

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. gruodžio 12 d.*

Byloje C-374/04

dėl *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) 2004 m. rugpjūčio 25 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. rugpjūčio 30 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Test Claimants in Class IV of the ACT 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), R. Schintgen ir J. Klučka, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič, J. Malenovský ir U. Lõhmus,

* Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas L. A. Geelhoed,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2005 m. lapkričio 22 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, atstovaujamų QC G. Aaronson ir QC D. Milne bei *barristers* P. Farmer ir D. Cavender,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos E. O'Neill ir C. Gibbs, padedamų QC G. Barling bei *barristers* D. Ewart ir J. Stratford,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos W.-D. Plessing ir U. Forsthoff,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos J. Gracia,
- Airijos, atstovaujamos D. J. O'Hagan, padedamo SC A. M. Collins ir BL G. Clohessy,

- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir M. De Grave,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos A. Guimaraes-Purokoski,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2006 m. vasario 23 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- ¹ Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 43, 56, 57 ir 58 straipsnių išaiškinimu.
- ² Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp bendrovių grupių ir Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos (Commissioners of Inland Revenue) dėl jos atsisakymo šių grupių bendrovėms ne rezidentėms suteikti mokesčio kreditą už dividendus, kuriuos joms išmokėjo bendrovės rezidentės.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- ³ 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 dalis numato:

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

- tokio pelno neapmokestina arba
- tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiai įmonei atskaityti 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.“

Nacionalinės teisės aktai

- ⁴ Pagal galiojančius Jungtinės Karalystės mokesčių teisės aktus, per mokestinį laikotarpį bet kurios bendrovės, šios valstybės narės rezidentės, gautas pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu šioje valstybėje.

- 5 Nuo 1973 m. Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė taiko vadinamąją „dalinės užskaitos“ 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, viena vertus, pelną paskirstančiosios bendrovės avansinio pelno mokesčio mokėjimu ir, kita vertus, paskirstytojo pelno ir dividendų gavėjams akcininkams suteikta teise į mokesčio kreditą.

Avansinis pelno mokesčio mokėjimas

- 6 Pagal 1988 m. Pajamų ir pelno mokesčių įstatymo (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, toliau – ICTA), 14 straipsnio redakciją, taikomą pagrindinės bylos aplinkybėms, bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, kuri perveda dividendus savo akcininkams, privalo mokėti avansinį pelno mokestį (angl. k. „advance corporation tax“, toliau – ACT), apskaičiuojamą nuo paskirstyto pelno sumos arba vertės.
- 7 Bendrovė turi teisę tam tikrą dalį jos už paskirstytąjį pelną konkrečiu mokestiniu laikotarpiu sumokėto ACT atskaityti iš jos šiuo mokestiniu laikotarpiu mokėtino pelno mokesčio (angl. k. „mainstream corporation tax“) sumos. Jei bendrovės mokėtino pelno mokesčio nepakanka, kad iš jo būtų galima atskaityti visą ACT, ACT perviršis gali būti perkeltas į ankstesnį ar vėlesnį mokestinį laikotarpį arba jos dukterinėms bendrovėms, kurios gali jį atskaityti iš jų pačių mokėtino pelno mokesčio sumos. ACT perviršis gali būti perkeltas tik dukterinėms bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentėms.

- 8 Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių grupė taip pat gali pasirinkti įmonių grupės apmokestinimo tvarką, kuri leidžia tai pačiai įmonių grupei priklausančioms bendrovėms perkelti ACT mokėjimą iki šios įmonių grupės patronuojančios bendrovės dividendų išmokėjimo. Ši tvarka, nagrinėta 2001 m. kovo 8 d. Sprendime *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727), nenagrinėjama šioje byloje.

Akcininkams rezidentams suteikiama teisė į mokesčio kreditą

- 9 Pagal ICTA 208 straipsnį bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, gaunanti dividendus iš bendrovės, taip pat Jungtinės Karalystės rezidentės, neapmokestinama pelno mokesčiu už šiuos dividendus.
- 10 Be to, pagal ICTA 231 straipsnio 1 dalį bet kokie bendrovės rezidentės kitai bendrovei rezidentei išmokami ACT apmokestinti dividendai jų gavėjai suteikia teisę į mokesčio kreditą, atitinkantį pirmosios bendrovės už dividendus sumokėtą ACT sumos dalį. Pagal ICTA 238 straipsnio 1 dalį bendrovės gavėjos gauti dividendai ir mokesčio kreditas sudaro „investicijų pajamas, už kurias sumokėti mokesčiai“ (angl. k. „franked investment income“).
- 11 Bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, iš kitos bendrovės rezidentės gavusi dividendų, kurių išmokėjimas suteikė teisę į mokesčio kreditą, gali perimti tos kitos bendrovės sumokėto ACT sumą ir, išmokėdama dividendus savo akcininkams, atskaityti ją iš savo mokėtinos ACT sumos bei mokėti tik jos likutį.

- 12 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 sumokėtos 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.
- 13 Dėl minėtų nuostatų bendrovių rezidenčių paskirstomas pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu tik vieną kartą, o galutinis akcininkas apmokestinamas tik tuo atveju, kai jo pajamų mokestis viršija jo turimą mokesčio kreditą.

Akcininkų ne rezidentų padėtis

- 14 Bendrovė, ne Jungtinės Karalystės rezidentė, šioje valstybėje pajamų mokesčiu apmokestinama iš esmės tik už iš šios valstybės narės šaltinio gautas pajamas, kurias sudaro ir dividendai, jai išmokėti bendrovės, šios valstybės rezidentės. Tačiau pagal ICTA 233 straipsnio 1 dalį, jei bendrovė ne rezidentė neturi teisės į mokesčio kreditą Jungtinėje Karalystėje, jos gauti dividendai neapmokestinami pajamų mokesčiu šioje valstybėje.
- 15 Kita vertus, jei pagal Jungtinės Karalystės sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį (toliau – CDI) bendrovė ne rezidentė šioje valstybėje narėje turi teisę į visą mokesčio kreditą ar jo dalį, jos iš bendrovės rezidentės gaunami dividendai apmokestinami pajamų mokesčiu šioje valstybėje.

- 16 Be to, fizinio asmens, ne Jungtinės Karalystės rezidento, iš šios valstybės narės šaltinio gauti dividendai iš principo apmokestinami pajamų mokesčiu šioje valstybėje narėje, tačiau jeigu šis asmuo šioje valstybėje neturi teisės į mokesčio kreditą vadovaujantis nacionalinės teisės aktais arba CDI, jo gaunami dividendai neapmokestinami pajamų mokesčiu šioje valstybėje.
- 17 Nors su kitomis valstybėmis narėmis arba trečiosiomis šalimis sudarytose CDI Jungtinė Karalystė paprastai pasilieka teisę apmokestinti jos rezidentų ne rezidentams mokamus dividendus, šios CDI dažnai riboja mokesčio dydį, kurį Jungtinė Karalystė gali taikyti. Šis maksimalus dydis gali svyruoti atsižvelgiant į aplinkybes ir ypač į tai, ar konkreti CDI suteikia akcininkui teisę į visą mokesčio kreditą ar jo dalį.
- 18 Tam tikros Jungtinės Karalystės sudarytos CDI nesuteikia teisės į mokesčio kreditą bendrovėms, kitos susitariančiosios valstybės rezidentėms, tuo atveju, kai jos gauna dividendus iš bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės. Tokios CDI sudarytos su Vokietijos Federacine Respublika ir Japonija.
- 19 Kitos CDI numato konkrečias teisės į mokesčio kreditą sąlygas. Pavyzdžiui, visas su Nyderlandų Karalyste sudarytoje CDI numatytas mokesčio kreditas suteikiamas akcininkams, šios valstybės narės rezidentams, kuriems priklauso iki 10 % dividendus išmokančios bendrovės balsavimo teisių, o dalis šio kredito suteikiama akcininkams, turintiems ne mažiau kaip 10 % minėtų balsavimo teisių.
- 20 Be to, su Nyderlandų Karalyste sudarytoje CDI numatyta vadinamoji „naudą ribojanti“ sąlyga, pagal kurią šioje CDI numatytas mokesčio kreditas panaikinamas,

jei bendrovė akcininkė ne rezidentė pati priklauso bendrovei, įsteigtai valstybėje, su kuria Jungtinė Karalystė sudarė CDI, nesuteikiančią mokesčio kredito bendrovėms, gaunančioms dividendus iš Jungtinės Karalystės rezidentės.

- 21 Reikia papildyti, kad šios Jungtinėje Karalystėje galiojančių teisės aktų nuostatos buvo iš esmės pakeistos 1998 m. Finansų įstatymu (Finance Act 1998), taikomu dividendams, išmokamiems nuo 1999 m. balandžio 6 dienos. Pirmiau aprašyti teisės aktai galiojo iki šios datos.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 22 Pagrindinė byla yra „group litigation“ tipo ginčas dėl prašymų priteisti iš *Commissioners of Inland Revenue* grąžinti ir (arba) kompensuoti ACT, pareikštų *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* po minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* priėmimo.
- 23 Šiame sprendime atsakydamas į to paties nacionalinio teismo pateiktus prejudicinius klausimus Teisingumo Teismas pirmuoju klausimu nusprendė, kad EB 43 straipsnis draudžia tokius valstybės narės mokesčių teisės aktus, kurie suteikia bendrovėms, šios valstybės rezidentėms, galimybę pasinaudoti apmokestinimo tvarka, leidžiančia išmokėti dividendus jų patronuojančiai bendrovei nemokant už juos avansinio pelno mokesčio tuo atveju, kai jų patronuojanti bendrovė yra tos pačios valstybės rezidentė, tačiau nesuteikia šios galimybės tuo atveju, kai jų patronuojanti bendrovė turi buveinę kitoje valstybėje narėje.

- 24 Atsakydamas į toje pačioje byloje pateiktą antrąjį klausimą Teisingumo Teismas nusprendė, kad jei dukterinės bendrovės, valstybės narės rezidentės, jos patronuojančiai bendrovei, įsteigta kitoje valstybėje narėje, išmokami dividendai buvo apmokestinami avansiniu pelno mokesčiu, nors tokiomis aplinkybėmis dukterinės bendrovės, kurių patronuojančios bendrovės buvo pirmosios valstybės narės rezidentės, galėjo pasirinkti apmokestinimo tvarką, leidžiančią išvengti šios pareigos, EB 43 straipsnis reikalauja dukterinėms bendrovėms rezidentėms ir jų patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms užtikrinti veiksmingas teisinės gynybos priemones pasiekti jų patirtų finansinių nuostolių, iš kurių atitinkamos valstybės narės institucijos turėjo naudoti dukterinėms bendrovėms sumokėjus avansinį mokestį, atlyginimą arba grąžinimą.
- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjama byla dėl ACT apima keturias skirtingas bendrovių grupes, kurioms buvo išskirti keturi bendri klausimai. Priimant sprendimą pateikti prašymą Teisingumo Teismui šios bylos IV grupę sudarė 28 prašymai, pateikti bendrovių grupių, kurios apima bent vieną bendrovę ne rezidentę, nesutinkančią su *Commissioners of Inland Revenue* atsisakymu suteikti jai mokesčio kreditą, kai ji gavo dividendų iš bendrovės rezidentės.
- 26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiam prašymui parinko keturias „pavyzdines“ bylas, kuriose prašymus pateikė bendrovės rezidentės ir tai pačiai grupei kaip ir bendrovės rezidentės priklausančios bendrovės ne rezidentės, gavusios dividendų iš šių bendrovių rezidenčių (toliau – ieškovės pagrindinėje byloje). Bylos susijusios su dividendais, išmokėtais bendrovėms, Italijos rezidentėms (*Pirelli* bendrovių grupės atvejais), Prancūzijos rezidentėms (*Essilor* bendrovių grupės atvejais) ir Nyderlandų rezidentėms (BMW ir *Sony* bendrovių grupių atvejais), laikotarpiu nuo 1974 m. iki 1998 metų.
- 27 *Pirelli* bendrovių grupės atveju bendrovei ne rezidentei priklauso mažuma bendrovės rezidentės kapitalo, bet ne mažiau kaip 10 %, o kitais atvejais

patronuojančios bendrovės ne rezidentės 100 % kontroliuoja savo dukterines bendroves rezidentes. Iš dviejų patronuojančių bendrovių, Nyderlandų rezidenčių, viena visiškai priklauso bendrovei, Vokietijos rezidentei, o antra priklauso bendrovei, Japonijos rezidentei.

- 28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad šie prašymai susiję su byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Metallgesellschaft ir kt.*, Teisingumo Teismui jau pateiktais klausimais, į kuriuos šis teismas nusprendė esant nereikalinga atsakyti atsižvelgdamas į atsakymą, pateiktą į pirmąjį ir antrąjį klausimus. Toje byloje teisės į mokesčio kreditą suteikimas buvo laikomas tik alternatyva ACT grąžinimui arba dėl sumokėto ACT patirtų nuostolių atlyginimui, o nagrinėjamoje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateiktais prašymais tiesiogiai prašoma suteikti teisę į mokesčio kreditą.
- 29 Tokiomis aplinkybėmis *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* nusprendė sustabdyti bylą nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB 43 ir 56 straipsniai (skaitant juos kartu su EB 57 ir 58 straipsniais) (arba nuostatos, kurias šie straipsniai pakeitė) draudžia:

a) valstybei narei A (pvz., Jungtinei Karalystei)

i) priimti ir palikti galioti teisės aktus, suteikiančius teisę į visą už bendrovės, valstybės narės A rezidentės, akcininkams fiziniams asmenims, valstybės narės A rezidentams, išmokėtus dividendus (toliau – atitinkami dividendai) sumokėto mokesčio kreditą;

- ii) taikyti su kitomis valstybėmis narėmis ir trečiosiomis šalimis sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatą, suteikiančią teisę į visą mokesčio kreditą (iš jo išskaičiavus mokestį, kaip numatyta sutartyse) už atitinkamus dividendus, kurie išmokami akcininkams fiziniams asmenims, kitų valstybių narių ir trečiųjų šalių rezidentams,

nors ji nesuteikia teisės į mokesčio kreditą (visą ar jo dalį) už atitinkamus dividendus, kuriuos išmoka dukterinė bendrovė, valstybės narės A (pvz., Jungtinės Karalystės) rezidentė, patronuojančiai bendrovei, valstybės narės B (pvz., Vokietijos Federacinės Respublikos) rezidentei, nei pagal nacionalinius teisės aktus, nei pagal tarp šių dviejų valstybių sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas?

- b) valstybei narei A (pvz., Jungtinei Karalystei) taikyti atitinkamą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatą, suteikiančią teisę į dalį mokesčio kredito už atitinkamus dividendus, kurie mokami patronuojančiai bendrovei, valstybės narės C (pvz., Nyderlandų) rezidentei, tačiau nesuteikti šios teisės patronuojančiai bendrovei, valstybės narės B (pvz., Vokietijos Federacinės Respublikos) rezidentei, jei tarp valstybės narės A ir valstybės narės B sudarytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nenumatoma dalies mokesčio kredito suteikimo;
- c) valstybei narei A (pvz., Jungtinei Karalystei) nesuteikti teisės į dalį mokesčio kredito už atitinkamus dividendus bendrovei, valstybės narės C (pvz., Nyderlandų) rezidentei, kontroliuojamai bendrovės, valstybės narės B (pvz., Vokietijos Federacinės Respublikos) rezidentės, jei valstybė narė A taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas, numatančias tokią teisę:

i) bendrovėms, valstybės narės C rezidentėms, kontroliuojamoms valstybės narės C rezidentų;

ii) bendrovėms, valstybės narės C rezidentėms, kontroliuojamoms valstybės narės D (pvz., Italijos) rezidentų, jei tarp valstybės narės A ir valstybės narės D sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata suteikia teisę į dalį mokesčio kredito už atitinkamus dividendus;

iii) bendrovėms, valstybės narės D rezidentėms, neatsižvelgiant į šias bendrovės kontroliuojančio asmens nacionalinę priklausomybę?

d) Ar į pirmojo klausimo c punktą reikėtų atsakyti kitaip, jei bendrovę, valstybės narės C rezidentę, kontroliuoja ne bendrovė, valstybės narės B rezidentė, o bendrovė, trečiosios šalies rezidentė?

2. Jei atsakymas į pirmojo klausimo a–c punktus arba į jų dalį yra teigiamas, kokių Bendrijos teisės principų dėl teisių ir jų teisinių gynymų priemonių jis reikalauja šiuose klausimuose nurodytomis aplinkybėmis? Tai yra:

a) ar valstybė narė A privalo išmokėti

i) visą mokesčio kreditą arba jam prilygstančią sumą; arba

ii) dalį mokesčio kredito arba jai prilygstančią sumą; arba

iii) visą mokesčio kreditą arba jo dalį arba jam (jai) prilygstančią sumą:

— neatskaičius jokių papildomų mokesčių už pajamas, mokėtinų arba turėjusių būti sumokėtų, jei išmokant dividendus suinteresuotajam asmeniui būtų atsiradusi teisė į mokesčio kreditą,

— neatskaičius bet kokių kitu pagrindu apskaičiuotų mokesčių?

b) Kam šis mokėjimas turėtų būti atliktas:

i) atitinkamai patronuojančiai bendrovei valstybėje narėje B arba valstybėje narėje C ar

ii) atitinkamai dukterinei bendrovei valstybėje narėje A?

c) Ar teisė į tokį mokėjimą yra:

i) teisė į nepagrįstai surinktų sumų grąžinimą kaip EB 43 ir (arba) EB 56 straipsnio suteiktos teisės pasekmė arba papildymas ir (arba)

ii) teisė į grąžinimą arba nuostolių atlyginimą, jei įvykdytos (1996 m. kovo 5 d. Sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame*, C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. I-1029) žalos atlyginimo sąlygos, ir (arba)

iii) teisė į nepagrįstai nesuteiktos naudos suteikimą ir, jei atsakymas yra teigiamas:

— ar ši teisė yra EB 43 ir (arba) 56 straipsnio suteiktų teisių pasekmė arba papildymas arba

— turi būti įvykdytos sprendime (*Brasserie du Pêcheur ir Factortame*, minėtame pirmiau) nurodytos žalos atlyginimo sąlygos, arba

— turi būti įvykdytos kitos sąlygos?

d) Ar į antrojo klausimo c punktą reikėtų atsakyti kitaip atsižvelgiant į tai, kad pagal nacionalinę valstybės (narės) A teisę prašymai yra pateikti ieškinių dėl grąžinimo forma arba yra (turi būti) pateikti ieškinių dėl nuostolių atlyginimo forma?

e) Ar, siekdama prisiteisti grąžinimą, prašymą pateikianti bendrovė privalo įrodyti, kad ji arba jos patronuojanti bendrovė būtų reikalavusios teisės į mokesčio kreditą (atsižvelgiant į konkretų atvejį — visą ar jo dalį), jei ji būtų žinojusi, kad tai jai leidžia Bendrijos teisė?

- f) Ar į antrojo klausimo a punktą reikėtų atsakyti kitaip, jei pagal sprendimą (*Metallgesellschaft ir kt.*, minėtą pirmiau) atitinkamai dukterinei bendrovei, valstybės narės A rezidentei, galėjo būti grąžintas avansinis pelno mokestis arba ji iš principo turėjo teisę į šio mokesčio arba į šio mokesčio dalies, valstybėje narėje B arba C įsteigtos atitinkamos patronuojančios bendrovės sumokėtos už dividendus, grąžinimą?
- g) Į kurias aplinkybes, Teisingumo Teismo nuomone, nacionalinis teismas turėtų atsižvelgti šiose bylose nustatydamas, ar įvykdytas pakankamai apibrėžtas pažeidimas sprendimo (*Brasserie du Pêcheur ir Factortame*, minėto pirmiau) prasme, ir ypač nustatydamas, ar, atsižvelgiant į egzistuojančią teismo praktiką atitinkamų Bendrijos teisės nuostatų aiškinimo srityje, šis pažeidimas buvo pateisinamas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo a punkto

- 30 Pirmojo klausimo a punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 ir 56 straipsniai draudžia tokius valstybės narės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie tuo atveju, kai bendrovė rezidentė išmoka dividendus, suteikia teisę į visą mokesčio kreditą galutiniams akcininkams, šių dividendų gavėjams, kurie yra šios valstybės narės arba kitos tokį mokesčio kreditą numatančią dvigubo apmokestinimo sutartį su šia valstybe nare sudariusios valstybės rezidentai, tačiau nesuteikia teisės į šį visą mokesčio kreditą arba jo dalį bendrovėms, dividendų gavėjoms, kurios yra kai kurių kitų valstybių narių rezidentės.

- 31 Iš bylos medžiagos matyti, jog užuot Teisingumo Teismui pateikęs problemą dėl skirtingo vertinimo tarp, viena vertus, bendrovės rezidentės išmokamus dividendus gaunančių galutinių akcininkų rezidentų ir ne rezidentų bei, kita vertus, tarp tokius dividendus gaunančių bendrovių ne rezidenčių, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti Bendrijos teisę, leidžiančią jam įvertinti, ar su šia teise suderinamas skirtingas vertinimas, kuris Jungtinėje Karalystėje taikomas, pirma, bendrovei rezidentei, kuri, gaudama dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, įgyja teisę į mokesčio kreditą ir kurios galutiniai akcininkai rezidentai, gaudami dividendų, taip pat įgyja teisę į mokesčio kreditą, ir, antra, bendrovei ne rezidentei, kuri, gaudama dividendus iš bendrovės rezidentės, neturi teisės į mokesčio kreditą Jungtinėje Karalystėje, jei konkrečiu atveju to nenumato taikytina CDI, ir kurios galutiniai akcininkai rezidentai arba ne rezidentai taip pat neturi teisės į mokesčio kreditą.
- 32 Iš tikrųjų pagal Jungtinėje Karalystėje galiojančius teisės aktus bendrovė rezidentė, gaudama dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, įgyja teisę į mokesčio kreditą, atitinkantį šios bendrovės sumokėtą avansinį pelno mokestį, o iš bendrovės rezidentės dividendus gaunanti bendrovė ne rezidentė, priešingai, įgyja teisę į visą mokesčio kreditą už šiuos dividendus arba į jo dalį, tik jeigu tai numatyta jos įsteigimo valstybės ir Jungtinės Karalystės sudarytoje CDI.
- 33 Tiesa, ieškovės pagrindinėje byloje Teisingumo Teismui pateiktose pastabose nurodo mažiau palankių dividendus iš bendrovės ne rezidentės gaunančių galutinių akcininkų, neturinčių teisės į mokesčio kreditą, situaciją, palyginti su galutiniais akcininkais, kurie, gaudami dividendus iš bendrovės rezidentės, įgyja teisę į šį mokesčio kreditą pagal Jungtinėje Karalystėje galiojančius teisės aktus, arba palyginti su akcininkais ne rezidentais, įgyjančiais šią teisę pagal CDI. Vis dėlto reikia konstatuoti, kad ieškovės pagrindinėje byloje remiasi bendrovių ne rezidenčių akcininkams taikomu mažiau palankiu vertinimu siekdamas tik įrodyti savo įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.

- 34 Ieškovės pagrindinėje byloje iš tiesų teigia, kad nagrinėjami Jungtinės Karalystės teisės aktai pažeidžia EB 43 ir 56 straipsnius, nes gali atgrasyti bendroves ne rezidentes steigti dukterines bendroves valstybėje narėje, investuoti į bendrovių rezidenčių nuosavą kapitalą arba didinti kapitalą šioje valstybėje. Šių teisės aktų negali pateisinti nei iš bendrovės rezidentės dividendus gaunančių bendrovių rezidenčių ir tokius dividendus gaunančių bendrovių ne rezidenčių padėties atitinkami skirtumai, nei siekis užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darną arba užkirsti kelią paskirstytojo pelno ekonominiam dvigubam apmokestinimui.
- 35 Ieškovių pagrindinėje byloje teigimu, siekiant, kad iš bendrovės rezidentės dividendus gaunančių bendrovių ne rezidenčių akcininkai būtų tokioje pačioje padėtyje, kaip ir tokius dividendus gaunančių bendrovių rezidenčių akcininkai, Jungtinė Karalystė turėtų suteikti teisę į mokesčio kreditą bendrovėms ne rezidentėms.
- 36 Visų pirma primintina, kad, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, nors tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios vis dėlto turėtų ją įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (žr. ypač 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).
- 37 Nustatant, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas patenka į su įsisteigimo laisve susijusio EB 43 straipsnio, ar į su laisvu kapitalo judėjimu susijusio EB 56 straipsnio taikymo sritį, reikia pabrėžti, kad pateiktas klausimas susijęs su nacionalinės teisės priemonėmis dėl dividendų apmokestinimo, pagal kurias, neatsižvelgiant į dividendus gaunančios akcininkės turimą kapitalo dalį, iš kitos bendrovės rezidentės dividendus gaunanti bendrovė rezidentė įgyja teisę į mokesčio kreditą, nors tokius dividendus gaunančios bendrovės ne rezidentės teisė į mokesčio

kreditą priklauso nuo Jungtinės Karalystės ir įsteigimo valstybės galimai sudarytos CDI nuostatų. Pagal kai kurias CDI, pavyzdžiui, sudarytas tarp Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų, teisės į mokesčio kreditą apimtis įvairuoja atsižvelgiant į akcininko turimą dividendus išmokančios bendrovės kapitalo dalį.

38 Iš to darytina išvada, kad nagrinėjamosioms priemonėms gali būti taikomas tiek EB 43, tiek EB 56 straipsnis.

39 Kaip matyti iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, iš nacionalinio teismo nagrinėjamų bylų pasirinktos trys „pavyzdinės“ bylos yra susijusios su Jungtinėje Karalystėje įsteigtomis bendrovėmis rezidentėmis, 100 % priklausančiomis bendrovėms ne rezidentėms. Be to, kadangi nagrinėjamas dalyvavimas kapitale leidžia dalyviui daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, reikia taikyti tas EB sutarties nuostatas, kurios susijusios su įsisteigimo laisve (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 ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 31 punktas).

40 Tačiau, kaip generalinis advokatas nurodė savo išvados 28 ir 30 punktuose, Teisingumo Teismas neturi pakankamai informacijos, kad nustatytų ketvirtoje „pavyzdinėje“ byloje nagrinėjamo arba kitų bendrovių dalyvių, šios bylos šalių, dalyvavimo kapitale pobūdį. Todėl negalima atmesti galimybės, kad ši byla susijusi taip pat ir su nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų poveikiu bendrovės rezidentės vykdomam dividendų išmokėjimui bendrovėms ne rezidentėms, kurių dalyvavimo kapitale pobūdis neleidžia joms daryti aiškos įtakos dividendus išmokančios bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą. Todėl šie teisės aktai turi būti nagrinėjami atsižvelgiant taip pat ir į su laisvu kapitalo judėjimu susijusias sutarties nuostatas.

41 Pirmiausia vertindamos prejudicinį klausimą įsisteigimo laisvės atžvilgiu ieškovės pagrindinėje byloje teigia, jog Jungtinėje Karalystėje galiojantys teisės aktai, nesuteikdami (išskyrus tam tikrus atvejus, kuriais taikoma CDI) teisės į mokesčio kreditą bendrovei ne rezidentei, kuri gauna dividendus iš bendrovės rezidentės, ir jos galutiniams akcininkams rezidentams ar ne rezidentams, riboja tokios bendrovės ne rezidentės laisvę steigti dukterines bendroves Jungtinėje Karalystėje. Palyginti su bendrovėmis rezidentėmis, gaunančiomis dividendus iš bendrovės rezidentės, bendrovė ne rezidentė yra mažiau palankesnėje padėtyje, nes, jos akcininkams neturint teisės į mokesčio kreditą, ji turėjusi padidinti šių dividendų sumą, kad jos akcininkai gautų tokią pačią sumą, kokią jie gautų būdami bendrovės rezidentės akcininkais.

42 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad įsisteigimo laisvė, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos subjektams ir kuri suteikia jiems teisę vykdyti savarankiškai dirbančių asmenų veiklą bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsteigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal EB 48 straipsnį apima įsteigtų pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes (žr. ypač 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).

43 Dėl bendrovių reikia pažymėti, kad jos priskiriamos konkrečios valstybės teisei sistemai pagal jų buveinę EB 48 straipsnio prasme, kaip ir fiziniai asmenys – pagal pilietybę. Pripažinimas, kad įsteigimo valstybė narė laisvai gali taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės buveinė yra kitoje valstybėje narėje, panaikintų EB 43 straipsnio veiksmingumą (žr. šiuo atžvilgiu 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 užtikrina, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikomas nacionalinės teisės vertinimas, uždraudama bet kokią diskriminaciją bendrovės buveinės buvimo vietos pagrindu (šiuo atžvilgiu žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 14 punktą ir minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 35 punktą).

44 Nagrinėjamoje byloje neginčijama, kad bendrovei, Jungtinės Karalystės rezidentei, gaunančiai dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, šioje valstybėje narėje buvo suteikta teisė į mokesčio kreditą, atitinkantį dalį jos sumokėto ACT, nors bendrovei ne rezidentei, gaunančiai dividendus iš bendrovės rezidentės, ši teisė nebuvo suteikta, išskyrus atvejus, kai kitaip numatė tarp jos įsteigimo valstybės ir Jungtinės Karalystės galimai sudaryta CDI.

45 Taip pat, kai bendrovė rezidentė vėliau išmoka dividendus savo galutiniams akcininkams ir moka atitinkamą ACT, akcininkai Jungtinėje Karalystėje turi teisę, jei yra šios valstybės rezidentai arba jiems taikoma atitinkamą teisę numatanti CDI, į mokesčio kreditą, kurį gali atskaityti iš savo mokėtinos pajamų mokesčio sumos arba, jei kreditas viršija šią sumą, į perviršio išmoką grynaisiais pinigais. Tačiau kai galutiniams akcininkams dividendus išmoka bendrovė ne rezidentė, šie akcininkai neturi teisės į tokį mokesčio kreditą.

46 Galiausia nustatant, ar skirtingas mokestinis vertinimas yra diskriminacinis, vis dėlto reikia nustatyti, ar pagal nagrinėjamą nacionalinės teisės nuostatą atitinkamų bendrovių padėtyje yra objektyviai panašios. Iš teismo praktikos iš tiesų matyti, kad diskriminacija yra skirtingų taisyklių taikymas panašioms situacijoms arba tos pačios taisyklės taikymas skirtingoms situacijoms (žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-225, 30 punktą ir 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink. p. I-2651, 26 punktą).

47 Jungtinės Karalystės, Vokietijos, Prancūzijos, Airijos, Italijos vyriausybių ir Europos Bendrijų Komisijos teigimu, pagal nacionalinės teisės priemonę, suteikiančią teisę į mokesčio kreditą iš bendrovės rezidentės dividendus gaunantiems akcininkams, reziduojančių ir nereziduojančių bendrovių akcininkų padėtys nėra panašios, nes bendrovės ne rezidentės išmokami dividendai Jungtinėje Karalystėje neapmokestinami. Šios vyriausybės pabrėžia, kad bendrovė ne rezidentė, be to, neprivalo mokėti ACT už savo akcininkams paskirstomą pelną.

48 Kita vertus, ieškovės pagrindinėje byloje teigia, kad iš bendrovės rezidentės gaunamų dividendų apmokestinimo atžvilgiu dividendus gaunančios bendrovės rezidentės ir ne rezidentės yra panašioje padėtyje. Pripažindamos, kad bendrovės ne rezidentės gaunami dividendai neapmokestinami pajamų mokesčiu Jungtinėje Karalystėje arba, nors juo ir yra apmokestinami pagal CDI, suteikia teisę į dividendus išmokančios bendrovės sumokėto mokesčio kreditą, jos pabrėžia, kad bendrovės rezidentės gaunami dividendai Jungtinėje Karalystėje atleidžiami ir nuo pelno mokesčio.

49 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad savo akcininkams bendrovės išmokėtiems dividendams gali būti taikomas, viena vertus, apmokestinimas kelis kartus, iš pradžių – kaip dividendus išmokančios bendrovės, o vėliau – kaip patronuojančios bendrovės gautas pelnas, ir, kita vertus, ekonominis dvigubas apmokestinimas, iš pradžių apmokestinant juos paskirstančiąją bendrovę, o vėliau pajamų mokesčiu – galutinį akcininką.

50 Kiekviena valstybė narė privalo organizuoti savo paskirstytojo pelno mokesčio sistemą laikydamosi Bendrijos teisės ir apibrėžti apmokestinimo bazę bei mokesčio tarifą, kurie dividendus išmokančiai bendrovei ir (arba) dividendus gaunančiam akcininkui būtų taikomi tiek, kiek šie asmenys apmokestinami šioje valstybėje.

- 51 Pagal EB 293 straipsnį prireikus valstybės narės veda tarpusavio derybas, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje. Vis dėlto, išskyrus 1990 m. liepos 23 d. Konvenciją 90/436/CEE dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL L 225, p. 10), Bendrijos lygiu nebuvo priimta jokia suvienodinimo ar derinimo priemonė, kuria būtų siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą, o valstybės narės šioje srityje nesudarė jokios daugiašalės sutarties pagal EB 293 straipsnį (žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, Rink. p. I-2793, 23 punktą; 2005 m. liepos 5 d. Sprendimo *D.*, C-376/03, Rink. p. I-5821, 50 punktą ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N*, C-470/04, Rink. p. I-7409, 43 punktą).
- 52 Šiame kontekste Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo įgaliojimų mokesčių srityje pasiskirstymą, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (minėto sprendimo *Gilly* 24 ir 30 punktai; minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 57 punktas ir minėto sprendimo *N* 44 punktas).
- 53 Pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu galiojusios redakcijos Direktyvos 90/435 4 straipsnis, kartu su jos 3 straipsniu, tik valstybėse narėse įsteigtų bendrovių, turinčių ne mažiau kaip 25 % kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo, atžvilgiu iš valstybių narių reikalauja neapmokestinti paskirstytojo pelno, kurį patronuojančios bendrovės rezidentės gavo iš kitoje valstybėje narėje reziduojančios dukterinės bendrovės, arba suteikti teisę šiai patronuojančiai bendrovei jos mokėtiną mokesčio sumą sumažinti dukterinės bendrovės už šį pelną sumokėto mokesčio dalimi ir prireikus valstybėje narėje, kurios rezidentė yra dukterinė bendrovė, sumokėto mokesčio prie šaltinio suma.
- 54 Vien aplinkybė, kad dalyvavimo kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atžvilgiu valstybės narės turi teisę nustatyti, ar turi būti vengiama ir kokia apimtimi vengiama paskirstytajam pelnui taikyti apmokestinimą kelis kartus ir ekonominį

dvigubą apmokestinimą, ir dėl to vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudarytose CDI numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama išvengti šio apmokestinimo kelis kartus ir ekonominio dvigubo apmokestinimo arba juos sušvelninti, vis dėlto nereiškia, kad joms leidžiama taikyti Sutartyje garantuojamoms judėjimo laisvėms prieštaraujančias priemones.

55 Jei valstybė narė rezidentams bendrovių rezidenčių išmokamiems dividendams numato apmokestinimo kelis kartus ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba sušvelninimo sistemą, ji lygiaverčiai turi vertinti ir rezidentams bendrovių ne rezidenčių išmokamus dividendus (žr. šiuo atžvilgiu 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lenz*, C-315/02, Rink. p. I-7063, 27–49 punktus ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 29–55 punktus).

56 Iš tiesų pagal tokias sistemas vienos valstybės rezidentų akcininkų, gaunančių dividendus iš šioje valstybėje įsteigtos bendrovės, padėtis yra panaši į šios valstybės rezidentų akcininkų, gaunančių dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, padėtį tuo, kad tiek iš nacionalinio, tiek iš užsienio šaltinio gaunamiems dividendams gali būti taikomas, viena vertus, bendrovių, kurios yra akcininkės, atveju – apmokestinimas kelis kartus ir, kita vertus, galutinių akcininkų atveju – ekonominis dvigubas apmokestinimas (žr. šiuo atžvilgiu minėto sprendimo *Lenz* 31 ir 32 punktus bei minėto sprendimo *Manninen* 35 ir 36 punktus).

57 Tačiau nors šių akcininkų padėtį pagal jų rezidavimo valstybės mokesčių teisės aktus reikia laikyti panašia, taip nevisada yra taikant valstybės, kurios rezidentė yra dividendus išmokančioji bendrovė, mokesčių teisės aktus situacijoms, kai dividendus gaunantys akcininkai yra šios valstybės narės rezidentai ir kai dividendus gaunantys akcininkai yra kitos valstybės narės rezidentai.

- 58 Iš tiesų, jei dividendus išmokanti bendrovė ir juos gaunantis akcininkas reziduoja ne toje pačioje valstybėje narėje, dividendus išmokančios bendrovės rezidavimo valstybės, t. y. pelno šaltinio valstybės narės, padėtis apmokestinimo kelis kartus ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba sušvelninimo atžvilgiu nėra tokia pati kaip valstybės narės, kurios rezidentas yra dividendus gaunantis akcininkas.
- 59 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia nurodyti, viena vertus, kad reikalauti iš valstybės, kurios rezidentė yra dividendus išmokanti bendrovė, užtikrinti apmokestinimo kelis kartus arba ekonominio dvigubo apmokestinimo netaikymą akcininkui ne rezidentui paskirstytajam pelnui, neapmokestinant paskirstančios bendrovės arba suteikiant šiam akcininkui paskirstančios bendrovės už šį pelną sumokėto mokesčio dydžio mokestinės naudos, faktiškai reikštų, kad ši valstybė narė turi atsisakyti savo teisės apmokestinti iš jos teritorijoje vykdomos ekonominės veiklos gaunamas pajamas.
- 60 Tačiau dėl ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba sušvelninimo mechanizmo, kuris suteikia mokestinės naudos galutiniam akcininkui, reikia pažymėti, kad jo rezidavimo valstybė narė paprastai yra geresnėje padėtyje, kad įvertintų šio akcininko galimybes mokėti mokestį (žr. šiuo atžvilgiu minėto sprendimo *Schumacker* 32 ir 33 punktus ir minėto sprendimo *D.* 27 punktą). Be to, dėl dalyvavimo kapitale, kuriam taikoma Direktyva 90/435, šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis iš valstybės narės, kurios rezidentė yra patronuojanti bendrovė, gaunanti dividendus iš dukterinės bendrovės, kitos valstybės narės rezidentės, bet ne iš tos kitos valstybės reikalauja išvengti apmokestinimo kelis kartus neapmokestinant šio pelno arba jį apmokestinant ir suteikiant patronuojančiai bendrovei teisę sumažinti jos mokėtiną mokesčio sumą dukterinės bendrovės už šį pelną sumokėto mokesčio dalimi ir prireikus valstybėje narėje, kurios rezidentė yra dukterinė bendrovė, sumokėto mokesčio prie šaltinio suma.
- 61 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų reikia pabrėžti, kad bendrovei, Jungtinės Karalystės rezidentei, išmokant dividendus bendrovei gavėjai nei bendrovės rezidentės, nei bendrovės ne rezidentės gauti dividendai Jungtinėje Karalystėje neapmokestinami.

62 Todėl šiuo atžvilgiu nėra skirtingo vertinimo.

63 Tačiau skirtingai vertinamos dividendus gaunančios bendrovės rezidentės ir ne rezidentės galimybės išmokėti dividendus savo galutiniams akcininkams pagal taisykles, kurios šiems akcininkams numato teisę į paskirstytąjį pelną uždirbusios bendrovės sumokėto pelno mokesčio kreditą. Neginčijama, kad ši galimybė numatyta tik bendrovėms rezidentėms.

64 Valstybė narė veikia kaip akcininko rezidavimo valstybė, kai bendrovė rezidentė išmoka dividendus savo galutiniams akcininkams rezidentams, ši valstybė narė suteikia šiems akcininkams teisę į mokesčio kreditą, atitinkantį paskirstytąjį pelną uždirbusios bendrovės skirstant šiuos dividendus sumokėto avansinio pelno mokesčio dalį.

65 Dėl apmokestinimo kelis kartus ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba sušvelninimo mechanizmų taikymo valstybės narės, kurios rezidentai yra tiek dividendus išmokančios bendrovės, tiek galutiniai akcininkai, padėtis nepanaši į valstybės narės, kurios rezidentė yra bendrovė, išmokanti dividendus bendrovei ne rezidentei, po to juos išmokančiai savo galutiniams akcininkams, nes antroji valstybė iš esmės veikia tik kaip paskirstytojo pelno šaltinio kilmės valstybė.

66 Tik tuo atveju, kai bendrovė, valstybės narės rezidentė, moka dividendus bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, kurios akcininkai yra pirmosios valstybės rezidentai, ši valstybė, būdama akcininkų rezidavimo valstybė, vadovaujantis pirmiau minėtuose sprendimuose *Lenz* ir *Manninen* įtvirtintais principais, primintais šio sprendimo

55 punkte, privalo užtikrinti, kad šių akcininkų iš bendrovių ne rezidenčių gautų dividendų mokestinis vertinimas būtų lygiavertis akcininko rezidento iš bendrovės rezidentės gautų dividendų vertinimui.

67 Kaip matyti iš šio sprendimo 30 punkto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo užduoti klausimai nesusiję su tokiu atveju valstybės narės, kuri yra galutinio akcininko rezidavimo valstybė, turima pareiga.

68 Tačiau nuo tada, kai valstybė narė vienašališkai arba pagal susitarimą pajamų mokesčiu apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų ne rezidentų iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių akcininkų ne rezidentų padėtis prilyginama akcininkų rezidentų padėčiai.

69 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės priemonės, taip yra tuo atveju, kaip nurodyta šio sprendimo 15 punkte, kai Jungtinės Karalystės sudaryta CDI numato, kad bendrovė akcininkė, kitos susitariančiosios valstybės narės rezidentė, už iš bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, gaunamus dividendus turi teisę į visą mokesčio kreditą ar jo dalį.

70 Jei paskirstyti skirtą pelną uždirbusios bendrovės rezidavimo valstybė narė nusprendžia pasinaudoti savo kompetencija apmokestindama ne tik joje uždirbtą pelną, bet ir iš joje esančio šaltinio bendrovių ne rezidenčių gautas pajamas, apmokestinimo kelis kartus pavojų kelia tik tai, kad ji naudojasi kompetencija mokesčių srityje viena, neatsižvelgdama į kitoje valstybėje narėje taikomą apmokestinimą. Tokiu atveju tam, kad dividendus gaunančių bendrovių ne

rezidenčių įsisteigimo laisvė nebūtų ribojama, o tai iš esmės draudžia EB 43 straipsnis, dividendus išmokančios bendrovės rezidavimo valstybė turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalinės teisės numatytą apmokestinimo kelis kartus išvengimo arba sušvelninimo mechanizmą bendrovių akcininkų ne rezidenčių vertinimas būtų lygiavertis bendrovių akcininkų rezidenčių vertinimui.

- 71 Nacionaliniam teismui priklauso kiekvienu atveju nustatyti, ar šio įpareigojimo buvo laikomasi, prireikus atsižvelgiant į šios valstybės narės ir bendrovės akcininkės rezidavimo valstybės sudarytos CDI nuostatas (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, Rink. p. I-923, 51–55 punktus).
- 72 Iš to, kas išdėstyta pirmiau, darytina išvada, kad valstybės narės teisės aktai, kurie tuo atveju, kai bendrovė rezidentė išmoka dividendus ir nėra CDI, suteikia teisę į mokesčio kreditą, atitinkantį paskirstytąjį pelną uždirbusios bendrovės už šiuos dividendus sumokėto avansinio pelno mokesčio dalį, tik toms bendrovėms, dividendų gavėjoms, kurios yra rezidentės, ir suteikia teisę į šį mokesčio kreditą tik tiems galutiniams akcininkams, kurie yra rezidentai, nėra EB 43 straipsnio draudžiamas diskriminavimas.
- 73 Kadangi pirmesniuose punktuose suformuluoti motyvai taikomi ir bendrovėms akcininkėms ne rezidentėms, gavusioms dividendus iš dalyvavimo kapitale, kuris joms neleidžia daryti aiškios įtakos dividendus išmokančios bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklos, šie teisės aktai neriboja ir laisvo kapitalo judėjimo EB 56 straipsnio prasme.
- 74 Todėl į pirmojo klausimo a punktą reikia atsakyti, kad tuo atveju, kai bendrovė, valstybės narės rezidentė, išmoka dividendus, EB 43 ir 56 straipsniai šiai valstybei nedraudžia suteikti šiuos dividendus gaunančioms bendrovėms, taip pat šios

valstybės rezidentams, mokesčio kreditą, atitinkantį dividendus išmakančios bendrovės už skirstomą pelną sumokėto mokesčio dalį, nesuteikiant jo toms dividendus gaunančioms bendrovėms, kurios yra kitos valstybės narės rezidentės ir kurių šie gaunami dividendai pirmojoje valstybėje neapmokestinami.

Dėl pirmojo klausimo b–d punktų

- ⁷⁵ Pirmojo klausimo b–d punktais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 ir EB 56 straipsniai nedraudžia valstybei narei taikyti su kitomis valstybėmis narėmis sudarytų CDI, pagal kurias tuo atveju, kai bendrovė rezidentė išmoka dividendus, bendrovės gavėjos, tam tikrų valstybių narių rezidentės, neįgyja teisės į mokesčio kreditą, nors bendrovėms gavėjoms, tam tikrų kitų valstybių narių rezidentams, suteikiama teisė į dalį mokesčio kredito.
- ⁷⁶ Nacionalinis teismas taip pat klausia, ar valstybė narė gali taikyti vadinamąją „naudą ribojančią“ CDI nuostatą, pagal kurią teisė į mokesčio kreditą nesuteikiama bendrovei, kitos susitariančiosios valstybės narės rezidentei, jei ši yra kontroliuojama bendrovės, reziduojančios trečiojoje valstybėje, su kuria pirmoji valstybė narė sudarė CDI, dividendų išmokėjimo atveju nenumatančią teisės į mokesčio kreditą bendrovei gavėjai, trečiosios valstybės rezidentei, ir ar šiuo atveju svarbu tai, kad bendrovę gavėją ne rezidentę kontroliuoja bendrovė, valstybės narės arba trečiosios šalies rezidentė.
- ⁷⁷ Remiantis motyvais, išdėstytais šio sprendimo 37–40 punktuose, pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės priemonės reikia nagrinėti tiek įsisteigimo laisvės, tiek laisvo kapitalo judėjimo atžvilgiu.

- 78 Ieškovių pagrindinėje byloje teigimu, judėjimo laisvės draudžia valstybėms narėms suteikti mokestinę naudą vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams nesuteikiant jos kitos valstybės narės nacionaliniams subjektams. Nurodydamos minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 26 punktą jos teigia, kad šios naudos suteikimas negali būti priklausomas nuo kitos susitariančiosios valstybės narės suteiktos abipusės naudos egzistavimo.
- 79 Ieškovės pagrindinėje byloje pabrėžia, kad su tam tikra valstybe nare sudarytoje CDI numatytos naudos išplėtimas fiziniams ar juridiniams asmenims, kuriems taikoma kita CDI, neturės įtakos dvišalių susitarimų mokesčių srityje sistemai. Iš tikrųjų reikėtų skirti valstybių narių teisę pasidalyti kompetenciją mokesčių srityje siekiant išvengti dvigubo tų pačių pajamų apmokestinimo keletose valstybių narių nuo taip pasidalytų valstybių narių kompetencijos mokesčių srityje įgyvendinimo. Nors skirtingas vertinimas būtų pateisinamas tuo atveju, jei jis kiltų dėl susitarimuose mokesčių srityje nustatyto skirtingo kompetencijos mokesčių srityje paskirstymo, ypač siekiant atsižvelgti į atitinkamų valstybių narių mokesčių sistemų skirtumus, siekdama išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo arba jį sumažinti, valstybė narė negali naudotis savo kompetencija selektyviai ir vienašališkai.
- 80 Kita vertus Jungtinės Karalystės, Vokietijos, Prancūzijos, Airijos, Italijos, Nyderlandų vyriausybės bei Komisija ginčija teiginį, kad valstybė narė galėtų apsaugoti kitos valstybės narės nacionalinį subjektą nuo ekonominio dvigubo apmokestinimo tik kartu suteikdama tokią pačią apsaugą visų valstybių narių nacionaliniams subjektams. Šio teiginio pripažinimas pagrįstu sugriautų egzistuojančių CDI pusiausvyrą ir abipusiškumą, nes mokesčio mokėtojai galėtų daug lengviau išvengti CDI nuostatų, kuriomis siekiama kovoti su mokesčių vengimu, taikymo ir būtų pažeistas mokesčio mokėtojų teisinis saugumas.
- 81 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo, valstybės narės lieka kompetentingos nustatyti pajamų apmokestinimo kriterijus, siekdamas panaikinti,

prireikus ir sudarydamos sutartis, dvigubą apmokestinimą. Tokiu atveju valstybės narės, siekdamos pasidalyti kompetenciją mokesčių srityje, gali dvišalėmis sutartimis nustatyti priskyrimo kriterijus (žr. minėto sprendimo *Gilly* 24 ir 30 punktus; minėto sprendimo *Saint-Gobain* ZN 57 punktą; minėto sprendimo *D.* 52 punktą ir minėto sprendimo *Bouanich* 49 punktą).

- 82 Ieškovės pagrindinėje byloje nurodo skirtingą bendrovių, ne Jungtinės Karalystės rezidenčių, vertinimą remdamosi tuo, kad su vienomis valstybėmis narėmis Jungtinės Karalystės sudarytos CDI numato teisę į mokesčio kreditą bendrovėms, kurios yra šių valstybių narių rezidentės, nors su kitomis valstybėmis sudarytose CDI ši teisė nenumatoma.
- 83 Siekiant nustatyti, ar toks skirtingas vertinimas yra diskriminuojantis, reikia nustatyti, ar atitinkamų bendrovių ne rezidenčių padėtis nagrinėjamų nacionalinės teisės priemonių atžvilgiu yra objektyviai panaši.
- 84 Minėto sprendimo *D.* 54 punkte Teisingumo Teismas priminė, kad dvišalė sutartis mokesčių srityje taikoma tik joje nurodytiems fiziniams arba juridiniams asmenims.
- 85 Siekiant išvengti, kad paskirstytasis pelnas būtų apmokestinamas ir bendrovės mokėtojos, ir bendrovės gavėjos rezidavimo valstybėse narėse, kiekviena Jungtinės Karalystės sudaryta CDI numato kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimą tarp šios ir kitos susitariančiųjų valstybių. Pagal vienas CDI Jungtinė Karalystė neapmokestina bendrovės ne rezidentės iš bendrovės rezidentės gaunamų dividendų, o pagal kitas CDI – apmokestina. Antruoju atveju bendrovei gavėjai ne rezidentei CDI nustatytomis sąlygomis suteikiama teisė į mokesčio kreditą.

- 86 Kaip pastebėjo Jungtinės Karalystės vyriausybė, šiuo atžvilgiu palaikoma daugumos kitų vyriausybių, pateikusių savo pastabas Teisingumo Teismui, sąlygos, kuriomis dividendus iš bendrovės rezidentės gaunančioms bendrovėms ne rezidentėms CDI suteikia teisę į mokesčio kreditą, įvairuoja atsižvelgiant ne tik į atitinkamų nacionalinių mokesčių sistemų specifiškumą, bet taip pat ir į laikotarpį, kuriuo vyko derybos dėl CDI, bei į klausimus, dėl kurių atitinkamoms valstybėms narėms pavyko susitarti.
- 87 Jungtinė Karalystė suteikia teisę į mokesčio kreditą bendrovėms, kitų susitariančiųjų valstybių rezidentėms, gaunančioms dividendus iš bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, situacijose, kai Jungtinė Karalystė turi ir teisę apmokestinti šių bendrovių gaunamus dividendus. Mokesčio dydis, kurį tokiu atveju gali taikyti Jungtinė Karalystė, įvairuoja atsižvelgiant į aplinkybes, ypač į tai, ar CDI numato teisę į visą mokesčio kreditą, ar į jo dalį. Taigi, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp teisės į mokesčio kreditą ir tokioje CDI numatyto mokesčio dydžio (šiuo atžvilgiu žr. 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, Rink. p. I-9809, 87 punktą).
- 88 Be to, teisės į mokesčio kreditą suteikimas bendrovei ne rezidentei, gaunančiai dividendus iš bendrovės rezidentės, kaip numatyta tam tikrose Jungtinės Karalystės sudarytose CDI, neturėtų būti analizuojamas kaip su likusia sutarties dalimi nesusijęs privalumas, bet kaip sudėtinė jos dalis, prisidedanti prie bendrosios jos pusiausvyros (žr. šiuo atžvilgiu minėto sprendimo D. 62 punktą).
- 89 Tas pats pasakytina ir apie CDI nuostatas, kurios suteikia teisę į mokesčio kreditą su sąlyga, kad bendrovė ne rezidentė tiesiogiai arba netiesiogiai nepriklausytų bendrovei, reziduojančiai valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje, su kuria Jungtinė Karalystė sudarė CDI, nenumatančią teisės į mokesčio kreditą.

- 90 Iš tikrųjų, net jei šios nuostatos apima situaciją bendrovės, nereziduojančios vienoje iš susitariančiųjų valstybių narių, jos taikomos tik vienoje iš šių valstybių narių reziduojantiems asmenims ir yra atitinkamų CDI sudėtinė dalis, prisidedanti prie jų bendros pusiausvyros.
- 91 Tai, kad abipusės teisės ir pareigos taikomos tik vienos iš dviejų sutartį sudariusių valstybių narių rezidentams, yra dvišalėms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims būdinga pasekmė. Iš jų išplaukia, kad, apmokestinant bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, išmokamus dividendus, bendrovės, reziduojančios valstybėje narėje, su Jungtine Karalyste sudariusioje teisės į mokesčio kreditą nenumatančią CDI, padėtis nėra tokia pati kaip bendrovės, kuri yra valstybės narės, sudariusios tokią teisę numatančią CDI, rezidentės padėtis (šiuo atžvilgiu žr. minėto sprendimo D. 61 punktą).
- 92 Iš to darytina išvada, kad su įsisteigimo laisve susijusios Sutarties nuostatos nedraudžia to, kad vienos valstybės narės su kita valstybe nare sudarytoje CDI bendrovei, kitos valstybės rezidentei, gaunančiai dividendus iš bendrovės, pirmosios valstybės rezidentės, numatyta teisė į mokesčio kreditą nebūtų taikoma bendrovėms, trečiosios valstybės narės rezidentėms, su kuria pirmosios valstybės sudaryta CDI nenumato tokios teisės.
- 93 Kadangi tokia situacija nėra dividendus iš bendrovių rezidenčių gaunančių bendrovių ne rezidenčių diskriminavimas, pirmesniame punkte pateikta išvada taikoma taip pat ir su laisvu kapitalo judėjimu susijusių Sutarties nuostatų atžvilgiu.
- 94 Atsižvelgiant į pirmiau išdėstytus motyvus, į pirmojo klausimo b–d punktus reikia atsakyti, kad EB 43 ir EB 56 straipsniai valstybei narei nedraudžia teisės į mokesčio kreditą, kuri su kita valstybe nare sudarytoje CDI yra numatyta bendrovėms, tos

kitos valstybei rezidentėms, gaunančioms dividendus iš bendrovių pirmosios valstybės rezidenčių, nesuteikti bendrovėms, kurios reziduoja trečiojoje valstybėje narėje, su kuria ji sudarė CDI, nenumatančią tokios teisės bendrovėms šios trečiosios valstybės rezidentėms.

Dėl antrojo klausimo

- 95 Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo pateiktą atsakymą į pirmąjį klausimą, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 96 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis 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. Tuo atveju, kai bendrovė, valstybės narės rezidentė, išmoka dividendus, EB 43 ir 56 straipsniai šiai valstybei nedraudžia suteikti šiuos dividendus

gaunančioms bendrovėms, taip pat šios valstybės rezidentėms, mokesčio kreditą, atitinkantį dividendus išmokančios bendrovės už skirstomą pelną sumokėto mokesčio dalį, nesuteikiant jo toms dividendus gaunančioms bendrovėms, kurios yra kitos valstybės narės rezidentės ir kurių šie gaunami dividendai pirmojoje valstybėje neapmokestinami.

- 2. EB 43 ir EB 56 straipsniai valstybei narei nedraudžia teisės į mokesčio kreditą, kuri su kita valstybe nare sudarytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje yra numatyta bendrovėms tos kitos valstybės rezidentėms, gaunančioms dividendus iš bendrovių, pirmosios valstybės rezidentų, nesuteikti bendrovėms, kurios reziduoja trečiojoje valstybėje narėje, su kuria ji sudarė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, nenumatančią tokios teisės bendrovėms, šios trečiosios valstybės rezidentėms.**

Parašai.