesant Bendrijos teisės reglamentavimo, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinių, skirtų iš Bendrijos teisės kylančių asmenų teisių apsaugai užtikrinti, procesines taisykles, įskaitant nukentėjusių asmenų nacionaliniuose teismuose pareiškiamų ieškinių 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 1996 m. kovo 5 d. Sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93) 51 punkte išdėstytų sąlygų, tačiau tai nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisę valstybės atsakomybė kiltų mažiau griežtomis sąlygomis.

Parašai.