Byla C-446/04

Test Claimants in the FII Group Litigation

prieš

Commissioners of Inland Revenue

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

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

Generalinio advokato L. A. Geelhoed išvada, pateikta 2006 m. balandžio 6 d. I - 11761

2006 m. gruodžio 12 d. Teisingumo Teismo (didžioji kolegija) sprendimas . . I - 11814

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas asmenų judėjimas — Įsisteigimo laisvė — Laisvas kapitalo judėjimas — Mokesčių teisės aktai*

   (EB 43 ir EB 56 straipsniai)

2. *Laisvas asmenų judėjimas — Įsisteigimo laisvė — Laisvas kapitalo judėjimas — Mokesčių teisės aktai*

   (EB 43 ir EB 56 straipsniai)

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

   (EB 56 straipsnis)

4. *Laisvas asmenų judėjimas — Įsisteigimo laisvė — Laisvas kapitalo judėjimas — Mokesčių teisės aktai*

   (EB 43 ir EB 56 straipsniai)

5. *Laisvas asmenų judėjimas — Įsisteigimo laisvė — Laisvas kapitalo judėjimas — Mokesčių teisės aktai*

   (EB 43 ir EB 56 straipsniai)

6. *Laisvas asmenų judėjimas — Įsisteigimo laisvė — Mokesčių teisės aktai*

   (EB 43 straipsnis)

7. *Laisvas asmenų judėjimas — Įsisteigimo laisvė — Laisvas kapitalo judėjimas — Mokesčių teisės aktai*

   (EB 43 ir EB 56 straipsniai)

8. *Laisvas kapitalo judėjimas — Kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų apribojimai*

   (EB 56 straipsnis ir EB 57 straipsnio 1 dalis)

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

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

1. EB 43 ir 56 straipsniai turi būti aiškinami taip: kai valstybė narė taiko apmokestinimo kelis kartus ar ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba jų sušvelninimo sistemą dividendų, kuriuos rezidentams išmokėjo bendrovės rezi-

dentės, atveju, ji privalo vienodai vertinti ir bendrovių ne rezidenčių rezidentams išmokėtus dividendus.

(žr. 72 punktą, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. 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.

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 ar laisvam kapitalo judėjimui prieštaraujančiu skirtingu vertinimu, nes užsienio kilmės dividendus gaunančioms bendrovėms rezidentėms nustatyta tam tikra administracinė našta yra būdinga mokesčio kredito sistemos funkcionavimui.

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

3. EB 56 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bendrovės 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.

Iš tikrųjų toks skirtingas vertinimas yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nes jis atgraso atitinkamoje valstybėje narėje

reziduojančias bendroves investuoti savo kapitalą į kitoje valstybėje narėje įsteigtas bendroves. Be to, jis taip pat turi ribojamąjį poveikį kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių atžvilgiu, nes trukdo kapitalą pritraukti iš atitinkamos valstybės narės.

kai bendrovė rezidentė gauna dividendus iš bendrovės ne rezidentės, tokia atskaita negalima pastarosios bendrovės savo rezidavimo valstybėje sumokėto mokesčio, atitinkančio paskirstytąjį pelną, atžvilgiu.

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, kurių gali kilti nustatant kitoje valstybėje narėje faktiškai sumokėtą mokestį, negali pateisinti tokios laisvo kapitalo judėjimo kliūties, kokia išplaukia iš minėtų teisės aktų.

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

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

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

4. EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie bendrovei rezidentei, gaunančiai dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, leidžia iš pirmosios bendrovės mokėtinos avansinio pelno mokesčio sumos atskaityti antrosios bendrovės sumokėtą minėto avansinio pelno mokesčio sumą, o tuo atveju,

Toks skirtingas vertinimas negali būti pateisinamas būtinybe apsaugoti atitinkamoje valstybėje narėje galiojančios mokesčių sistemos darnumą dėl to, kad

yra suteiktos mokestinės naudos, t. y. bendrovei rezidentei, gaunančiai dividendus iš kitos bendrovės rezidentės, suteikto mokesčio kredito, ir mokėtino kompensacinio mokesčio, t. y. šio išmokėjimo atveju pastarosios sumokėto avansinio pelno mokesčio, tiesioginis ryšys. Iš tikrųjų tokio ryšio būtinybė konkrečiai turėtų lemti tokios pačios mokestinės naudos suteikimą bendrovėms, gaunančioms dividendus iš bendrovių ne rezidenčių, nes pastarosios savo rezidavimo valstybėje taip pat privalo mokėti pelno mokestį nuo paskirstytojo pelno.

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

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

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

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

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

(žr. 139 punktą, rezoliucinės dalies 3 punktą)

teisės aktų, kurie užsienio kilmės dividendų gavusiai bendrovei rezidentei visiškai neleidžia iš mokėtinos avansinio pelno mokesčio 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.

7. 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.

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

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

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

8. EB 57 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip: kai iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstybė narė priėmė teisės aktus, kuriuose yra EB 56 straipsniu 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 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.

(žr. 196 punktą, rezoliucinės dalies 5 punktą)

nės 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 Teisingumo Teismo praktikoje išdėstytų sąlygų, t. y. 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, tačiau tai nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisę valstybės atsakomybė kiltų mažiau griežtomis sąlygomis.

9. Nesant Bendrijos teisės reglamentavimo, kiekviena valstybė narė savo nacionali-

Nepažeisdama teisės į žalos atlyginimą, kurios pagrindas tiesiogiai įtvirtintas

Bendrijos teisėje, kai tik minėtos teismo praktikoje išdėstytos 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.

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

10. Siekiant nustatyti, ar Bendrijos teisės pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, kad galėtų kilti valstybės narės atsakomybė už privatiems asmenims padarytą žalą, reikia atsižvelgti į visus nacionaliniam teismui pateiktą nagrinėti situaciją apibūdinančius 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.

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.

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

(žr. 204, 213–215, 217 punktus)