

GENERALINIO ADVOKATO
L. A. GEELHOED IŠVADA,
pateikta 2006 m. balandžio 6 d.¹

I — Įžanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas iš esmės dėl tų pačių teisės aktų, kurie aptariami šiuo metu nagrinėjamoje byloje *Test Claimants in the ACT Group Litigation*, C-374/04², o būtent dėl Jungtinės Karalystės avansinio pelno mokesčio (toliau – ACT) sistemos, kuri galiojo 1973–1999 metais. Tačiau pastaroji byla yra susijusi su mokestiniu vertinimu, taikomu dividendams, kuriuos bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, išmoka bendrovėms akcininkėms, kitų valstybių narių rezidentėms, o mūsų nagrinėjamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su mokestiniu vertinimu, taikomu dividendams, kuriuos bendrovės akcininkės, Jungtinės Karalystės rezidentės, gauna iš bendrovių, kitų valstybių narių rezidenčių ir, kalbant apie vieną nacionalinio teismo nurodytą Jungtinės Karalystės sistemos aspektą, – trečiųjų šalių rezidenčių.

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — Žr. mano 2006 m. vasario 23 d. išvadą.

II — Prašymo priimti prejudicinį sprendimą teisinis ir ekonominis pagrindas

A — *Dividendų apmokestinimo konteksto apžvalga*

2. Prieš išdėstant atitinkamas nagrinėjamos Jungtinės Karalystės mokesčių sistemos nuostatas, svarbu apibrėžti platesnę bendrovės ES paskirstytojo pelno (dividendų) apmokestinimo sistemą, nes tai sudaro nagrinėjamos bylos teisinį ir ekonominį kontekstą. Iš esmės apmokestinant bendrovės paskirstytąjį pelną gali atsirasti du apmokestinimo lygiai. Pirmasis yra bendrovės lygis, o forma – mokestis nuo bendrovės pelno. Bendrovės lygiu pelno mokesčiu apmokestina visos valstybės narės. Antrasis yra akcininko lygis, o forma – pajamų mokestis nuo akcininko

gaunamų dividendų (daugumos valstybių narių naudojamas metodas) ir (arba) mokesčiai prie šaltinio, kurį skirstydama pelną sumoka pati bendrovė³.

ir poveikis – įtvirtinti priemonę, panaikinančią dvigubą akcininkų ekonominį apmokestinimą.

3. Šie du galimi apmokestinimo lygiai gali lemti, viena vertus, ekonominį dvigubą apmokestinimą (tų pačių pajamų apmokestinimą du kartus joms esant pas du skirtingus mokesčių mokėtojus) ir, kita vertus, teisinį dvigubą apmokestinimą (tų pačių pajamų apmokestinimą du kartus joms esant pas tą patį mokesčių mokėtoją). Ekonominis dvigubas apmokestinimas yra, kai, pavyzdžiui, tas pats pelnas pirmiausiai apmokestinamas bendrovei sumokant pelno mokestį, o vėliau akcininkui sumokant pajamų mokestį. Teisinis dvigubas apmokestinimas – kai, pavyzdžiui, nuo to paties pelno skirtingose valstybėse akcininkui pirmiausiai pritaikomas mokestis prie šaltinio, o vėliau – pajamų mokestis.

4. Nagrinėjamoji byla susijusi su tuo, ar pagal Bendrijos teisę yra teisėta Jungtinės Karalystės sistema, kurios pagrindinis tikslas

5. Valstybės narės, sprendžiančios, ar būtina siekti šio tikslo ir kaip jį pasiekti, iš esmės gali pasirinkti keturias sistemas, kurias galima apibūdinti kaip „klasikinę“, „kategorizavimo“ (angl. k. „schedular“), „atleidimo nuo mokesčio“ (angl. k. „exemption“) ir „užskaitos“ (angl. k. „imputation“). Valstybės, kuriose taikoma klasikinė dividendų apmokestinimo sistema, nepanaikina ekonominio dvigubo apmokestinimo: bendrovės pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu, o paskirstytasis pelnas akcininko lygmenyje dar kartą apmokestinamas pajamų mokesčiu. Tačiau kategorizavimo, atleidimo nuo mokesčio ir užskaitos sistemomis siekiama visiškai arba iš dalies panaikinti ekonominį dvigubą apmokestinimą⁴. Valstybės, kuriose taikomos kategorizavimo sistemos (šių sistemų yra įvairių formų), bendrovės pelną apmokestina pelno mokesčiu, o dividendai apmokestinami kaip atskira pajamų kategorija. Tos valstybės, kuriose taikomos atleidimo nuo mokesčio sistemos, pajamas iš dividendų atleidžia nuo pajamų mokesčio. Galiausiai pagal užskaitos sistemas bendrovės lygiu sumokėtas pelno mokestis visiškai arba iš dalies užskaitomas kaip pajamų mokestis nuo dividendų, kurį privalo sumokėti akcininkas; šitaip pelno mokestis prilygsta išankstiniam šio pajamų mokesčio (ar jo dalies) sumokėjimui. Taigi

3 — Žr. vis dėlto 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) 5 straipsnio 1 dalį (bent tais atvejais, kai patronuojanti įmonė turi ne mažiau kaip 25 % dukterinės įmonės kapitalo, iš pelno dalies, kurią dukterinė įmonė perduoda savo patronuojančiai įmonei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas).

4 — Pagrindinis šį tikslą pateisinantis argumentas – išvengti diskriminacijos, kuri skatintų bendroves finansuoti skolintomis lėšomis (angl. k. „debt financing“), o ne nuosavomis lėšomis (angl. k. „equity financing“).

akcininkai gauna atskaitytiną kreditą už visą pelno mokestį arba jo dalį, priskirtiną pelnui, iš kurio buvo išmokėti dividendai, ir šis kreditas gali būti atskaitytas iš pajamų mokesčio nuo šių dividendų.

6. Nagrinėjamoje byloje reikšmingu laikotarpiu Jungtinėje Karalystėje dividendai buvo apmokestinami pagal dalinę užskaitos sistemą.

1. ACT: prievolė mokėti ir atskaitymas

8. Bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, kurios atliko tam tikrus pelno paskirstymus (kaip antai dividendų išmokėjimas akcininkams), iš esmės privalėjo sumokėti ACT, apskaičiuotą nuo sumos, lygios paskirstytojo pelno sumai arba vertei, net jeigu šios bendrovės neprivalėjo mokėti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio⁶. Paskirstyto pelno suma ir ACT bendrai buvo vadinama „grynuoju mokėjimu“ (angl. k. „franked payment“)⁷.

B — Atitinkami Jungtinės Karalystės teisės aktai

7. Nuo 1965 m. (kai Jungtinėje Karalystėje buvo įvestas pelno mokestis) iki 1973 m. Jungtinėje Karalystėje veikė klasikinė dividendų apmokestinimo sistema, taigi, kaip aš jau apibūdinau, pagal ją nebuvo panaikinas ekonominis dvigubas apmokestinimas. 1973 m. Jungtinė Karalystė perėjo prie dividendų mokesčio dalinės užskaitos sistemos, kuria buvo siekiama pašalinti paskirstytojo pelno diskriminaciją⁵. Iš esmės ši sistema veikė taip:

9. Sumokėtas ACT iki tam tikros ribos galėjo būti atskaitytas iš įprasto arba „pagrindinio“ (angl. k. „mainstream“) pelno mokesčio (toliau – MCT), kurį turėjo mokėti bendrovė nuo savo pelno už atitinkamą mokestinį laikotarpį. Kadangi Jungtinėje Karalystėje veikė dalinės užskaitos sistema, todėl Jungtinės Karalystės pelno mokesčio norma viršijo ACT atskaitymo normą, dėl to bendrovė visuomet susidurdavo su ribiniu nuo pelno mokėtinu pelno mokesčiu. Be to, jeigu bendrovė gaudavo mokesčio kreditą už užsienyje sumokėtus mokesčius, taip sumažėdavo mokėtino pelno mokesčio, iš kurio buvo galima atskaityti ACT, suma⁸. Neatskaitytiną ACT, vadinamą ACT „perviršiu“,

5 — Žr. „Reform of Corporation Tax“ („Pelno mokesčio reforma“), oficialaus dokumento, pateikto Jungtinės Karalystės Parlamentui pereinant prie dalinės užskaitos sistemos, 1 ir 5 punktus (Cmnd. 4955).

6 — 1988 m. Pajamų ir pelno mokesčių įstatymo (Income and Corporation Taxes Act 1988, toliau – TA) tuo metu galiojusi 14 straipsnio 1 dalies redakcija.

7 — TA 238 straipsnio 1 dalis.

8 — TA 797 straipsnio 4 dalis.

galėjo būti perkeltas į ankstesnį arba vėlesnį mokestinį laikotarpį ir atskaitytas iš pagrindinio pelno mokesčio už kitus mokestinius laikotarpius⁹. Alternatyviai bendrovė galėjo perleisti (angl. k. „surrender“) šį ACT savo dukterinėms bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentėms, kurios galėjo jį atskaityti iš savo Jungtinės Karalystės mokėtino pelno mokesčio¹⁰.

10. Jeigu bendrovė, turinti perteklinių investicijų pajamų, už kurias sumokėti mokesčiai (angl. k. „franked investment income“) (t. y. kai investicijų pajamos, už kurias sumokėti mokesčiai, viršijo grynuosius mokėjimus), patirdavo nuostolių, pagal TA 242 straipsnį ji galėjo atskaityti šiuos nuostolius iš perteklinių investicijų pajamų, už kurias sumokėti mokesčiai, ir gauti grynaisiais pinigais išmokamą sumą, lygią mokesčių kreditui, priskirtinam šioms perteklinėms investicijų pajamoms, už kurias sumokėti mokesčiai. Ši nuostata buvo panaikinta nuo 1997 m. liepos 2 dienos.

11. Bendrovių grupės, Jungtinės Karalystės rezidentės, taip pat galėjo pasinaudoti specialiomis palankiomis nuostatomis, pagal kurias buvo galima išvengti prievolės mokėti ACT, kai grupės viduje atliekamas pelno paskirstymas atitiko tam tikras sąlygas ir jeigu atitinkamos dvi bendrovės buvo pasirinkusios grupės apmokestinimo sistemą (angl. k. „group income election“)¹¹. Šios nuostatos buvo vertinamos Teisingumo Teismo sprendime *Metallgesellschaft*¹².

2. Prievolė mokėti MCT

12. Net jeigu bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, kuri yra akcininkė ir gauna dividendus iš savo dukterinės bendrovės, iš esmės ir privalėjo mokėti pelno mokestį, ji nebuvo apmokestinama pelno mokesčiu už dividendus, gautus iš kitos bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės¹³.

13. Kita vertus, bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, turėjo mokėti pelno mokestį nuo dividendų, gaunamų iš bendrovių, ne rezidenčių, tačiau kartu jai buvo suteikiama mokesčių lengvata už užsienyje sumokėtus mokesčius. Tokia lengvata buvo teikiama arba vienašališkai pagal vidaus taisyklės¹⁴, arba pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su kitomis šalimis¹⁵. Vienašalėse nuostatose buvo numatyta, kad nuo užsienio dividendų sumokėtus mokesčius prie šaltinio buvo galima atskaityti iš Jungtinei Karalystei mokėtino pelno mokesčio. Jeigu bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliavo 10 % arba daugiau balsavimo teisių dividendus išmokančioje bendrovėje arba buvo dukterinė bendrovė tokios bendrovės, kuri tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliavo 10 % arba daugiau balsavimo teisių dividendus išmokančioje bendrovėje, lengvata taip pat buvo taikoma ir už pagrindinį užsienio pelno mokestį, sumokėtą nuo pelno, iš kurio buvo išmokėti dividendai. Už užsienio mokestį buvo suteikiamas mo-

9 — TA 239 straipsnis.

10 — TA 240 straipsnis.

11 — TA 247 straipsnis.

12 — 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Metallgesellschaft*, sujungtos bylos C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727.

13 — TA 208 straipsnis.

14 — TA 790 straipsnis.

15 — TA 788 straipsnis.

kesčio kreditas, neviršijantis Jungtinei Karalystei mokėtino pelno mokesčio už konkrečias pajamas sumos. Panašios nuostatos iš esmės buvo taikomos pagal Jungtinės Karalystės ir trečiųjų šalių sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – DAIS)¹⁶.

vės arba akcininkai fiziniai asmenys galėjo gauti mokesčio kreditą.

a) Mokesčio kreditai: bendrovės akcininkės

14. Mokestiniais laikotarpiais, prasidedančiais 1986 m. birželio 3 d. arba vėliau, dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvata buvo taikoma dar prieš atskaitant ACT. Anksčiau buvo priešingai. Iki 1986 m. Jungtinės Karalystės bendrovių situacija buvo problemiška, nes dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvata galėjo būti pritaikyta tik tais metais, kuriais atsirado, o nepanaudota būdavo prarandama.

3. Mokesčio kreditai

15. Tam tikromis aplinkybėmis sumokėjus ACT, paskirstytąjį pelną gaunančios bendro-

16. Net jeigu bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, kuri yra akcininkė ir gauna dividendus iš savo dukterinės bendrovės, iš esmės ir privalėjo mokėti pelno mokestį, ji nebuvo apmokestinama pelno mokesčiu už dividendus, gautus iš kitos bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės¹⁷. Be to, bendrovė turėjo teisę į mokesčio kreditą, lygų dukterinės bendrovės sumokėtam ACT¹⁸. Dividendai ir mokesčio kreditas, kartu paėmus, sudarė tai, kas buvo vadinama „investicijų pajamomis, už kurias sumokėti mokesčiai“ (angl. k. „franked investment income“)¹⁹. Bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, privalėjo sumokėti ACT tik nuo tos pelno dalies, kuria jos grynasis mokėjimas viršijo investicijų pajamas, už kurias sumokėti mokesčiai. Tai reiškė, kad nuo dividendų, kuriuos savo grupėje išmokėdavo bendrovių grupių narės, Jungtinės Karalystės rezidentės, ACT buvo mokamas tik vieną kartą.

17. Tačiau bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, gaunanti paskirstytąjį pelną iš

16 — Pavyzdžiui, bylai reikšmingu laikotarpiu Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų DAIS 22 straipsnio b punkte buvo numatyta, kad „jeigu šios pajamos yra dividendai, kuriuos bendrovė, Nyderlandų rezidentė, išmoka bendrovei, Jungtinės Karalystės rezidentei, kuri tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja 10 % arba daugiau balsavimo teisių pirmojoje bendrovėje, (be Nyderlandų mokesčio, mokėtino nuo dividendų) kreditu atsižvelgiama į Nyderlandų mokestį, kurį ši pirmoji bendrovė sumokėjo nuo savo pelno“. Žr. taip pat Jungtinės Karalystės DAIS su Prancūzija ir Ispanija.

17 — TA 208 straipsnis.

18 — TA 231 straipsnio 1 dalis.

19 — TA 238 straipsnio 1 dalis.

bendrovės, ne rezidentės, neturėjo teisės į mokesčio kreditą, o šios pajamos nebuvo priskiriamos investicijų pajamoms, už kurias sumokėti mokesčiai. Bendrovė, per mokestinį laikotarpį gavusi investicinių pajamų, už kurias sumokėti mokesčiai, privalėjo mokėti ACT tik tiek, kiek jos gryniesi mokėjimai viršijo jos investicijų pajamas, už kurias sumokėti mokesčiai²⁰.

b) Dividendų iš užsienyje gautų pajamų (angl. k. „Foreign Income Dividend“, toliau – FID) schema

18. Patirtis parodė, kad bendrovės, gaunančios nemažas pajamas iš dividendų iš užsienio, galėjo sukaupti ACT perviršį dėl dviejų pagrindinių priežasčių. Pirma, už dividendus iš užsienio nesuteikiamas mokesčio kreditas, kuris galėtų būti panaudotas bendrovių mokėtinam ACT už jų pačių skirstomą pelną sumažinti. Antra, už užsienyje sumokėtus mokesčius teikiamas kreditas sumažina mokėtiną pelno mokestį, iš kurio būtų galima atskaityti ACT.

19. Nuo 1994 m. liepos 1 d. įsigaliojo nuostatos, pagal kurias bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, galėjo nuspręsti, kad dividendai, kuriuos ji grynaisiais pinigais

išmoka savo akcininkams, yra dividendai iš užsienyje gautų pajamų (toliau – FID)²¹. Šis pasirinkimas turėjo būti padarytas dividendų išmokėjimo dieną ir vėliau negalėjo būti atšauktas. Nuo FID turėjo būti mokamas ACT, tačiau jeigu bendrovė galėjo FID prilyginti pelnui iš užsienio, galėjo būti pateiktas reikalavimas sugrąžinti ACT perviršį, atsirandantį už FID. Šis ACT perviršis tapdavo grąžintinas tuo pat metu, kai mokėtinu tapdavo MCT, t. y. praėjus 9 mėnesiams nuo mokestinio laikotarpio pabaigos. Pirmiausia šis ACT būdavo atskaitomas iš už mokestinį laikotarpį mokėtino pagrindinio pelno mokesčio. Bet koks perviršis būdavo sugrąžinamas. ACT buvo mokamas 14 dieną pasibaigus ketvirčiui, per kurį buvo išmokėti dividendai, todėl tai reiškė, kad pagal FID sistemą ACT galėjo būti negrąžintas nuo 8,5 iki 17,5 mėnesio, priklausomai nuo dividendų išmokėjimo dienos.

20. FID nebuvo priskiriamas investicijų pajamoms, už kurias sumokėti mokesčiai²², o FID gaunantis akcininkas pagal TA 231 straipsnio 1 dalį neturėjo teisės į mokesčio kreditą, tačiau FID gaunantis fizinis asmuo buvo laikomas kaip gaunantis pajamų, kurios tam tikru mokestiniu laikotarpiu turi būti apmokestintos mažesnės normos mokesčiu. Tačiau akcininkams fiziniams asmenims nebuvo grąžinamas pajamų mokestis, kuris buvo laikomas sumokėtu,

21 — TA 246A–246Y straipsniai.

22 — Tačiau bendrovė akcininkė galėjo panaudoti gautą FID, siekdama, kad būtų atleistas nuo mokesčio mokamas FID, taigi ACT buvo mokamas tik nuo sumos, kuria išmokėti FID viršijo gautus FID.

20 — TA 241 straipsnis.

o nuo mokesčio atleistas akcininkas (pvz., Jungtinės Karalystės pensijų fondas) negalėjo pareikalauti išmokėti mokesčio kredito, kuris būtų išmokamas, jeigu paskirstytasis pelnas nebūtų kvalifikuojamas kaip FID.

daugiau nebeprivalėjo mokėti arba apskaičiuoti ACT nuo tam tikro sąlygas atitinkančio pelno paskirstymo. FID taisyklės taip pat buvo panaikintos²⁶.

c) Mokesčio kreditai: akcininkai fiziniai asmenys

21. Kalbant apie akcininkus fizinius asmenis, Jungtinės Karalystės rezidentai akcininkai fiziniai asmenys ir tam tikros organizacijos, pavyzdžiui, pensijų fondai, gaudami dividendus iš bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, įgydavo teisę į mokesčio kreditą, lygų tokiai paskirstytojo pelno sumos arba vertės daliai, kuri atitiko ACT normą²³. Pajamų mokestis buvo mokamas nuo bendros paskirstytojo pelno ir mokesčio kredito sumos²⁴. Šis mokesčio kreditas galėjo būti atskaitytas iš jų už dividendus mokėtino pajamų mokesčio arba išmokėtas jiems grynaisiais, jeigu kreditas viršijo jų mokėtiną mokestį²⁵.

4. 1999 m. pasikeitimai

22. Nuo 1999 m. balandžio 6 d., skirstant pelną ACT sistema nebegaliojo. Bendrovės

C — Atitinkama Bendrijos teisė

23. Pagrindinis nagrinėjamai bylai aktualus Bendrijos antrinės teisės aktas yra Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva, kurioje įtvirtintos bendros mokesčių taisyklės, reguliuojančios santykius tarp skirtingose valstybėse narėse esančių patronuojančių ir dukterinių bendrovių, taip siekiant palengvinti bendrovių grupavimą²⁷. Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnyje tiesiogiai leidžiama panaikinti tarptautinį dvigubą apmokestinimą naudojant tiek atleidimo nuo mokesčio, tiek kredito metodą, ir yra nustatyta, kad:

„1. 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

23 — TA 231 straipsnio 1 dalis.

24 — TA 20 straipsnio 1 dalis.

25 — TA 231 straipsnio 1 ir 3 dalys.

26 — Bendrovėms, turinčioms į vėlesnius mokestinius metus perkeltą ACT, buvo įvesta vadinamoji „šešėlinio ACT“ sistema, kuri leido bendrovėms pasinaudoti savo ACT perviršiu.

27 — Žr. 3 išnašą.

— 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.

24. Direktyvos 6 straipsnyje nustatyta, kad patronuojančiosios bendrovės valstybė narė pelno, kurį ši bendrovė gauna iš dukterinės bendrovės, neapmokestina mokesčiu prie šaltinio.

III — Faktinis pagrindas ir prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikti klausimai

2. Tačiau kiekviena valstybė narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės įmonės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančios įmonės apmokestinamo pelno. Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % dukterinės įmonės paskirstyto pelno.

3. 1 dalis taikoma iki bendros įmonių apmokestinimo sistemos įsigaliojimo dienos.

25. Bendrovės ieškovės yra *Franked Investment* (toliau – *FII Group Litigation* „bandomosios bylos ieškovės“ (angl. k. „Test Claimants“). Šią grupinę bylą apibrėžia nutartis dėl grupinio bylinėjimosi (angl. k. „Group Litigation Order“), kuri taikoma visiems į jos nustatytą taikymo sritį patenkantiems reikalavimams ir kurioje išdėstyti visiems reikalavimams bendri sprendini klausimai. Pateikiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą *FII Group Litigation* dalyvavo 12 bendrovių grupių.

26. Visos *Test Claimants* yra *BAT* bendrovių grupės narės ir visos jos yra Jungtinės Karalystės rezidentės²⁸. Tarp jų yra grupės pagrindinė patronuojanti bendrovė, kurios akcijos kotiruojamos vertybinių popierių

Taryba tinkamu laiku patvirtina taisykles, taikomas po pirmoje šios dalies pastraipoje nurodytos dienos.“

28 — *Test Claimants* yra *BAT Industries plc*, *British American Tobacco (Investments) Ltd*, *British American Tobacco (Holdings) Limited*, *BAT 1998 Limited*, *British American Tobacco plc*.

biržoje, ir tarpinių patronuojančių bendrovių, per kurias valdomos dukterinės bendrovės, ne rezidentės²⁹. Nagrinėjamai bylai reikšmingais laikotarpiais pagrindinei patronuojančiai bendrovei ir kiekvienai iš tarpinių patronuojančių bendrovių priklausė daugybės dukterinių bendrovių, ES valstybių narių, EEE šalių, taip pat daugybės trečiųjų šalių rezidenčių, 100 % akcijų.

3) *ACT*, kurį sumokėjo *Test Claimants* pradedant finansiniais metais, kurie baigėsi 1973 m. rugsėjo 30 d., ir baigiant 1999 m. balandžio 14 d., ir

4) FID mokėjimais laikotarpiu nuo 1994 m. rugsėjo 30 d. iki 1997 m. rugsėjo 30 dienos.

27. Bandomoji byla yra susijusi su

28. 2004 m. spalio 6 d. nutartimi *High Court (Chancery Division)* pagal EB 234 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

1) dividendais, kuriuos *Test Claimants* išmokėjo jų dukterinės bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, pradedant finansiniais metais, kurie baigėsi 1973 m. rugsėjo 30 d., ir iki šiol;

2) dividendais, kuriuos patronuojanti bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, išmokėjo savo akcininkams, pradedant finansiniais metais, kurie baigėsi 1973 m. rugsėjo 30 d., ir baigiant ketvirčiu, kuris pasibaigė 1999 m. kovo 31 d.;

„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)?

29 — Nagrinėjamoje byloje reikšmingu laikotarpiu *Test Claimants* grupės struktūros pagrindiniai bruožai nepasikeitė, tačiau pasikeitė *Test Claimants* bendrovių grupės pagrindinės patronuojančios bendrovės savininkai.

2. Kai valstybėje narėje taikoma sistema, kuri tam tikromis aplinkybėmis nustato avansinį pelno mokestį (toliau – ACT) nuo bendrovės rezidentės savo akcininkams išmokamų dividendų ir akcininkams, tos valstybės narės rezidentams, suteikia mokesčio kreditą už šiuos dividendus, ar ši valstybė narė pažeidžia EB 43 ar 56 straipsnius arba Tarybos direktyvos 90/435/EEB 4 straipsnio 1 dalį ar 6 straipsnį, jei ji palieka galioti ir taiko teisės aktus, pagal kuriuos savo akcininkams išmokėdama dividendus bendrovė rezidentė neprivalo mokėti ACT nuo dividendų, kuriuos ji gavo iš tos valstybės narės bendrovių rezidenčių (tiesiogiai ar netiesiogiai per kitas bendroves, tos valstybės narės rezidentes) ir pagal kuriuos savo akcininkams išmokėdama dividendus bendrovė rezidentė sumoka ACT nuo dividendų, kuriuos ji gavo iš bendrovių, ne rezidenčių?
 - 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 bendrovei, šios valstybės narės rezidentei, sumažina mokėtiną pelno mokestį, iš kurio gali būti atskaitytas mokėtinas ACT?
3. Ar antrajame klausime nurodytos EB teisės nuostatos draudžia valstybei narei palikti galioti ir taikyti teisės aktus, kurie dividendus išmokančiai bendrovei ir kitoms grupės bendrovėms, šios valstybės narės rezidentėms, leidžia mokėtiną ACT sumą atskaityti iš pelno mokesčio, mokėtino šioje valstybėje narėje nuo jų pelno:
 - a) įpareigoja bendroves rezidentes sumokėti ACT ir vėliau prašyti jį grąžinti ir
4. Kai valstybėje narėje taikomi teisės aktai, kurie tam tikromis aplinkybėmis numato, jog bendrovės rezidentės, jei jos taip pasirenka, susigražina 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 Tarybos 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. Iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstybei narei priėmus pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytus teisės aktus ir po šios datos jai priėmus 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 pirmajame 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 1996 m. kovo 5 d. Sprendime *Brasserie du Pêcheur ir Factortame*, sujungtos bylos 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. Jei, atsakant į bet kurią šeštojo klausimo dalį, ieškinyje 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 sprendime *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* nurodytos žalos atlyginimo sąlygos; arba

arba ar kiekvienu konkrečiu atveju yra pakankamas priežastinis ryšys „tiesioginiam priežastiniam ryšiui“ minėto sprendimo prasme konstatuoti?“

- c) ar turi būti įvykdytos kokios nors kitos sąlygos?

29. Pagal Procedūros reglamento 103 straipsnio 4 dalį rašytines pastabas pateikė *Test Claimants*, Jungtinės Karalystės vyriausybė, Airija ir Komisija. 2005 m. lapkričio 29 d. buvo surengtas posėdis, kuriame pastabas pateikė visos minėtos šalys.

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?

IV — Vertinimas

A — *EB 43 straipsnio arba EB 56 straipsnio taikymas: pirmasis – ketvirtasis klausimai*

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 sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* prasme, ir ypač – ar pagal dabartinę Teisingumo Teismo praktiką dėl atitinkamų Bendrijos teisės nuostatų aiškinimo šis pažeidimas buvo pateisinamas

30. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas savo pirmajame – ketvirtajame klausimuose nurodo ir EB 43 straipsnį, ir EB 56 straipsnį, todėl pirmiausia turėtų būti išnagrinėta, kuris iš šių straipsnių yra taikytinas nagrinėjamoje byloje. Kaip nurodžiau savo išvadoje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*³⁰, mano nuomone, nagrinėjami Jungtinės Karalystės teisės aktai iš esmės gali

30 — Žr. 2 išnašą.

patekti arba į EB 43 straipsnio, arba į EB 56 straipsnio taikymo sritį, atsižvelgiant į tai, kiek ir kokių atitinkamos užsienio dukterinės bendrovės akcijų turi atskira patronuojanti bendrovė. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė naudoja įsisteigimo teisę, jeigu turi tokią kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo dalį, kuri jai suteikia teisę daryti „aiškią įtaką bendrovės sprendimams“ ir „nulemti jos veiklą“³¹. Taigi dėl šios priežasties, jeigu patronuojančių bendrovių, Jungtinės Karalystės rezidenčių, turima bendrovių, ne Jungtinės Karalystės rezidenčių, kapitalo dalis tenkina šį kriterijų, turi būti vertinama Jungtinės Karalystės teisės aktų atitikties EB 43 straipsniui. Konkrečiu atveju taikyti šį kriterijų, prieš tai įvertinę bendrovės ieškovės padėtį, turi nacionaliniai teismai.

31. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą akivaizdu, kad nagrinėjamoje byloje *Test Claimants* yra bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės (visos yra BAT grupės narės), turinčios 100% dukterinių bendrovių, ne Jungtinės Karalystės rezidenčių, akcijų. Dėl šios priežasties bandomoji byla turi būti vertinama pagal EB 43 straipsnį. Kaip aš nurodžiau savo išvadoje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, tokioms bendrovėms, nors Jungtinės Kara-

lystės rezidenčių naudojimas įsisteigimo laisve neišvengiamai lems kapitalo judėjimą iš Jungtinėje Karalystėje, kiek tai yra būtina dukterinei bendrovei įsteigti, šią aplinkybę galima vertinti tik kaip naudojimosi įsisteigimo laisve netiesiogines pasekmes. Atsižvelgiant į tai, tokių bendrovių atveju pirmenybė turi būti teikiama EB 43 straipsniui³².

32. Kai kalbama apie bendroves, Jungtinės Karalystės rezidentes, kurių investicijos į bendrovę, ne Jungtinės Karalystės rezidentę, nesuteikia joms galimybės daryti „lemiamą įtaką“ pastarosios veiklai ir neleidžia nulemti šios bendrovės veiklos, turi būti vertinama Jungtinės Karalystės teisės aktų atitikties EB 56 straipsniui. Šiuo atžvilgiu norėčiau pažymėti, kad nagrinėjami Jungtinės Karalystės teisės aktai visiškai akivaizdžiai yra susiję su tuo, ką galima būtų pavadinti „kapitalo judėjimu“³³.

31 — 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktas. Ši byla buvo susijusi su valstybės narės piliečio, o ne bendrovės, turimu akcijų paketu, tačiau šis principas taip pat taikomas ir šioje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms. Žr. taip pat EB 58 straipsnio 2 dalį, kurioje nustatyta, kad kapitalo judėjimo laisvė „nekluduoja taikyti su šia Sutartimi suderinamų įsisteigimo teisės apribojimų“.

32 — Žr. generalinio advokato S. Alber pastebėjimą išvadoje *Baars*, kad „jeigu įsisteigimo teisė yra tiesiogiai ribojama taip, kad dėl įsisteigimo kliūčių, atsirandančių iš šio ribojimo, netiesiogiai sumažėja kapitalo judėjimas tarp valstybių narių, taikomos tik įsisteigimo teisės taisyklės“. Išvados byloje *Baars*, C-251/98 (sprendimas, minėtas 31 išnašoje), 22 punktas.

33 — Sutartyje nepateikiama jokio šio termino apibrėžimo, tačiau Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pats dividendų gavimas dar nebūtinai yra kapitalo judėjimas, tačiau tai, kad gaunami dividendai, reiškia dalyvavimą naujose arba esamose įmonėse, o tai jau yra kapitalo judėjimas: 2000 m. birželio 6 d. Sprendimas *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071. Žr. taip pat 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, kuriame šis klausimas tiesiogiai nebuvo aptartas.

33. Todėl, atsižvelgiant į nagrinėjamos bylos, kaip grupinės bylos, pobūdį, kadangi Teisingumo Teismui nėra nurodytos su kiekvienu ieškovu susijusios aplinkybės ir kiekvieno iš jų turimų akcijų pobūdis, iš esmės reikėtų apsvarstyti nagrinėjamų Jungtinės Karalystės teisės aktų atitiktį ir EB 43 straipsniui, ir EB 56 straipsniui.

EB 56 straipsniui. Atskirai nagrinėsiu tik tam tikrus aspektus, susijusius su taikymo sritimi laiko atžvilgiu ir teritorine taikymo sritimi, būdingas EB 56 straipsniui (aptariamus penktajame klausime).

34. Kartu norėčiau pridurti, kad vertinant, ar buvo pažeistas kuris nors iš šių dviejų straipsnių, iš esmės taikomi tie patys pagrindiniai principai, tačiau skiriasi EB 43 straipsnio ir EB 56 straipsnio teritorinė taikymo sritis ir taikymo sritis laiko atžvilgiu: EB 43 straipsnis taikomas tik įsisteigimo laisvės apribojimams tarp valstybių narių ir įsigaliojo kaip Romos sutarties nuostata, o EB 56 straipsnis draudžia taip pat ir kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimus ir įsigaliojo nuo 1994 m. sausio 1 d. (nors laisvo kapitalo judėjimo principas tuo metu jau buvo įtvirtintas Direktyvoje 88/361³⁴). Be to, trečiųjų šalių atveju EB 56 straipsniui yra taikoma „standstill“ nuostata (EB 57 straipsnio 1 dalis).

35. Atsižvelgdamas į tai ir vertindamas atitiktį pagrindiniams principams, tiesiogiai nagrinėsiu tik EB 43 straipsnį, nes lygiai tie patys principai taikomi ir vertinant atitiktį

B — Pirmasis klausimas

36. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas teiraujasi, ar EB 43 ar 56 straipsniai draudžia valstybei narei palikti galioti ir taikyti teisės aktus, pagal kuriuos bendrovės, valstybės narės rezidentės, iš kitų bendrovių rezidenčių gauti dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentės iš bendrovių, kitų valstybių narių rezidenčių, gauti dividendai apmokestinami pelno mokesčiu (suteikus dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvatą už bet kurį nuo šių dividendų mokėtiną mokestį prie šaltinio ir tam tikromis sąlygomis už bendrovių ne rezidenčių nuo jų pelno sumokėtą pelno mokestį jų rezidavimo valstybėje).

37. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios

³⁴ — 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, p. 5).

turi ją įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės³⁵. Tai apima pareigą laikytis EB 43 straipsnio, kuris draudžia apribojimus valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems bet kurios valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

sioginės arba netiesioginės diskriminacijos, kurią lemia vienos jurisdikcijos taisyklės, o ne vien dviejų arba daugiau valstybių narių mokesčių sistemų skirtumai, kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimas tarp šių sistemų arba nacionalinių mokesčių administracijų koegzistavimas³⁸.

38. Kaip nurodžiau savo išvadoje *Test Claimants in the ACT Group Litigation*³⁶, EB 43 straipsnis yra pažeistas tuo atveju, jeigu atitinkamos valstybės narės taikomas skirtingo jos mokesčių subjektų vertinimo tiesiogiai ir logiškai nelemia tai, kad pagal šiuo metu galiojančią Bendrijos teisę tarp-tautinėse situacijose subjektams gali būti taikomos skirtingos mokesčių prievolės, palyginti su taikomomis vien vidaus situacijoms. Kitaip tariant, EB 43 straipsnis draudžia tokius įsisteigimo laisvės apribojimus, kurie viršija apribojimus, neišvengiamai atsirandančius dėl to, kad mokesčių sistemos yra nacionalinės, nebent šie apribojimai yra pateisinami ir proporcingi³⁷.

40. Kaip pažymėjau savo išvadoje *Test Claimants in the ACT Group Litigation*, valstybių narių, įgyvendinančių universalią (kilmės valstybės) kompetenciją mokesčių srityje, atveju šis principas iš esmės reiškia, kad ši valstybė privalo savo rezidentų pajamas iš užsienio šaltinio apmokestinti pagal tai, kaip ji suskaidė savo apmokestinimo bazę. Jeigu ji suskirstė savo apmokestinimo bazę taip, kad ši apimtų tokias pajamas iš užsienio šaltinio (t. y. nustatė, kad tokios pajamos yra apmokestinamosios), tai ji turi nediskriminuoti šių pajamų iš užsienio šaltinio, palyginti su vidaus pajamomis³⁹. Konkrečiai kalbant, pagal jos teisės aktus pajamos iš užsienio šaltinio neturi būti vertinamos mažiau palankiai nei pajamos iš vidaus šaltinio.

39. Tai reiškia, jog tam, kad patektų į EB 43 straipsnio taikymo sritį, nepalankus mokestinis vertinimas turi atsirasti dėl tie-

41. Nagrinėjamu klausimu iš esmės teiraujamasi, ar suderinama su EB 43 straipsniu tai, kad kilmės valstybės jurisdikciją mokesčių srityje vykdanči valstybė narė panaikina

35 — Žr., pvz., 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer, C-446/03* (Rink. p. I-10837) 29 punktą ir jame nurodytus sprendimus.

36 — Žr. 2 išnašą.

37 — Žr. išsamesnį vertinimą mano išvados byloje *Test Claimants in the ACT Group Litigation* (minėtos 2 išnašoje) 31–54 punktus.

38 — Ten pat, 55 punktas.

39 — Ten pat, 58 punktas.

dividendų ekonominę dvigubą apmokestinimą naudodama atleidimo nuo mokesčio metodą, kai pajamos gaunamos iš vidaus šaltinio, ir kredito metodą, kai pajamos gaunamos iš užsienio šaltinio, pagal kurį

užsienio šaltinio. Vis dėlto tai pasiekama skirtingomis priemonėmis: pajamų iš vidaus šaltinio atveju atleidžiant akcininkų pajamas iš dividendų nuo pelno mokesčio, o pajamų iš užsienio šaltinio atveju – suteikiant kreditą už užsienyje sumokėtą pelno mokestį nuo dividendams priskirtino pelno.

- 1) Jungtinės Karalystės bendrovėms, turinčioms mažiau nei 10 % balsavimo teisių dividendus išmokančioje bendrovėje (kurias aš vadinsiu „mažesnės nei 10 % kapitalo dalies turėtojomis“), kreditas suteikiamas tik už mokestį prie šaltinio, kuriuo dividendus apmokestino šaltinio valstybė, ir
- 2) Jungtinės Karalystės bendrovėms, kurios tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliavo 10 % arba daugiau balsavimo teisių dividendus išmokančioje bendrovėje arba buvo dukterinės bendrovės tokių bendrovių, kurios tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliavo 10 % arba daugiau balsavimo teisių dividendus išmokančioje bendrovėje (kurias aš vadinsiu „10 % arba didesnės kapitalo dalies turėtojomis“), kreditas buvo suteikiamas už pagrindinį užsienio pelno mokestį, sumokėtą nuo pelno, iš kurio buvo išmokėti dividendai.

42. Pirmiausia, kalbant apie 10 % arba didesnės užsienio bendrovės kapitalo dalies turėtojas, tai, kaip pastebi Jungtinė Karalystės Komisija, Jungtinės Karalystės taisyklės užtikrina dvigubo ekonominio dividendų apmokestinimo panaikinimą ir pajamoms iš vidaus šaltinio, ir pajamoms iš dividendų iš

43. Iš esmės tik valstybės narės gali nuspręsti, ar panaikinti dividendų ekonominę dvigubą apmokestinimą, ir jeigu taip, tai koku būdu, t. y. ar pasirinkti klasikinę sistemą (ekonominio dvigubo apmokestinimo nepanaikinti), ar kategorizavimo, atleidimo nuo mokesčio ar užskaitos sistemą (visiškai arba iš dalies panaikinti ekonominę dvigubą apmokestinimą). Kiekviena iš šių sistemų, jeigu taikoma vienodai pajamoms iš dividendų iš užsienio šaltinio ir iš vidaus šaltinio, visiškai atitinka EB 43 straipsnį⁴⁰.

44. Taigi, pavyzdžiui, iš esmės visiškai įmanoma kredito suteikimu pagrįstą ekonominio dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodą taikyti tokiu būdu, kuris visiškai atitinka

40 – Žr. taip pat, pavyzdžiui, Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos (3 išnaša) 4 straipsnį, kuriame nustatyta, kad paskirstytąjį pelną gaunančios patronuojančios bendrovės valstybė dividendams apmokestinti gali naudoti arba atleidimo nuo mokesčio, arba kredito metodą.

EB 43 straipsnį. Kaip pavyzdį galima pateikti Teisingumo Teismo išaiškinimą sprendime *Manninen*⁴¹, kuris buvo susijęs su Suomijos teisės aktais, pagal kuriuos ši valstybė Suomijos akcininkams teikė visą galimą atskaityti mokesčio kreditą už Suomijos pelno mokestį, kuriuo buvo apmokestintas pelnas, skirstomas dividendų forma, tačiau neteikė mokesčių kredito už užsienio pelno mokestį, kuriuo buvo apmokestintas dividendų forma skirstomas pelnas iš užsienio šaltinio. Nuspręsdamas, kad EB 56 straipsnis įpareigoja Suomiją šį mokesčio kreditą taikyti ir už pelno mokestį nuo dividendų, gautų iš kitos valstybės narės (Švedijos), Teisingumo Teismas pastebėjo, kad pagal Suomijos sistemą Suomijos mokesčių mokėtojas, investavęs kapitalą į Švedijos bendrovę, neturi jokių galimybių išvengti pelno, kurį paskirsto bendrovė, į kurią buvo investuota, dvigubo apmokestinimo⁴². Ir priešingai, jeigu mokesčio kreditas būtų suteiktas už dividendus, gaunamus iš Švedijos, tai pašalintų dividendų dvigubą apmokestinimą lygiai taip pat, kaip ir pelnui iš vidaus šaltinio⁴³.

Jungtinės Karalystės pelno mokesčio normą, šiems dividendams iš užsienio šaltinio būtų taikoma didesnė mokesčių našta nei dividendams iš Jungtinės Karalystės šaltinio (nes Jungtinė Karalystė suteikia ne didesnę kreditą nei Jungtinės Karalystės pelno mokesčio norma, o ne lygų visam sumokėtam užsienio pelno mokesčiui). Tam tikra prasme galima sakyti, kad tai „riboja“ investicijas į užsienio dukterines bendroves, palyginti su investicijomis į Jungtinės Karalystės dukterines bendroves, tačiau iš tiesų tai yra geras pavyzdys apribojimo, atsirandančio vien dėl nacionalinių mokesčių sistemų skirtumų, o tokiems skirtumams EB 43 straipsnis nėra taikomas⁴⁴. Panašiai, nors pagal kredito suteikimo sistemą gali būti reikalaujama, kad norėdami įrodyti sumokėto užsienio pelno mokesčio sumą ir įgyti teisę į mokesčio kreditą dividendus iš užsienio šaltinio gaunantys mokesčių mokėtojai atliktų papildomus formalumus, šią situaciją aš vadinu „kvaziapribojimais“, neišvengiamai atsirandančiais dėl to, kad šiuo metu mokesčių administracijos yra nacionalinės⁴⁵.

45. Be jokios abejonės, dėl to, kad Jungtinė Karalystė taiko kredito suteikimu pagrįstą sistemą norėdama panaikinti dividendų iš užsienio šaltinio ekonominį dvigubą apmokestinimą, tais atvejais, kai pagrindinio užsienio pelno mokesčio, kuriuo apmokestintas bendrovės pelnas, norma būtų didesnė už

46. Trumpiau tariant, EB 43 straipsnis iš esmės netrukdo taikyti kredito sistemos norint panaikinti dvigubą ekonominį apmokestinimą.

41 — Žr. 33 išnašą.

42 — Sprendimo *Manninen* (minėto 33 išnašoje) 36 punktą.

43 — Žr. sprendimo *Manninen* (minėto 33 išnašoje) 48 punktą.

44 — Ten pat, žr. taip pat mano išvados byloje *Test Claimants in the ACT Group Litigation* (minėtos 2 išnašoje) 43 punktą ir toliau.

45 — Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Manninen* (sprendimas minėtas 33 išnašoje) 74 punktą.

47. Vis dėlto nagrinėjamu klausimu teiraujamasi, ar EB 43 straipsnis leidžia valstybei narei taikyti atleidimo nuo mokesčio sistemą dividendams iš vidaus šaltinio, o dividendams iš užsienio šaltinio – kredito sistemą. Atsakymas į šį klausimą priklauso nuo to, ar dėl šio atskyrimo Jungtinė Karalystė dividendus iš užsienio šaltinio vertina mažiau palankiai nei dividendus iš vidaus šaltinio.

48. Šiuo atžvilgiu Jungtinė Karalystė ir Komisija teigia, kad valstybės viduje ekonominio dvigubo apmokestinimo panaikinimo pagal atleidimo nuo mokesčio ir pagal kredito sistemas poveikis būtų visiškai vienodas. Tačiau jeigu pajamoms iš vidaus šaltinio būtų pasirinkta kredito sistema, tai sukeltų beprasmiškas papildomas administravimo išlaidas, o atleidimo nuo mokesčio sistema, kurios rezultatas tas pats, yra kur kas paprastesnė ir reikalauja kur kas mažiau išlaidų. Panašiai sistemos, taikomos dividendams iš vidaus šaltinio (atleidimas nuo mokesčio), ir sistemos, taikomos dividendams iš užsienio šaltinio (kreditas), poveikis yra tas pats: abiem atvejais panaikinamas ekonominis dvigubas apmokestinimas.

49. *Test Claimants* šią išvadą ginčija. Jie teigia, kad tuo atveju, kai taikant konkretų atleidimą nuo Jungtinės Karalystės pelno mokesčio arba dėl konkrečių šio mokesčio lengvatų (pvz., investicijoms arba moksliniams tyrimams ir plėtrai) pelną skirstanti Jungtinės Karalystės dukterinė bendrovė faktiškai sumokėjo mažesnės bendros normos pelno mokestį nei standartinė Jungtinės

Karalystės norma, yra skirtumas tarp atleidimo nuo mokesčio ir kredito sistemų. Pagal atleidimo nuo mokesčio sistemą tokia lengvata yra „perduodama“ dividendus gaunantiesiems patronuojančiai bendrovei, t. y. paskirstytieji dividendai galiausiai bus apmokestinami mažesne mokesčio norma nei standartinė Jungtinės Karalystės pelno mokesčio norma. Tačiau jeigu valstybės viduje taikytume kredito sistemą, tai nors iš pradžių dėl atleidimo nuo mokesčio ir lengvatų pelnas faktiškai ir bus apmokestinamas mažesne pelno mokesčio norma, tačiau jį skirstant patronuojančiai bendrovei ši norma visada „pasieks“ standartinę Jungtinės Karalystės pelno mokesčio normą⁴⁶. Panašiai ir dividendų iš užsienio šaltinio atveju kredito sistemos poveikis yra toks, kad Jungtinė Karalystė visais atvejais sumokėtų faktinį užsienio pelno mokestį padidina iki standartinės Jungtinės Karalystės normos ir neatsižvelgia į dukterinei bendrovei suteiktas pagrindinio pelno mokesčio lengvatas.

50. Todėl atrodytų, kad tam tikrais atvejais Jungtinei Karalystei taikant kredito sistemą siekiant panaikinti dividendų iš užsienio šaltinio dvigubą ekonominį apmokestinimą poveikis šioms dividendams gali būti mažiau

46 – Žr. pagal analogiją, kaip Suomijos kredito, kurį galima atskaityti, sistema veikė valstybės viduje – pagal ją faktinis nuo paskirstytojo pelno sumokėtas mokestis buvo padidinamas iki 29%, t. y. standartinės Suomijos pelno mokesčio normos (skirtumą turėjo padengti pelną skirstanti bendrovė): sprendimo *Manninen* (minėto 33 išnašoje) 11 punktas.

palankus nei vien atleidimo nuo mokesčio sistemos taikymas dividendams iš vidaus šaltinio. Jeigu pagal atleidimo nuo mokesčio sistemą apskaičiuojant pagrindinį pelno mokestį taikomas atleidimas nuo mokesčio ir lengvatos gali būti perleistos dividendus gaunančiai patronuojančiai bendrovei, tai pagal kredito sistemą šios lengvatos negali būti perleistos, nes dividendams taikomas mokestis padidinamas iki standartinės Jungtinės Karalystės pelno mokesčio normos. Tokiais atvejais šios situacijos pasekmė galėtų būti tokia, kad Jungtinė Karalystė taiko skirtingą (mažesnę) mokesčio normą dividendams iš vidaus šaltinio, palyginti su dividendais iš užsienio šaltinio.

51. Toliau kyla klausimas, ar tokį diskriminacinį vertinimą galima pateisinti. Šiuo klausimu Jungtinė Karalystė savo rašytinėse pastabose teigia, kad fiskalinės darnos pagrindais galima pateisinti bet kokią apribojimą. Remdamasi sprendimu *Manninen* ji teigia, kad Jungtinės Karalystės sistemos poveikis – panaikinti ekonominį dvigubą apmokestinimą dividendams iš užsienio šaltinio ir iš vidaus šaltinio. Tarptautinėse situacijose išlaikoma darna, nes dividendus gaunančiai patronuojančiai bendrovei suteikiamas kreditas už visą užsienio mokestį, sumokėtą nuo pelno, iš kurio išmokėti dividendai. Jungtinės Karalystės argumentai neabejotinai įrodo, kad, kaip minėjau pirmiau, iš esmės kredito sistemos taikymas gali visiškai atitikti EB 43 straipsnį, tačiau šiais

argumentais niekaip nėra pateisinamas pirmiau nurodytas galimas skirtingas pajamų iš užsienio ir iš vidaus šaltinio vertinimas, atsirandantis dėl potencialios galimybės perleisti pagrindinio mokesčio lengvatas patronuojančioms bendrovėms.

52. Todėl aš manau, kad nesant mechanizmo, kuris dividendų iš užsienio šaltinio atžvilgiu leistų atsižvelgti į šias mokesčių lengvatas taip, kaip yra dividendų iš vidaus šaltinio atžvilgiu (nagrinėjamoje byloje bendrai sutariama, kad tokio mechanizmo nėra), Jungtinės Karalystės apmokestinimo taisyklės, taikomos dividendams, kurie yra išmokami 10 % arba didesnės kapitalo dalies turėtojoms, pažeidžia EB 43 straipsnį.

53. Kalbant apie mažesnės nei 10 % kapitalo dalies užsienyje turėtojas, kurioms kreditas suteikiamas tik už užsienio mokestį prie šaltinio, kuriuo apmokestinami užsienio dividendai, atrodo, kad Jungtinės Karalystės nuostatos yra akivaizdžiai diskriminuojančios. Jungtinės Karalystės pelno mokesčiu neapmokestinami dividendai, kuriuos gauna Jungtinės Karalystės bendrovės dėl turimos mažesnės nei 10 % kapitalo dalies kitoje Jungtinės Karalystės bendrovėje, tačiau šiuo mokesčiu apmokestinami dividendai, gaunami dėl turimos tokios mažesnės nei 10 % kapitalo dalies kitose valstybėse narėse įsteigtose bendrovėse, ir šiuo pastaruoju atveju suteikiamas kreditas tik už užsienio mokestį prie šaltinio (bet nesuteikiamas už pagrindinį užsienio pelno mokestį). Kitaip tariant, vykdydama savo kompetenciją Jungtinė Karalystė nusprendė visiškai panaikinti

ekonominį dvigubą apmokestinimą dividendams, gaunamiems dėl turimos mažesnės nei 10 % kapitalo dalies Jungtinės Karalystės bendrovėje, bet visiškai tokio apmokestinimo nepanaikinti dividendams, gaunamiems dėl turimos mažesnės nei 10 % kapitalo dalies užsienyje. Tai neabejotinai reiškia, kad į jos mokesčių jurisdikciją patenkančioms pajamoms iš užsienio šaltinio taikomas mažiau palankus vertinimas nei atitinkamoms pajamoms iš vidaus šaltinio.

54. Savo rašytinėse ir žodinėse pastabose Jungtinė Karalystė siekė pateisinti šią situaciją, nurodydama, kad būtų neproporcingai brangu ir sudėtinga administruoti ir prižiūrėti mokesčių kreditų už užsienio pagrindinį mokestį suteikimą smulkiems akcininkams, ir tai lemtų nereikalingą gaišatį ir teisinio tikrumo mokesčių mokėtojams neužtikrinimą.

55. Tačiau manęs šis argumentas neįtikina. Suprantama, kad, jeigu būtų teikiami mokesčių kreditai už dividendus iš turimos mažesnės nei 10 % užsienio šaltinio kapitalo dalies, Jungtinės Karalystės valdžioms institucijoms tektų papildoma administracinė našta, tačiau, mano nuomone, ši našta nebūtų neproporcinga, atsižvelgiant į siekį panaikinti atitinkamų Jungtinės Karalystės bendrovių akcininkų ekonominį dvigubą apmokestinimą. Šiuo atžvilgiu norėčiau nurodyti Teisingumo Teismo sprendimą *Manninen*, kuriame nuspręsdamas, kad EB 56 straipsnis įpareigoja Suomiją šį galimą atskaityti mokesčio kreditą taikyti ir apskai-

čiuojant pelno mokestį už dividendus, gautus iš Švedijos, Teisingumo Teismas atmetė argumentus, pagrįstus tuo, kad norėdami gauti reikiamą informaciją apie kitoje valstybėje narėje sumokėtą pelno mokestį mokesčių mokėtojas arba mokesčių administratorius susidurs su potencialiais sunkumais⁴⁷. Kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, apskaičiuojant mokesčių kreditą akcininkui, Suomijos rezidentui, gaunančiam dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, turi būti atsižvelgiama į faktiškai pastarosios bendrovės sumokėtą mokestį, o šį mokestį nulems bendros apmokestinimo bazės apskaičiavimo taisyklės ir pelno mokesčio norma šioje pastarojoje valstybėje narėje, tačiau „galimi sunkumai nustatant faktiškai sumokėtą mokestį bet koku atveju negali pateisinti tokios laisvo kapitalo judėjimo kliūties, kuri atsiranda dėl pagrindinėje byloje vertinamų teisės aktu“⁴⁸. Lygiai tos pats vertinimas taikytinas ir nagrinėjamoje byloje. Taip pat norėčiau pažymėti, kad bet kuriuo atveju norėdama išvengti papildomos administracinės naštos Jungtinė Karalystė galėtų nuspręsti tokių pajamų iš dividendų neapmokestinti Jungtinės Karalystės pelno mokesčiu (kaip yra pajamų iš dividendų iš Jungtinės Karalystės šaltinio iš turimos mažesnės nei 10 % kapitalo dalies atveju).

56. Dėl šių priežasčių atsakymas į pirmąjį klausimą turėtų būti toks, kad EB 43 ir 56

47 — Žr. apie šiuos argumentus generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Manninen* (sprendimas minėtas 33 išnašoje) 77 punktą.

48 — Sprendimo *Manninen* (minėto 33 išnašoje) 54 punktas.

straipsniai draudžia valstybei narei palikti galioti ir taikyti tokius teisės aktus, kokie nagrinėjami byloje, pagal kuriuos bendrovės, šios valstybės narės rezidentės, iš kitų bendrovių rezidenčių gauti dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentės iš bendrovių, kitų valstybių narių rezidenčių, gauti dividendai apmokestinami pelno mokesčiu suteikus dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvatą už bet kurį nuo šių dividendų mokėtiną mokestį prie šaltinio ir tam tikromis sąlygomis už bendrovių ne rezidenčių nuo jų pelno sumokėto pelno mokesčio jų rezidavimo valstybėje.

savo akcininkams išmokėdama dividendus bendrovė rezidentė privalo sumokėti ACT nuo dividendų, kuriuos ji gavo iš bendrovių ne rezidenčių.

58. Trečiuoju klausimu pašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas teiraujasi, ar šios Bendrijos teisės nuostatos draudžia valstybei narei palikti galioti ir taikyti teisės aktus, kurie dividendus išmokančiai bendrovei ir kitoms grupės bendrovėms, šios valstybės narės rezidentėms, leidžia mokėtiną ACT sumą atskaityti iš pelno mokesčio, mokėtiną šioje valstybėje narėje nuo jų pelno, tačiau

C — Antrasis ir trečiasis klausimai

57. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas teiraujasi, ar tuo atveju, kai valstybėje narėje taikoma sistema, kuri tam tikromis aplinkybėmis nustato ACT nuo bendrovės rezidentės savo akcininkams išmokamų dividendų ir akcininkams, tos valstybės narės rezidentams, suteikia mokesčio kreditą už šiuos dividendus, ar ši valstybė narė pažeidžia EB 43 ar 56 straipsnius arba Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalį ar 6 straipsnį, jei ji palieka galioti ir taiko teisės aktus, pagal kuriuos savo akcininkams išmokėdama dividendus bendrovė rezidentė neprivalo mokėti ACT nuo dividendų, kuriuos ji gavo iš tos valstybės narės bendrovių rezidenčių (tiesiogiai ar netiesiogiai per kitas bendroves, tos valstybės narės rezidentes) ir pagal kuriuos

- 1) kurios nenustato jokios mokėtiną 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)
- 2) kurios nustato, kad bet kokia dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvata, taikoma bendrovei, šios valstybės narės rezidentei, sumažina mokėtiną pelno mokestį, iš kurio gali būti atskaitytas mokėtinąs ACT.

59. Taigi antrasis klausimas yra susijęs su nagrinėjamos Jungtinės Karalystės sistemos ypatumu, pagal kurį

doti tokiu ACT perviršiu buvo (pvz., perkelti į ankstesnį arba vėlesnį mokesčių laikotarpį ir atskaityti iš MCT už kitus laikotarpius arba perleisti jį dukterinėms bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentėms), tačiau ne visos bendrovės galėjo pasinaudoti šiomis nuostatomis.

1) Jungtinės Karalystės bendrovės akcininkės, gaunančios dividendus iš Jungtinės Karalystės bendrovių, kurios skirstydamos šiuos dividendus sumokėjo ACT, kartu gauna mokesčių kreditą, lygų dividendus skirstančios bendrovės sumokėtam ACT, o tai reiškia, kad dividendai, kuriuos savo grupėje perleidžia bendrovių grupių narės, Jungtinės Karalystės rezidentės, yra apmokestinami ACT tik vieną kartą; ir

60. Šie du klausimai yra susiję su papildomais Jungtinės Karalystės sistemos bruožais valstybės viduje, todėl, mano nuomone, visą sistemos poveikį geriau galima įvertinti šiuos du bruožus nagrinėjant kartu.

2) Jungtinės Karalystės bendrovės akcininkės, gaunančios dividendus iš bendrovių, ne Jungtinės Karalystės rezidenčių, tokio mokesčių kredito negauna ir todėl turi sumokėti ACT nuo visos skirstomo pelno sumos. Trečiasis klausimas yra susijęs su tuo ypatumu, kad užsienio pelno mokestis, sumokėtas nuo dividendų iš užsienio šaltinio, gali būti atskaitytas tik iš Jungtinės Karalystės MCT ir negali būti atskaitytas iš ACT. Tačiau kadangi sumokėtas ACT toliau gali būti atskaitytas tik iš Jungtinės Karalystės MCT, tai reiškia, kad bendrovėms, gaunančioms nemažai pajamų iš užsienio šaltinio, gali likti neatskaityto ACT (t. y. sumokėto ACT, kurio per šį mokestinį laikotarpį negalima atskaityti iš bendrovės mokėtino MCT — vadinaamojo „ACT perviršio“). Nors vis dėlto tam tikrų galimybių galiausiai pasinau-

1. Atitiktis EB 43 straipsniui (ir EB 56 straipsniui)

61. Kaip jau minėjau, EB 43 straipsnis draudžia Jungtinei Karalystei, kuri savo apmokestinimo bazę išskaidė taip, kad ši apimtų pajamas iš užsienio šaltinio, diskriminuoti pajamas iš užsienio šaltinio, palyginti su pajamomis iš vidaus šaltinio⁴⁹. Pagal nusi-

49 — Žr. mano išvados byloje *Test Claimants in the ACT Group Litigation* 58 punktą.

stovėjusią Teisingumo Teismo praktiką diskriminacija apima skirtingų taisyklių taikymą panašioms situacijoms arba tos pačios taisyklės taikymą skirtingoms situacijoms⁵⁰.

62. Mums aktualus klausimas yra tas, ar suteikdama Jungtinės Karalystės bendrovėms akcininkėms mokesčio kreditą, kai Jungtinės Karalystės ACT buvo sumokėtas iš anksto nuo paskirstytojo pelno, ir numatydama, kad šis ACT gali būti atskaitytas tik iš Jungtinės Karalystės MCT, Jungtinė Karalystė skirtingai vertina bendroves, kurios yra panašioje situacijoje.

63. Tiriamas skirtingas vertinimas atskiria Jungtinės Karalystės bendroves akcininkės, gaunančias dividendus, nuo kurių sumokėtas ACT (teisė į pelno mokesčio kreditą už nuo pelno sumokėtą ACT, galimybė atskaityti sumokėtą ACT iš mokėtino MCT), nuo bendrovių, gaunančių dividendus, nuo kurių buvo sumokėtas tik užsienio pelno mokestis (nesuteikiama teisė į pelno mokesčio kreditą, nes ACT nuo pelno nebuvo sumokėtas, nėra galimybės atskaityti sumokėto ACT iš mo-

kėtino užsienio pelno mokesčio). Taigi pirmasis klausimas yra tas, ar šios dvi bendrovių grupės yra panašioje situacijoje.

64. Jungtinė Karalystė teigia, kad taip nėra. Dėl pelno mokesčio kredito Jungtinė Karalystė pažymi, kad šis kreditas suteikiamas tik už tą paskirstytąjį pelną, nuo kurio jau sumokėtas ACT, ir nesuteikiamas, jeigu ACT nuo pelno nebuvo sumokėtas. Bendrovės, gaunančios pelną, nuo kurio buvo sumokėtas ACT, ir bendrovės, gaunančios pelną, nuo kurio ACT nebuvo sumokėtas, nėra panašioje situacijoje. Suprantama, kad bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, skirstydamos pelną niekuomet nemoka ACT, todėl jų skirstomi dividendai niekuomet neatitiks sąlygų šiam pelno mokesčio kreditui gauti. Tačiau teikiant šį kreditą nėra keliamos jokios sąlygos dėl pelną skirstančios bendrovės „nacionalinės priklausomybės“: vienintelė sąlyga yra ta, kad nuo paskirstytojo pelno turi būti sumokėtas ACT. Be to, dėl taisyklės, kad ACT gali būti atskaitytas tik iš Jungtinės Karalystės MCT, Jungtinė Karalystė teigia, kad ši nuostata jokių būdu nediskriminuoja bendrovių, gaunančių pelną iš užsienio šaltinio: visais atvejais Jungtinės Karalystės bendrovės akcininkės gali lygiai taip pat atskaityti ACT iš MCT.

50 — Žr., pavyzdžiui, 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink. p. I-2651, 26 punktą ir jame nurodytus sprendimus.

65. Norint atsakyti į šį argumentą būtina išnagrinėti santykį tarp užsienio pelno mo-

kesčio, mokamo nuo bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, pelno, įprasto Jungtinės Karalystės pelno mokesčio (MCT), mokamo nuo pelno iš Jungtinės Karalystės šaltinio, ir ACT, mokamo nuo Jungtinės Karalystės bendrovių skirstomo pelno.

66. Šiuo atžvilgiu kaip pavyzdį galima būtų priminti Teisingumo Teismo sprendimą *Metallgesellschaft*⁵¹, kuriame buvo sprendžiama, ar EB teisė atitinka Jungtinės Karalystės sistema, pagal kurią bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, turėjo galimybę skirstyti dividendus savo patronuojančiai bendrovei ir nemokėti ACT, jeigu ši patronuojanti bendrovė taip pat buvo Jungtinės Karalystės rezidentė, bet neturėjo tokios galimybės, jeigu patronuojanti bendrovė buvo kitos valstybės narės rezidentė (grupės atleidimo nuo mokesčio (angl. k. „group exemption“) sistema). Norėdama pateisinti, kodėl ši privilegija nebuvo teikiama patronuojančioms bendrovėms, ne Jungtinės Karalystės rezidentėms, Jungtinės Karalystės vyriausybė, *inter alia*, teigė, kad dukterinių bendrovių, Jungtinės Karalystės rezidenčių, kurių patronuojančios bendrovės taip pat yra Jungtinės Karalystės rezidentės, padėtis nėra panaši į dukterinių bendrovių, Jungtinės Karalystės rezidenčių, kurių patronuojančios bendrovės nėra Jungtinės Karalystės rezidentės, padėtį. O būtent pirmuoju atveju taikant grupės atleidimo nuo mokesčio sistemą ACT mokėjimas tik atidedamas (t. y. buvo reikalaujama, kad patronuojanti bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, pati sumokėtų ACT skirstydama pelną), o antruoju atveju grupės atleidimo nuo mokesčio sistema reikštų, kad ACT apskritai nebūtų mokamas⁵².

67. Atmesdamas šį argumentą Teisingumo Teismas konstatavo:

„Pirma, ACT joku būdu nevertintinas kaip mokestis nuo dividendų; juo iš anksto mokamas pelno mokestis, todėl neteisinga būtų manyti, kad jeigu dukterinėms bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentėms, kurių patronuojančios bendrovės nėra Jungtinės Karalystės rezidentės, būtų suteikta galimybė pasinaudoti grupės apmokestinimo sistema (angl. k. „group income election“), tokia dukterinė bendrovė Jungtinėje Karalystėje galėtų išvengti mokesčio nuo pelno, paskirstyto kaip dividendai.

Pelno mokesčio dalis, kurios dukterinė bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, neturi sumokėti iš anksto, išmokėdama dividendus savo patronuojančiai bendrovei pagal grupės apmokestinimo sistemą, iš esmės yra sumokama, kai mokėtinas tampa šios dukterinės bendrovės MCT. Reikia priminti, kad bendrovės, kitos valstybės narės rezidentės, dukterinė bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, privalo Jungtinėje Karalystėje mokėti MCT nuo savo pelno lygiai taip pat, kaip dukterinė bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, kurios patronuojanti bendrovė yra Jungtinės Karalystės rezidentė.

51 — Žr. 12 išnašą.

52 — Sprendimo *Metallgesellschaft* (minėto 12 išnašoje) 46–48 punktai.

<...>

Antra, tai, kad, skirtingai nuo patronuojančios bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, patronuojanti bendrovė, ne Jungtinės Karalystės rezidentė, pati išmokėdama dividendus ACT nemoka, negali pateisinti nuostatų, pagal kurias dukterinė bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, kurios patronuojanti bendrovė nėra Jungtinės Karalystės rezidentė, negali pasinaudoti atleidimu nuo ACT, kai išmoka dividendus savo patronuojančiai bendrovei.

netgi jo pavadinimas, šiuo mokesčiu apmokestinama prieš apmokestinant „įprastu“ Jungtinės Karalystės pelno mokesčiu (MCT). Taigi pagal Jungtinės Karalystės sistemą ACT, mokamas skirstant dividendus, vėliau gali būti atskaitytas iš atitinkamo mokestinio laikotarpio bendrovės MCT nuo pelno, nors šiuo atveju turi būti neviršyta tam tikra riba.

Patronuojanti bendrovė, ne Jungtinės Karalystės rezidentė, nemoka ACT todėl, kad ji apskritai nemoka pelno mokesčio Jungtinėje Karalystėje, nes yra apmokestinama šiuo mokesčiu įsisteigimo valstybėje. Todėl, logiškai mąstant, negali būti reikalaujama, kad bendrovė iš anksto sumokėtų mokestį, kurio ji apskritai neprivalo mokėti⁵³.

68. Šie pastebėjimai, kuriems aš pritariu, leidžia suprasti, kad nagrinėjamoje byloje ACT turėtų būti vertinamas kaip iš anksto mokamas Jungtinės Karalystės pelno mokestis. Be jokios abejonės, kaip pažymi Jungtinė Karalystė, ACT turi tokių požymių, kurie skiria jį nuo „pagrindinio“ pelno mokesčio. ACT mokamas, jeigu bendrovė išmoka dividendus, ir tik šių dividendų išmokėjimo metu jo dydis nustatomas pagal skirstomo pelno sumą, be to, jį mokant netaikomos lengvatos, numatytos MCT atveju. Tačiau man atrodo, kad šie skirtumai yra logiška pasekmė to, kad, kaip rodo ACT pobūdis ir

69. Dėl šios priežasties Jungtinės Karalystės bendrovės akcininkės, gaudamos dividendus, nuo kurių buvo sumokėtas ACT, ir bendrovės akcininkės, gaunančios dividendus, nuo kurių buvo sumokėtas tik užsienio pelno mokestis, iš esmės yra panašioje padėtyje. Taip yra todėl, kad lygiai taip pat, kaip bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, (vėliau) skirstydamos pelną, iš esmės privalo mokėti Jungtinės Karalystės pelno mokestį (įskaitant ACT tam tikrais pelno skirstymo atvejais), pelną skirstančios bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, iš esmės privalo mokėti pelno mokestį valstybėje, kurios rezidentės jos yra.

70. Taigi kyla kitas klausimas – ar pagal nagrinėjamus Jungtinės Karalystės teisės aktus bendrovės akcininkės, gaunančios pasiskirstytą pelną iš bendrovių, ne Jungtinės Karalystės rezidenčių, vertinamos mažiau palankiai nei bendrovės akcininkės, gaunan-

53 — Sprendimo *Metallgesellschaft* (12 išnaša) 52, 53, 55 ir 56 punktai.

čios paskirstytą pelną iš bendrovių, Jungtinės Karalystės rezidenčių.

perkeliant jį ankstesnį arba vėlesnį mokestinį laikotarpį ir atskaitant iš Jungtinės Karalystės MCT už kitus mokestinius laikotarpius arba perleidžiant jį dukterinėms bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentams.

71. Pirmosios toliau skirstydamos gautą pelną privalo mokėti ACT, o antrosios faktiškai yra atleistos nuo ACT mokėjimo (suteikiant joms mokesčio kreditą), nes ACT jau buvo iš anksto sumokėtas nuo ankstesnio pelno paskirstymo. Be to, abiem atvejais sumokėtas ACT gali būti atskaitytas tik iš Jungtinės Karalystės MCT, o ne iš užsienio pelno mokesčio, sumokėto nuo pelno, iš kurio buvo paskirstyti dividendai.

74. Tačiau Jungtinės Karalystės sistema neužtikrina, kad bendrovių lygmenyje būtų visiškai panaikintas dividendų iš užsienio šaltinio dvigubas ekonominis apmokestinimas. Taip galėjo atsitikti dėl bendro poveikio šių aplinkybių:

72. Mano nuomone, akivaizdu, kad taip dividendai iš užsienio šaltinio yra vertinami mažiau palankiai.

1) kad toliau skirstomas pelnas iš užsienio šaltinio buvo pilnai apmokestinamas ACT (kaip nurodyta prašymo priimti prejudicinį sprendimą antrajame klausime); o

73. Jungtinės Karalystės sistemos tikslas ir poveikis valstybės viduje buvo užtikrinti, kad bendrovių lygmenyje būtų visiškai panaikintas paskirstyto pelno ekonominis dvigubas apmokestinimas. Suteikiant pelno mokesčio kreditą pelno paskirstymo „grandinėje“ ACT turėjo būti mokamas tik vieną kartą. Be to, per mokestinį laikotarpį sumokėtas ACT iki tam tikros ribos galėjo būti atskaitytas iš MCT. ACT, kuris negali būti atskaitytas per šį mokestinį laikotarpį (vadinamasis ACT „perviršis“), galėjo būti panaikintas naudojant tam tikrus kitus metodus, pavyzdžiui,

2) sumokėtas užsienio pelno mokestis negalėjo būti atskaitytas iš mokėtino ACT (kaip nurodyta prašymo priimti prejudicinį sprendimą trečiojo klausimo a punkte); ir

3) kad kai teikiama dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvata už jau sumokėtą užsienio pelno mokestį (t. y. didesnės nei 10 % kapitalo dalies užsienyje turėtojoms), buvo sumažinamas mokėtinas pelno mokestis, iš kurio galėjo būti atskaitytas ACT (kaip nurodyta prašymo priimti prejudicinį sprendimą trečiojo klausimo b punkte).

75. Todėl, atsižvelgiant į tai, kad dividendų iš užsienio šaltinio atveju nebuvo visiškai panaikinamas dvigubas ekonominis apmokestinimas taip, kaip dividendų iš vidaus šaltinio atveju, Jungtinės Karalystės sistema buvo diskriminuojanti, nebent Jungtinė Karalystė galėtų įrodyti, kad toks skirtingas požiūris yra pateisinamas ir proporcingas. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad, jeigu kilmės valstybė nusprendžia panaikinti savo rezidentų dividendų ekonominį dvigubą apmokestinimą, ji turi suteikti tą pačią lengvatą ir viduje, ir iš užsienio šaltinio gaunamiems dividendams, taip pat šiuo tikslu turi atsižvelgti į užsienyje sumokėtą pelno mokestį⁵⁴.

76. Norėčiau pažymėti, kad, atsižvelgiant į tai, jog ekonominis dvigubas apmokestinimas atsiranda dėl taisyklių visumos, suprasti, kaip faktiškai buvo galima visiškai panaikinti dividendų iš užsienio šaltinio dvigubą ekonominį apmokestinimą, gali būti sudėtinga. Ypač tai aktualu toliau aptariamams šeštajam – devintajam klausimams. Kaip nurodysiu kalbėdamas apie šiuos klausimus, įvertinti, kaip praktiškai turi būti ištaisyta tai, kad Jungtinė Karalystė pažeidė savo pareigą

nediskriminuoti, turi būtent nacionalinis teismas, laikydamasis reikalavimo, kad teisinės gynybos priemonė turi tinkamai ir veiksmingai atstatyti EB 43 ir 56 straipsniuose garantuojamą vienodą požiūrį.

77. Tačiau pridurčiau ir tai, kad jeigu būtų įmanoma panaikinti ekonominį dvigubą dividendų iš užsienio šaltinio apmokestinimą lygiai taip pat, kaip ir dividendų iš vidaus šaltinio, Jungtinė Karalystė iš esmės turėtų teisę reikalauti, kad nesumokėta Jungtinės Karalystės „pelno mokesčio“ dalis už pelną iš užsienio šaltinio būtų sumokėta iš anksto, skirstant pelną (t. y. kaip ACT). Mano manymu, taip yra todėl, kad Jungtinė Karalystė gali pasirinkti, kaip organizuoti savo mokesčių sistemą, jeigu šią sistemą ji taiko nediskriminuodama pajamų iš vidaus ir iš užsienio šaltinio. Todėl lygiai taip pat, kaip Jungtinė Karalystė įpareigoja iš anksto mokėti Jungtinei Karalystei mokėtiną „pelno mokestį“ už paskirstytąjį pelną iš vidaus šaltinio, ji iš esmės gali reikalauti, kad, pritaikius visiško dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo lengvatą, likusi dalis būtų sumokėta iš anksto ir už paskirstytąjį pelną iš užsienio šaltinio.

54 — Žr. mano išvados byloje *Test Claimants in the ACT Group Litigation* (minėtos 2 išnašoje) 58 punktą ir jame nurodytus sprendimus (ypač sprendimą *Manninen* (minėta 33 išnašoje), sprendimą *Verkooijen* (minėta 33 išnašoje) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Lenz*, C-315/02, Rink. p. I-7063).

78. Šios nuomonės negali pakeisti ir Jungtinės Karalystės argumentas, kad įmanoma,

jog ACT perviršis gali atsirasti ir vidaus situacijose, o būtent, kai Jungtinės Karalystės akcininkės sumokėtas ACT viršija šios akcininkės Jungtinei Karalystei mokėtiną MCT (pavyzdžiui, kai Jungtinės Karalystės bendrovė pasinaudojo reikšmingu atleidimu nuo Jungtinei Karalystei mokėtino MCT arba reikšmingomis tokio mokėtino mokesčio lengvatomis). Tokiomis aplinkybėmis vis tiek įvykdomas Jungtinės Karalystės sistemos tikslas visiškai panaikinti vidaus dividendų ekonominę dvigubą apmokestinimą.

kurio išmokami dividendai. Todėl jeigu panaikinamas ekonominis paskirstytojo pelno iš Jungtinės Karalystės šaltinio dvigubas apmokestinimas, toks apmokestinimas turi būti panaikintas ir paskirstytojo pelno iš užsienio šaltinio atžvilgiu. Atsižvelgiant į tai, šį argumentą reikia atmesti⁵⁵.

2. Atitiktis Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvai

79. Aš taip pat negaliu pritarti Jungtinės Karalystės vyriausybės argumentui, kad bet kokie akcininkų, gaunančių dividendus iš užsienio šaltinio, ir akcininkų, gaunančių dividendus iš vidaus šaltinio, vertinimo skirtumai yra pateisinami poreikiu užtikrinti Jungtinės Karalystės mokesčių sistemos fiskalinę darną. Jungtinės Karalystės vyriausybė tvirtina, kad šį pateisinimą galima pagrįsti tuo, kad tarp Jungtinės Karalystės bendrovei akcininkei teikiamos mokesčių lengvatos (mokesčių kreditas už ACT, sumokėtą nuo paskirstytojo pelno) ir mokesčių prievolės kompensavimo (pelną skirstančios bendrovės mokėtinas ACT nuo paskirstytojo pelno) yra tiesioginis ryšys. Tačiau, kaip jau yra pažymėta, nors pelną skirstančios bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, ir neprivalo mokėti Jungtinei Karalystei ACT, jos moka užsienio pelno mokestį nuo pelno, iš

80. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas taip pat klausia, ar nuostatos, pagal kurias mokesčių kreditas suteikiamas tik bendrovėms akcininkėms, gaunantioms dividendus, nuo kurių jau sumokėtas ACT, ir pagal kurias galimybė atskaityti ACT galima pasinaudoti tik Jungtinės Karalystės MCT atžvilgiu, neprieštarauja pirmiau mano cituotiems Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 daliai arba 6 straipsniui.

55 — Papildomai norėčiau pažymėti, kad tais atvejais, kai taikant Jungtinės Karalystės sistemą gaunamas ACT perviršis, viena iš galimybių „panaudoti“ šį ACT – perduoti ACT perviršio kreditą dukterinėms bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentėms (kurios galėjo jį atskaityti iš savo Jungtinei Karalystei mokėtino MCT). Kaip pastebėjo Komisija, atrodo, kad toks galimybės atskaityti suteikimas tik dukterinėms bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentėms, *per se* diskriminuoja: aš nematau priežasčių, kodėl dukterinės bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, negalėtų įgyti teisės „panaudoti“ savo patronuojančios bendrovės ACT perviršį ta apimtimi, kuria dukterinės bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, turi Jungtinei Karalystei mokėti MCT. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad nacionalinis teismas prašyme priimti prejudicinį sprendimą tiesiogiai neklausia dėl šios nuostatos atitikties Bendrijos teisei, toliau šį klausimą svarstyti nėra būtina.

81. Pirmiausia norėčiau pažymėti, kad šis klausimas taikytinas tik paskirstytajam pelnui, patenkančiam į Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos dalykinę taikymo sritį ir taikymo sritį laiko atžvilgiu, t. y. šioje Direktyvoje apibrėžtam pelno, kurį dukterinė bendrovė perduoda patronuojančiai bendrovei, paskirstymui nuo 1992 m. sausio 1 dienos.

82. Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje iš esmės nustatyta, kad, kai patronuojanti bendrovė gauna paskirstytąjį pelną iš dukterinės bendrovės, kitos valstybės rezidentės, patronuojančios bendrovės valstybė tokio pelno turi arba neapmokestinti, arba suteikti kreditą už dukterinės bendrovės valstybėje nuo pelno jau sumokėtą pelno mokestį (ir, jei taikytina, mokestį prie šaltinio).

83. Mano nuomone, vertinant Jungtinės Karalystės teisės aktų atitiktį šiai nuostatai ir kalbant apie paskirstytąjį pelną, patenkantį į Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos dalykinę taikymo sritį⁵⁶, iš esmės kyla tie patys klausimai, kuriuos aš ką tik išnagrinėjau, kalbėdamas apie EB 43 ir 56 straipsnius. Tačiau norėčiau pažymėti, kad pagal 4 straipsnio 1 dalį Jungtinei Karalystei tenkanti pareiga yra siauresnė nei pareigos pagal EB 43 ir 56 straipsnius: pastarosios nuostatos įpareigoja nediskriminuoti pajamų iš užsienio šaltinio, palyginti su

pajamomis iš vidaus šaltinio, o pirmoji reikalauja, tik kad patronuojančios bendrovės valstybė suteiktų kreditą už pelno mokestį, jau sumokėtą nuo paskirstytų dividendų, ne didesnį nei atitinkamo vidaus mokesčio suma, arba iš viso neapmokestintų tokių dividendų.

84. Nagrinėjamoje byloje Jungtinė Karalystė nusprendė panaikinti dvigubą apmokestinimą pagal kredito metodą, todėl pagal 4 straipsnio 1 dalį ji privalo suteikti kreditą, ne didesnį nei atitinkamo vidaus mokesčio suma už dukterinės bendrovės, ne Jungtinės Karalystės rezidentės, sumokėtą užsienio pelno mokestį nuo patronuojančiai bendrovei, Jungtinės Karalystės rezidentei, perduoto paskirstytojo pelno. Dėl pirmiau nurodytų priežasčių ACT nagrinėjamoje byloje turi būti vertinamas kaip iš anksto mokamas Jungtinei Karalystei pelno mokestis (nors juo yra apmokestinama, tik jeigu bendrovė skirsto pelną ir tik tokio pelno skirstymo metu), todėl pagal Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalį Jungtinės Karalystės vidaus mokestis, „atitinkantis“ sumokėtą užsienio pelno mokestį, būtų ACT ir Jungtinės Karalystės MCT kartu paėmus, ir abu šie mokesčiai turi būti vertinami kartu. Mano nuomone, šioje 4 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos pareigos esmė – užtikrinti, kad patronuojančios bendrovės valstybėje nebūtų patiriama dvigubo ekonominio apmokestinimo, jeigu dukterinės bendrovės valstybėje šios bendrovės skirstomas pelnas jau buvo apmokestintas pelno mokesčiu ir, kai taikytina, mokesčiu prie

56 — Būtent kai patronuojanti bendrovė turi ne mažesnę kaip 25 % kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės kapitalo dalį ir abi šios bendrovės atitinka Direktyvos 2 straipsnyje nustatytas sąlygas (žr. Direktyvos 3 straipsnį).

šaltinio. Kaip ir EB 43 ir 56 straipsnių atveju, pagal šią nuostatą Jungtinėje Karalystėje taikomas dvigubas ekonominis apmokestinimas. Toks aiškinimas atitinka Direktyvos tikslą nustatyti bendrovių grupėms taikytinas „konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles“⁵⁷.

85. Norėdama paneigti šią nuomonę, Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad 4 straipsnio 1 dalis nurodo tik mokesčius, kuriais apmokestinama, kai patronuojanti bendrovė iš dukterinės bendrovės gauna paskirstytąjį pelną, o ne tokius mokesčius, koks yra ACT, kuriais apmokestinama, tik jeigu bendrovė skirsto pelną ir tik tokio pelno skirstymo metu, todėl negalima sakyti, kad ACT yra mokestis nuo dukterinės bendrovės skirstomo pelno. Aš negaliu sutikti su šiuo argumentu, vėlgį atsižvelgdamas į 4 straipsnio 1 dalies tikslą išvengti patronuojančios bendrovės dvigubo apmokestinimo kilmės valstybėje. Jeigu nagrinėjamoje situacijoje būtų remiamasi Jungtinės Karalystės vyriausybės palaikomu šios nuostatos siauru aiškinimu, šio tikslo nebūtų pasiekta.

86. Dėl šių priežasčių Jungtinės Karalystės sistema, pagal kurią gaunant dividendus iš užsienio dukterinių bendrovių neleidžiama

suteikti ne tik iš Jungtinės Karalystės MCT, bet ir iš sumokėto ACT atskaitytino mokesčių kredito už nuo šių dividendų sumokėtą užsienio pelno mokestį, pažeidžia Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalį.

87. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas taip pat klausia dėl Jungtinės Karalystės sistemos atitikties Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 6 straipsniui, kuriame valstybei, kurios rezidentė yra patronuojanti bendrovė, draudžiama pelną, kurį ši bendrovė gauna iš dukterinės bendrovės, apmokestinti mokesčiu prie šaltinio.

88. Norint išnagrinėti šį klausimą, būtina priminti, kaip Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje apibrėžiamas „mokestis prie šaltinio“. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad ši formuluo­ tė neapsiriboja tam tikromis konkrečiomis nacionalinių mokesčių rūšimis: „mokesčio arba rinkliavos pobūdį pagal Bendrijos teisę nustato Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į objektyvius apmokestinimo šiuo mokesčiu arba rinkliava požymius ir nepaisydamas to, kaip jis klasifikuojamas pagal nacionalinę teisę“⁵⁸. Kalbėdamas apie Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnio 1 dalį (dukterinės bendrovės valstybei draudžiama apmokestinti mokesčiu prie šaltinio, kai ši bendrovė skirsto pelną kitoje valstybėje narėje esančioms patronuojančioms bendrovėms), Teisingumo Teismas konstatavo, kad

57 — Žr. Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos preambulę.

58 — 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, Rink. p. I-9089, 46 punktas; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Epson Europe*, C-375/98, Rink. p. I-4243, 22 punktas; 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Athinaiki Zithopia*, C-294/99, Rink. p. I-6797, 26 ir 27 punktai.

„pagal Direktyvos 5 straipsnio 1 dalį mokestis prie šaltinio nuo paskirstytojo pelno – tai bet kuris mokestis nuo pajamų, gautų valstybėje, kurioje skirstomi dividendai, jeigu apmokestinamasis momentas yra dividendų arba bet kurių kitų pajamų iš akcijų išmokėjimas, apmokestinamoji suma yra pajamos iš šių akcijų, o apmokestinamasis asmuo – akcininkas“⁵⁹.

89. Jeigu šiuos kriterijus pritaikysime Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 6 straipsniui (t. y. susijusiam su patronuojančios bendrovės valstybės pareigomis), tai patronuojančios bendrovės valstybės taikomas mokestis turėtų būti pripažintas mokesčiu prie šaltinio, jeigu

- 1) apmokestinamasis momentas yra dividendų arba bet kurių kitų pajamų iš akcijų gavimas;
- 2) apmokestinamoji suma yra pajamos iš šių akcijų ir
- 3) apmokestinamasis asmuo yra akcininkas.

59 — Sprendimo *Océ van der Grinten* (minėto 58 išnašoje) 47 punktą; sprendimo *Epson Europe* (minėto 58 išnašoje) 23 punktą; sprendimo *Athinaiki Zithopiia* (minėto 58 išnašoje) 28 ir 29 punktai.

90. Aš manau, kad, taikant šiuos kriterijus apmokestinimui ACT, atrodo, jog pagal Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 6 straipsnį šis mokestis negali būti pripažintas mokesčiu prie šaltinio. Kaip savo rašytinėse pastabose pažymėjo Jungtinės Karalystės vyriausybė, ACT apmokestinama ne tada, kai patronuojanti bendrovė iš dukterinės bendrovės gauna dividendus, o tada, kai patronuojanti bendrovė dar kartą paskirsto šiuos dividendus savo pačios akcininkams, t. y. kai dividendai išmokami tolesniems atskiriems akcininkams. Taigi ACT apmokestinamasis momentas neleidžia šio mokesčio priskirti mokesčiui prie šaltinio⁶⁰.

91. Dėl šių priežasčių, mano nuomone, nagrinėjamos Jungtinės Karalystės nuostatos nepažeidžia Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 6 straipsnio.

3. Išvada dėl antrojo ir trečiojo klausimų

92. Dėl pirmiau nurodytų priežasčių aš manau, kad antrajame ir trečiajame klausimuose apibūdinta Jungtinės Karalystės sis-

60 — Norėčiau pažymėti, kad nagrinėjama situacija nepatenka į Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų principų taikymo apimtį: šioje nuostatoje pasakyta, kad terminas „mokestis prie šaltinio“ neapima įmonių pelno mokesčio išankstinio mokėjimo arba mokėjimo avansu, kurį dukterinė įmonė, skirstydama pelną savo patronuojančiai įmonei, moka valstybei narei. Akivaizdu, kad ACT – tai mokestis, kuriuo apmokestina patronuojančios, o ne dukterinės bendrovės valstybė narė.

tema, pagal kurią bendrovės lygmenyje yra visiškai panaikinamas dvigubas ekonominis dividendų iš vidaus šaltinio, paskirstytų Jungtinės Karalystės bendrovėms akcininkams apmokestinimas, bet pagal kurią neužtikrinamas visiškas dvigubo ekonominio dividendų, kuriuos paskirsto bendrovės, kitų valstybių narių rezidentės, apmokestinimo panaikinimas, yra diskriminuojanti ir pažeidžia EB 43 ir 56 straipsnius, o taip pat Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, kai pelno paskirstymas patenka į šios direktyvos taikymo sritį. Tačiau ši sistema nepažeidžia šios Direktyvos 6 straipsnio.

- 2) 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.

D — Ketvirtasis klausimas

93. Ketvirtuoju klausimu pašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas teiraujasi, ar tuo atveju, kai Jungtinės Karalystės teisės aktai tam tikromis aplinkybėmis numato, jog bendrovės rezidentės susigrąžina, jei taip pasirenka, 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

- 1) įpareigoja bendroves rezidentes sumokėti ACT ir vėliau prašyti jį grąžinti ir

94. Šis klausimas susijęs su tuo, ar pirmiau minėtas Bendrijos teisės nuostatas atitinka vadinamoji dividendų iš užsienyje gautų pajamų (angl. k. „Foreign Income Dividend“, toliau – FID) schema, kuri įsigaliojo Jungtinėje Karalystėje nuo 1994 m. liepos 1 dienos. Kaip jau esu paaiškinęs, pagal šią sistemą bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, prieš išmokėdama dividendus savo akcininkams grynaisiais pinigais, galėjo pasirinkti, kad šie dividendai yra dividendai iš užsienyje gautų pajamų. Nuo FID turėjo būti mokamas ACT, tačiau, jeigu bendrovė galėjo FID prilyginti pelnui iš užsienio, galėjo būti pateiktas reikalavimas sugrąžinti ACT perviršį, atsirandantį už FID. Šis ACT perviršis tapdavo grąžintinas tuo pat metu, kai mokėtiną tapdavo MCT, t. y. praėjus 9 mėnesiams nuo mokestinio laikotarpio pabaigos ir pirmiausia atskaičius iš už šį laikotarpį mokėtino MCT. FID gaunantis akcininkas pagal TA 231 straipsnio 1 dalį neturėjo teisės į mokesčio kreditą, tačiau FID gaunantis fizinis asmuo buvo laikomas kaip gaunantis pajamų, kurios tam tikru mokestiniu laikotarpiu turi būti apmokestintos mažesnės normos mokesčiu. Tačiau šiems akcininkams

nebuvo grąžinamas pajamų mokestis, kuris buvo laikomas sumokėtu, o nuo mokesčio atleistas akcininkas negalėjo pareikalausti išmokėti mokesčio kredito, kuris būtų išmokamas, jeigu paskirstytasis pelnas nebūtų kvalifikuojamas kaip FID.

mais sprendime *Metallgesellschaft*⁶¹, tokių bendrovių apyvartinių lėšų sumažėjimas per einamuoju laikotarpiu, kol bus galima pareikalausti sugrąžinti mokestį, remiantis principu dėl diskriminacijos draudimo, vertintinas kaip mažiau palankus vertinimas⁶².

95. Pagal EB 43 ir 56 straipsnius Jungtinei Karalystei tenkanti pareiga įgyvendinant FID buvo lygiai tokia pati, kaip aš pirmiau apibūdinau nagrinėdamas antrąjį ir trečiąjį klausimus: o būtent, pareiga užtikrinti visišką dividendų iš užsienio šaltinio dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimą, lygiavertį tam, kuris taikomas dividendams iš vidaus šaltinio.

97. Ketvirtojo klausimo antroji dalis yra susijusi su FID sistemos požymiu, pagal kurį jeigu bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, dividendus gavo iš bendrovių, ne rezidenčių, (tolesni) šių Jungtinės Karalystės bendrovių akcininkai negauna mokesčio kredito, kurį gautų už dividendus iš bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, kuri pati nėra gavusi dividendų iš bendrovių ne rezidenčių.

96. Todėl kalbant apie FID sistemos požymį, iškeltą ketvirtojo klausimo pirmojoje dalyje, – užsienio dividendus gaunančių bendrovių rezidenčių pareiga sumokėti ACT nuo toliau skirstomos sumos ir vėliau pareikalausti ją grąžinti, – reikia pažymėti, kad ši pareiga pažeidė EB 43 ir 56 straipsnius tiek, kiek toks ACT lėmė šių pajamų iš užsienio šaltinio dvigubą ekonominį apmokestinimą. Akivaizdu, kad tai, jog bendrovės rezidentės vėliau galėjo pareikalausti grąžinti sumokėtą ACT, negali būti tinkamas pateisinimas: pagal analogiją su Teisingumo Teismo pastebėjimais

98. Šiuo atžvilgiu, jeigu Jungtinė Karalystė nusprendžia naikinti dvigubą ekonominį apmokestinimą už dividendus iš vidaus šaltinio suteikdama galimą atskaityti mokesčio kreditą, EB 43 ir 56 straipsniai ją įpareigoja panašiu būdu naikinti tokį apmokestinimą ir dividendams iš užsienio šaltinio⁶³.

61 — Žr. 12 išnašą.

62 — Žr. sprendimo *Metallgesellschaft* (minėto 12 išnašoje) 44 punktą.

63 — Žr. sprendimą *Manninen* (minėtą 33 išnašoje).

99. Kalbant apie Jungtinės Karalystės vyriausybės argumentą, kad pagal FID sistemą FID gaunančių Jungtinės Karalystės bendrovių akcininkai faktiškai galėjo išvengti dvigubo apmokestinimo, nes jie buvo vertinami kaip gavę pajamų, kurios tam tikru mokestiniu laikotarpiu turi būti apmokestintos mažesnės normos mokesčiu, norėčiau pastebėti, kad būtent nacionalinis teismas turi kiekvieno konkrečiu atveju įvertinti, ar iš tiesų toks vertinimas lemia dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimą lygiai taip pat, kaip dividendų iš vidaus šaltinio atveju.

100. Tiek, kiek ši FID sistema neleidžia FID gaunančių Jungtinės Karalystės bendrovių akcininkams išvengti dvigubo ekonominio apmokestinimo lygiai taip pat, kaip akcininkams bendrovių, gaunančių pelną iš vidaus šaltinio, ji pažeidžia EB 43 ir 56 straipsnius, nebent yra pateisinama.

101. Atsikirsdamą Jungtinės Karalystės vyriausybė pirmiausia teigia, kad tai, jog FID sistema buvo taikoma vien tik pasirinktinai, reiškia, kad ji negali prilygti bet kurios šalies įsisteigimo laisvės arba kapitalo judėjimo laisvės apribojimams: pagrindinės Jungtinės Karalystės mokesčių nuostatos (aptartos nagrinėjant antrąjį ir trečiąjį klausimus) galiojo visą bylai reikšmingą laiką. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad šios pagrindinės

mokesčių nuostatos taip pat diskriminuoja ir pažeidžia EB 43 ir 56 straipsnius, šis argumentas yra akivaizdžiai klaidingas. Jungtinės Karalystės bendrovės, turinčios akcijų užsienyje, nė vienu atveju negalėjo pasiekti, kad jų pajamos iš užsienio šaltinio būtų nediskriminuojamos, palyginti su pajamomis iš vidaus šaltinio.

102. Antra, Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad dukterinė bendrovė ne rezidentė, neturinti prievolės skirstydama pelną mokėti ACT, bet kuriuo atveju gali išmokėti savo Jungtinės Karalystės patronuojančiai bendrovei didesnius dividendus, nei galėtų išmokėti dukterinė bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, privalanti skirstydama pelną mokėti ACT. Vėlgi ir šiuo argumentu nepripažįstama, kad nors dukterinė bendrovė, ne Jungtinės Karalystės rezidentė, neprivalo mokėti ACT, tačiau ji moka užsienio pelno mokestį, ir dėl to, kaip nurodžiau pirmiau, patronuojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš užsienio šaltinio, ir patronuojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš vidaus šaltinio, yra panašioje padėtyje.

103. Galiausiai Jungtinės Karalystės vyriausybė pateikia argumentą, kad FID sistema galima pateisinti poreikiu išsaugoti Jungtinės Karalystės mokesčių sistemos fiskalinę darną, kaip ji teigė ir dėl antrojo klausimo, ir užtikrinti fiskalinės priežiūros veiksmingumą, ypač kiek tai susiję su trečiosiomis šalimis. Kalbant apie apribojimus Bendrijos viduje, šių argumentų pagrindimas yra toks

pat, kaip ir antrojo klausimo atveju, ir todėl dėl tų pačių priežasčių šiems argumentams negalima pritarti. Klausimas, ar šie argumentai vertintini kaip labiau pagrįsti, kai kalbama apie apribojimus santykiuose su „trečiosios šalimis“, buvo iškeltas penktajame klausime, ir aš jį trumpai aptarsiu nagrinėdamas šį klausimą.

104. Atskira problema yra ta, ar vieninteliai potencialūs ieškovai dėl nuostolių, atsiradusių dėl tokio pažeidimo, atlyginimo turėtų būti patys akcininkai, o ne pelną skirstanti Jungtinės Karalystės bendrovė. Šiuo klausimu *Test Claimants* tvirtina, kad FID sistema patronuojančias bendroves, kurios skirsto pelną iš pajamų iš užsienio šaltinio, priverstė padidinti akcininkams skirstomus dividendus iki sumos, lygios tai, kurią skirsto patronuojančios bendrovės, išmokančios dividendus iš pajamų iš vidaus šaltinio. Šią problemą aš nagrinėsiu vertindamas šeštąjį klausimą, susijusį su tuo, kokios galėtų būti tinkamos teisinės gynybos priemonės už šį pažeidimą.

105. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas taip pat klausia, ar Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalį ir 6 straipsnį atitinka du šio teismo nustatyti FID sistemos požymiai, t. y. užsienio dividendus perskirstančių Jungtinės Karalystės bendrovių prievolė mokėti ACT (ketvirtojo klausimo a punktą) ir galimo atskaityti mokesčių kredito nesuteikimas šių bendrovių toles-

niems akcininkams (ketvirtojo klausimo b punktą). Kalbant apie 4 straipsnio 1 dalį, kaip aš jau paaiškinau antrojo ir trečiojo klausimų atveju, šioje nuostatoje įtvirtinta pareiga dividendus gaunančių bendrovių akcininkų lygmenyje visiškai panaikinti dvigubą ekonominį apmokestinimą, kai pelno paskirstymas patenka į šios direktyvos dalykinę taikymo sritį ir taikymo sritį laiko atžvilgiu. Atsižvelgiant į tai, ketvirtojo klausimo a punkto (ACT prievolė) vertinimas yra toks pat, kaip ir dėl EB 43 ir 56 straipsnių. Tačiau ketvirtojo klausimo b punktą (galimo atskaityti mokesčio kredito suteikimas) susijęs su skirtingu vertinimu, taikomu ne pačiai dividendus gaunančiai bendrovei, o šios bendrovės akcininkams. Todėl aš manau, kad šis apribojimas nepatenka į Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Panašiai ir dėl priežasčių, analogiškų mano jau pateiktoms priežastims, kai buvo vertinami antrasis ir trečiasis klausimai, nė vienas iš ketvirtajame klausime nurodytų FID sistemos požymių, mano nuomone, nepažeidžia Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 6 straipsnio.

106. Todėl atsakymas į ketvirtąjį klausimą turėtų būti toks, kad tuo atveju, kai Jungtinės Karalystės teisės aktai tam tikromis aplinkybėmis numato, jog bendrovės rezidentės susigražina, jei taip pasirenka, 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), 1) jie prieštarauja EB 43 ar 56 straipsniams, taip pat Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 daliai, kai šie teisės aktai įpareigoja

bendrovės rezidentės sumokėti ACT ir vėliau prašyti jį grąžinti, nes taip nėra užtikrinamas visiškas dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimas, lygiavertis tam, kuris numatytas dividendams iš vidaus šaltinio ir 2) jos prieštarauja EB 43 ar 56 straipsniams, kai nenumato bendrovių rezidenčių akcininkų dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimo, lygiavertio tam, kuris jiems būtų taikomas už dividendus, išmokėtus bendrovės rezidentės, kuri pati negavo dividendų iš bendrovių ne rezidenčių.

1 dalį, kurioje nustatyta, kad EB 56 straipsnyje įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo apribojimų draudimas „nekludo 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 išleidimu į kapitalo rinkas“. Todėl šiuo klausimu iš esmės teiraujamasi, ar tuo atveju, jeigu ketvirtajame klausime aprašyti teisės aktai patenka į EB 56 straipsnyje įtvirtinto draudimo taikymo apimtį, šis draudimas apima laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybės narės ir trečiųjų valstybių apribojimus⁶⁴.

E — *Penktasis klausimas*

107. Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs nacionalinis teismas teiraujasi, ar iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstybei narei priėmus pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytus teisės aktus ir po šios datos jai priėmus 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.

109. Taigi pirmiausia reikia atsakyti, ar FID taisyklės, įsigaliojusios 1994 m. liepos 1 d., gali būti priskiriamos apribojimams, kurie „galiojo“ 1993 m. gruodžio 31 dieną.

110. Šiuo atžvilgiu ir *Test Claimants*, ir Jungtinės Karalystės vyriausybė visiškai pa-

108. Nacionalinis teismas užduoda šį klausimą turėdamas omenyje EB 57 straipsnio

64 — Norėčiau pažymėti, kad pirmasis – trečiasis klausimai yra tiesiogiai susiję tik su nacionalinio teismo suformuluotais apribojimais Bendrijos viduje, nes šiuose klausimuose kalbama apie apribojimus, kurie jau galiojo 1993 m. gruodžio 31 d., kaip reikalaujama EB 57 straipsnio 1 dalyje.

grįstai nurodo Teisingumo Teismo sprendimą *Konle*⁶⁵. Ši byla buvo susijusi su Akto dėl Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos ir Švedijos Karalystės stojimo ir Sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų⁶⁶ Austrijai leidžiančios nukrypti nuostatos aiškinimu. Pagal šią nuostatą Austrijai tam tikrą laikotarpį buvo leidžiama ir toliau taikyti galiojančius teisės aktus dėl antrinės rezidavimo vietos (išankstinio leidimo reikalavimas). Teisingumo Teismas pirmiausia pastebėjo, kad Austrijos stojimo metu galiojusių nacionalinės teisės aktų turinį turi nustatyti Austrijos teismai, tačiau Teisingumo Teismas turi pateikti gaires, kaip aiškinti Bendrijos teisės sąvoką „galiojantys teisės aktai“⁶⁷. Toliau Teisingumo Teismas nurodė:

Kita vertus, teisės aktas, pagrįstas požiūriu, besiskiriančiu nuo ankstesniame teisės akte įtvirtinto požiūrio, ir įtvirtinantis naujas procedūras, negali būti pripažįstamas stojimo metu galiojančiais teisės aktais“⁶⁸.

111. Kaip esu pastebėjęs savo išvadoje *Ospelt*, remiantis EB 57 straipsnio 1 dalimi, darytina išvada, kad valstybės narės turi teisę adaptuoti galiojančius teisės aktus nekeisdamos galiojančios teisinės situacijos“⁶⁹.

„Jeigu teisės aktas yra priimtas po stojimo dienos, tai dar nereiškia, kad jam automatiškai netaikoma nukrypti leidžianti nuostata, įtvirtinta (Stojimo akto nukrypti leidžiančiame straipsnyje). Taigi, jeigu šis teisės aktas iš esmės yra identiškas ankstesniems teisės aktams arba jeigu jame sumažinama arba pašalinama ankstesniuose teisės aktuose numatyta naudojimosi Bendrijos teisėmis ir laisvėmis kliūtis, jam bus taikytina nukrypti leidžianti nuostata.

112. Sugrįždamas prie nagrinėjamos bylos ir remdamasis prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktu aprašymu, aš manau, kad iš tiesų FID sistemos įvedimo tikslas ir poveikis buvo sumažinti (nors ir ne panaikinti) galiojančias naudojimosi EB 43 ir 56 straipsniuose numatytomis laisvėmis kliūtis, t. y. tai, kad nebuvo visiškai panaikinamas ekonominis dvigubas dividendų iš užsienio šaltinio apmokestinimas. Tiesą pasakius, įvedus su FID susijusius pakeitimus, galiojanti ACT sistema dividendams iš užsienio šaltinio nebuvo panaikinta, – bendrovėms, atitinkančioms FID sistemos taikymo sąlygas, ši sistema buvo pasirinktinė. Norėčiau pridurti, kad toks EB 57 straipsnio 1 dalies

65 — 1999 m. birželio 1 d. Sprendimas *Konle*, C-302/97, Rink. p. I-3099.

66 — OL C 241, 1994, p. 21.

67 — Ten pat, 27 punktas.

68 — Ten pat, 52 ir 53 punktai. Žr. taip pat 2003 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Salzmann*, C-300/01, Rink. p. I-4899 ir mano išvados *Ospelt*, C-452/01, Rink. 2003 p. I-9743, 52 punktą.

69 — Išvados *Ospelt* (minėtos 68 išnašoje) 53 punktas.

aiškinimo būdas, kai siekiama į ją įtraukti teisės aktus, sumažinančius galiojančius apribojimus, yra visiškai logiškas: jeigu tokio aiškinimo nebūtų, valstybės narės būtų skatinamos išlaikyti galiojančius apribojimus, o ne siekti juos iš dalies sumažinti arba jų visiškai atsisakyti.

113. Dėl šių priežasčių, nors galutinį FID sistemos turinį, tikslą ir poveikį turi įvertinti nacionalinis teismas, tačiau, remdamasis pateiktu aprašymu, aš manau, kad ši sistema priskirtina apribojimams, galiojusiems 1993 m. gruodžio 31 d., kaip apibrėžta EB 57 straipsnio 1 dalyje.

114. Antrasis klausimas: ar FID režimas patenka į EB 57 straipsnio 1 dalies dalykinę taikymo sritį.

115. *Test Claimants* teigia, kad sistema nepatenka į EB 57 straipsnio 1 dalies dalykinę taikymo sritį, nes ši nuostata taikoma tik 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“.

116. *Test Claimants* mano, kad sąvoka „investicijos“ turėtų būti aiškinama siaurai ir kad ji nėra taikoma dėl šių investicijų atsirandantiems mokėjimams. Aš taip nematau. Kaip yra konstatavęs Teisingumo Teismas, dėl diskriminacijos apmokestinant dividendus iš vidaus ir iš užsienio šaltinio investuoti į akcijas kitose valstybėse narėse gali pasidaryti mažiau patrauklu, todėl tokia diskriminacija turi būti laikoma laisvo kapitalo judėjimo apribojimu⁷⁰.

117. *Test Claimants* toliau teigia, kad formuluotė „tiesioginės investicijos“ šiuo atžvilgiu neturėtų būti taikoma smulkiam Jungtinės Karalystės bendrovių dalyvavimui užsienio bendrovių kapitale (pvz., mažesnės nei 10 % kapitalo dalies turėtojoms). Šiuo atžvilgiu reikia pripažinti, kad EB 57 straipsnio 1 dalis, kaip EB 56 straipsnio išimtis, turėtų būti aiškinama siaurai⁷¹. Mano nuomone, tiesioginių investicijų sąvoka turėtų būti aiškinama pagal gaires, pateiktas Direktyvos 88/361 I priede, kuriame išdėstyta kapitalo judėjimo, nurodyto šios Direktyvos 1 straipsnyje, nomenklatūra. Šio priedo 1 skyrius skirtas „Tiesioginėms investicijoms“, o nagrinėjamai bylai aktualiausia yra šios kategorijos 2 subpozicija: „Dalyvavimas naujoje ar egzistuojančioje įmonėje ilgalaikiams ekonominiams ryšiams užmegzti ar palaikyti“. Direktyvos aiškinamajame rašte yra papildomas paaiškinimas, ką reiškia

70 — Žr. sprendimo *Manninen* (minėto 33 išnašoje) 22–24 punktus ir generalinės advokatės J. Kokott išvados šioje byloje 27–33 punktus.

71 — Žr. mano išvadą *Ospelt* (minėtą 68 punkte).

„tiesioginės investicijos“, o būtent „Fizinių asmenų arba komercinių, pramonės ar finansinių įmonių daromos visų rūšių investicijos, kurios skirtos ilgalaikiams tiesioginiams ryšiams tarp asmens, suteikiančio kapitalą, ir verslininko ar įmonės, kuriems suteikiamas kapitalas ekonominei veiklai, užmegzti ar palaikyti. Taigi, ši sąvoka turi būti suprantama plačiausiaja prasme“.

„efektyviai dalyvauti bendrovę valdant ar ją kontroliuojant“. Tačiau aš norėčiau pastebėti, kad ši kartelė yra pastebimai žemesnė nei „lemiamos įtakos“ kriterijus, kurį nurodžiau IV dalies A punkte nagrinėdamas, kaip atskirti EB 43 ir 56 straipsnių taikymo sritį.

118. Aiškinamajame rašte toliau nurodoma, kad „Nomenklatūros I skyriaus 2 punkte nurodytose bendrovėse, kurių atsakomybę riboja turimos akcijos, tiesioginėse investicijose dalyvaujama tada, kai fizinio asmens ar kitos įmonės arba bet kurio kito turėtojo turimas akcijų paketas suteikia teisę akcininkui arba pagal nacionalinių įstatymų nuostatas, reglamentuojančias akcijų ribojamos atsakomybės bendroves, arba kitaip efektyviai dalyvauti bendrovę valdant ar ją kontroliuojant“.

119. Būtent nacionalinis teismas turi nuspręsti, ar konkrečiu atveju Jungtinės Karalystės bendrovės turima bendrovės, trečiosios valstybės rezidentės, kapitalo dalis leidžia pastarojoje bendrovėje užmegzti arba išlaikyti „ilgalaikius ir tiesioginius ryšius“, kurie leistų Jungtinės Karalystės bendrovei

120. Todėl EB 56 straipsnyje įtvirtintas draudimas taikytinas tik tada, kai Jungtinės Karalystės bendrovės turima trečiosios šalies bendrovės kapitalo dalis neleidžia jai veiksmingai dalyvauti valdant šią bendrovę.

121. Tai savo ruožtu kelia klausimą, ar EB 56 straipsnio vertinimui taikytini tie patys argumentai, kai kalbama apie kapitalo judėjimą Bendrijos viduje ir kai kalbama apie kapitalo judėjimą tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių. Šiuo atžvilgiu, remiantis EB 56 straipsnio 1 dalie formuluote, akivaizdu, kad iš esmės yra draudžiami laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių apribojimai. Vis dėlto aš manau, kad vertinant, ar šie apribojimai yra pateisinami (ar pagal EB 58 straipsnio 1 dalį, ar taikant diskriminacijos kriterijus, būtinus EB 56 straipsnio vertinimui), galima taikyti visiškai kitokius argumentus nei vien apribojimų Bendrijos viduje atveju. Kaip jau esu nurodęs savo išvadoje *Ospelt*, kapitalo laisvei Bendrijos viduje būdinga tai, kad ši laisvė turi būti pripažįstama ekonominės ir pinigų

sąjungos sudedamąja dalimi⁷². Šioje išvadoje aš esu pasakęs, kad tai, jog, sukūrus ekonominę ir pinigų sąjungą, pinigų politiką formuoja Europos centrinis bankas, reiškia visišką pinigų ir kapitalo judėjimo sąlygų vienovę. Tokio konteksto nėra kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių atveju, nors didžioji kapitalo judėjimo dalis yra liberalizuota visame pasaulyje⁷³. Dėl šių priežasčių aš neatmesčiau galimybės, kad valstybė narė galėtų įrodyti, jog kapitalo judėjimo su trečiosiomis šalimis apribojimas yra pateisinamas tam tikra priežastimi tokiomis aplinkybėmis, kai tokia priežastis jokių būdu nebūtų tinkamas kapitalo judėjimo vien tik Bendrijos viduje apribojimo pateisinimas.

lema nei Bendrijos vidaus situacijose. Tačiau, mano nuomone, šio abstraktaus argumento nepakanka norint įrodyti, kad FID schemos apribojimai dividendų iš trečiosios šalies šaltinio atveju šiuo konkrečiu atveju yra pateisinami.

123. Bet kuriuo atveju atsižvelgdamas į savo atsakymą dėl EB 57 straipsnio 1 dalies taikymo srities nagrinėjamoje byloje aš manau, kad nėra būtina pateikti išsamaus atsakymo į šį klausimą.

122. Tačiau, kaip jau esu pastebėjęs, nagrinėjamoje byloje Jungtinės Karalystės vyriausybė nepateikė jokių pagrįstų argumentų, kodėl taikomi specialūs pagrindai pateisinant FID sistemos apribojimus trečiųjų šalių atveju. Jos argumentai, kuriais siekiama pateisinti schemą, visų pirma yra pagrįsti fiskaline darna, be to, ji teigia, kad „pajamų nutekėjimas“ iš Bendrijos kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis atveju yra aktualesnė prob-

124. Todėl, mano nuomone, atsakymas į penktąjį klausimą turėtų būti toks, kad iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstybei narei priėmus pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytus teisės aktus ir po šios datos jai priėmus kitus ketvirtajame klausime aprašytus teisės aktus, ir jei pastarieji sudaro EB 56 straipsniu draudžiamą apribojimą, šis apribojimas priskirtinas nuostatoms, kurios galiojo 1993 m. gruodžio 31 d., kaip apibrėžta EB 57 straipsnio 1 dalyje.

72 — Žr. išvados *Ospelt* (minėtos 68 išnašoje) 35–40 punktus.

73 — Išvados *Ospelt* (minėtos 68 išnašoje) 41 ir 42 punktai.

F — Šeštasis – devintasis klausimai

125. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą šeštajame – devintajame klausimuose teiraujamasi apie tai, kokios teisinės gynybos priemonės turi būti suteiktos atitinkamoms bendrovėms, Jungtinės Karalystės rezidentams, arba kitoms tos pačios grupės bendrovėms, jeigu kuris nors iš pirmajame – penktajame klausimuose nurodytų teisės aktų pažeidžia kurias nors šiuose klausimuose nurodytas Bendrijos teisės nuostatas.

126. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad pagal 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 papildymas⁷⁴. Taigi valstybė narė iš principo privalo sugrąžinti pažeidžiant Bendrijos teisę surinktus mokesčius⁷⁵.

74 — Sprendimo *Metallgesellschaft* (minėto 12 išnašoje) 84 punktas. Žr. taip pat 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, Rink. p. 3595, 12 punktą; 1988 m. vasario 2 d. Sprendimo *Barra*, 309/85, Rink. p. 355, 17 punktą; 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 40 punktą; 1999 m. vasario 9 d. Sprendimo *Dilexport*, C-343/96, Rink. p. I-579, 23 punktą; 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Michailidis*, sujungtos bylos C-441/98 ir C-442/98, Rink. p. I-7145, 30 punktą.

75 — Sprendimo *Metallgesellschaft* (minėto 12 išnašoje) 84 punktas. Žr. taip pat 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, Rink. p. I-6325, 34 punktą; 2003 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-129/00, Rink. p. I-14637, 25 punktą; 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kiti*, sujungtos bylos C-192/95-C-218/95, Rink. p. I-165, 20 punktą; sprendimo *Dilexport* (minėto 74 išnašoje) 23 punktą, ir sprendimo *Michailidis* (minėto 74 išnašoje) 30 punktą.

127. Nesant Bendrijos teisės reglamentavimo neteisėtai surinktų sumų grąžinimo srityje, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti detalias ieškinių, skirtų užtikrinti iš Bendrijos teisės kylančių asmenų teisių apsaugą, procesines taisykles su sąlyga, kad, visų pirma, tokios taisyklės nebus mažiau palankios nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir, antra, kad dėl jų Bendrijos teisėje nustatytų teisių įgyvendinimas netaps praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas)⁷⁶.

128. Nagrinėjamoje byloje keliamas klausimas, ar ieškovų reikalavimai turi būti apibūdinami kaip ieškinys dėl restitucijos, ieškinys dėl žalos atlyginimo ar ieškinys dėl sumos, atitinkančios neteisėtai atsisakytą suteikti naudą, išmokėjimo.

129. Šiuo aspektu taip pat aktualus Teisingumo Teismo sprendimas *Metallgesellschaft*. Šioje byloje antrasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinio teismo klausimas buvo susijęs su tuo, kokia turėtų būti suteikta teisinės gynybos prie-

76 — Sprendimo *Metallgesellschaft* 85 punktas. Žr. taip pat sprendimo *Marks & Spencer I* (minėto 75 išnašoje) 39 punktą; 1998 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Edis*, C-231/96, Rink. p. I-4951, 19 ir 34 punktus; 1998 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Spac*, C-260/96, Rink. p. I-4997, 18 punktą; 1998 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Aprile*, C-228/96, Rink. p. I-7141, 18 punktą ir sprendimo *Dilexport* (minėto 74 išnašoje) 25 punktą. Žr. panašiai 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimą *Courage prieš Crehan*, C-453/99, Rink. p. I-6297.

monė, kai pažeidžiant EB 43 straipsnį dukterinei bendrovei, Jungtinės Karalystės rezidentei, ir jos patronuojančiai bendrovei, ne Jungtinės Karalystės rezidentei, buvo neleista pasinaudoti grupės atleidimo nuo mokesčio schema. Buvo klausiama, ar pagal EB 43 straipsnį ši dukterinė bendrovė ir (arba) jos patronuojanti bendrovė turi teisę gauti sumą, lygią palūkanoms, apskaičiuotoms nuo dukterinės bendrovės iš anksto sumokėtų sumų, per laikotarpį nuo šių sumų sumokėjimo iki dienos, kai mokestis tapo mokėtinas, net jeigu nacionalinė teisė draudė mokėti palūkanas už nemokėtinas pagrindines sumas. Teisingumo Teismas pabrėžė, kad nacionaliniam teismui pateiktų ieškinių teisinė klasifikacija (pagal Jungtinės Karalystės teisę) nėra jo užduotis; nurodyti savo ieškinių pobūdį ir pagrindą (t. y. ar šie ieškiniai pateikti dėl restitucijos, ar dėl žalos atlyginimo) turi atitinkamos bendrovės, prižiūrint nacionaliniam teismui⁷⁷.

130. Tuo remdamasis toliau Teisingumo Teismas nagrinėjo klausimus, kylančius, atsižvelgiant į abi nacionalinio teismo pateiktas hipotezes: pirmą, hipotezę, kad ieškiniai turi būti priskirti reikalavimams dėl restitucijos, ir antrą, hipotezę, kad šie ieškiniai turi būti priskirti reikalavimams dėl žalos atlyginimo⁷⁸. Jis nusprendė, jog bet kuriuo atveju pagal EB 43 straipsnį reikalaujama,

kad ieškovai turėtų veiksmingas teisinės gynybos priemones tam, kad jiems būtų atlyginti finansiniai nuostoliai, patirti iš anksto mokant mokestį – dėl to atitinkama valstybė narė turėjo naudoti, arba įvykdyta restitucija⁷⁹. Vien tai, kad vienintelis tokio ieškinio dalykas – palūkanų sumokėjimas, nėra pagrindas atmesti tokį ieškinį⁸⁰.

131. Norėčiau pažymėti, kad šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas nesiteiravo, kaip reikėtų aiškinti sprendime *Brasserie du Pêcheur* įtvirtintas valstybės atsakomybės už Bendrijos teisės pažeidimus bendrąsias sąlygas, o Teisingumo Teismas nesvarstė, ar šios sąlygos buvo įvykdytos⁸¹. Šį aspektą, nors tik kaip alternatyvą, labai trumpai aptarė generalinis advokatas N. Fennelly ir, jo nuomone, yra „teisingiau ir logiškiau ieškovų reikalavimus priskirti reikalavimams dėl restitucijos, o ne reikalavimams dėl nuostolių atlyginimo“⁸².

79 — Ten pat, 96 punktas.

80 — Ten pat, 96 punktas.

81 — 1996 m. kovo 5 d. Sprendimas *Brasserie du Pêcheur ir Factortame*, sujungtos bylos C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. I-1029.

82 — Generalinio advokato N. Fennelly išvados byloje *Metallgesellschaft* (minėta 12 išnašoje) 52 punktas.

77 — Sprendimo *Metallgesellschaft* (minėto 12 išnašoje) 81 punktas.

78 — Ten pat, 82–95 punktai.

132. Aš manau, kad nagrinėjamoje byloje šeštajame nacionalinio teismo klausime aprašyti reikalavimai, išskyrus vieną atvejį, turėtų būti prilyginti reikalavimams dėl neteisėtai surinktų sumų grąžinimo, t. y. dėl grąžinimo mokesčių, kurie buvo surinkti neteisėtai Teisingumo Teismo praktikos prasme, ir pareigą juos grąžinti iš esmės turi Jungtinė Karalystė. Pagrindinis principas turėtų būti tas, kad Jungtinė Karalystė neturėtų pelnytis apmokestindama mokesčiu, o bendrovės (ar bendrovių grupės), iš kurių buvo reikalaujama sumokėti mokesčių, neturėtų patirti nuostolių dėl tokio apmokestinimo⁸³. Todėl, mano manymu, tam, kad *Test Claimants* suteikta teisinės gynybos priemonė leistų jiems gauti veiksmingą atlyginimą patirtų finansinių nuostolių, dėl kurių atitinkamos valstybės valdžios institucijos turėjo naudoti, arba veiksmingą restituciją, šis gynybos būdas turi būti taikomas visoms tiesioginėms neteisėtai surinkto mokesčio pasekmėms. Aš manau, kad tai turėtų apimti:

- 1) pelno mokesčio, kuris buvo neteisėtai surinktas, grąžinimą (šeštojo klausimo a, c ir g punktai);
- 2) lengvatų, taikytų dėl tokio neteisėtai rinkto pelno mokesčio, susigrąžinimą (šeštojo klausimo b punktas);

- 3) lengvatų, kurių buvo atsisakyta, norint tam tikras sumas atskaityti iš neteisėtai rinkto pelno mokesčio, susigrąžinimą (šeštojo klausimo e punktas)
- 4) galimybės panaudoti pinigų praradimą dėl to, kad pažeidžiant Bendrijos teisę pelno mokestis buvo mokamas anksčiau nei įprasta (šeštojo klausimo d, f ir h punktai)⁸⁴. Visais atvejais būtent nacionalinis teismas turi įsitikinti, kad reikalaujamą atlyginti žalą tiesiogiai nulėmė neteisėtai surinktas mokestis.

133. Tačiau šiuo atžvilgiu aš nesu įsitikinęs, kad reikalavimas, apibūdintas šeštojo klausimo i punkte, turėtų būti prilygintas reikalavimams dėl neteisėtai surinktų mokesčių grąžinimo. *Test Claimants* iš esmės teigia, kad dėl to, jog Jungtinė Karalystė, pažeisdama diskriminacijos draudimo principą, Jungtinės Karalystės bendrovių, gaunančių FID, akcininkams nesuteikė lygiaverčių galimų atskaityti kreditų, šios bendrovės buvo priverstos tokius kreditus šiems akcininkams kompensuoti padidindamos skirstomo pelno sumą. Tačiau aš nemanau, kad tokie pelną skirstančios bendrovės veiksmai, kuriais padidinama skirstomo pelno suma, turi būti vertinami kaip tiesioginė pasekmė to, kad Jungtinė Karalystė neteisėtai nesuteikia akcininkams lygiaverčio kredito. Šių neteisėtų Jungtinės Karalystės veiksmų tiesioginė pasekmė paprasčiausiai yra šiems akcininkams taikomas papildomas mokestis, palyginti su

83 — Žr. generalinio advokato N. Fennelly išvados byloje *Metallgesellschaft* (minėta 12 išnašoje) 45 punktą.

84 — Žr. šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismo atsakymą į antrąjį klausimą sprendime *Metallgesellschaft* (minėtame 12 išnašoje).

tuo, kuris būtų taikomas, jeigu Jungtinė Karalystė laikytųsi savo įsipareigojimų pagal Bendrijos teisę, ir nuostolius dėl šio papildomo mokesčio patiria ne pelną skirstančios bendrovės, o akcininkai. Mano nuomone, yra visiškai priešingai – tai, kad šios bendrovės padidina savo akcininkams išmokamų dividendų sumą, nėra neišvengiama mokesčio kredito nesuteikimo pasekmė, be to, vien tuo remiantis negalima daryti išvados, kad didesnių dividendų paskirstymas būtinai reiškia pelną skirstančių bendrovių nuostolius.

134. Iš esmės būtent nacionalinis teismas turi nuspręsti, kaip pagal nacionalinę teisę turėtų būti kvalifikuoti įvairūs pateikti reikalavimai. Tačiau, kaip aš jau nurodžiau, taip yra laikantis sąlygos, kad reikalavimo kvalifikavimas turi leisti *Test Claimants* pasinaudoti veiksminga teisinės gynybos priemone tam, kad jiems būtų atlyginti finansiniai nuostoliai, patirti iš anksto mokant mokestį, o dėl to atitinkamos valstybės narės valdžios institucijos turėjo naudos, arba įvykdyta restitucija⁸⁵. Šis įpareigojimas reikalauja, kad kvalifikuodamas reikalavimus pagal nacionalinę teisę nacionalinis teismas atsižvelg-

tų į tai, jog atitinkamu atveju gali būti neįvykdytos sprendime *Brasserie du Pêcheur* nustatytos žalos atlyginimo sąlygos ir kad netgi tokiomis aplinkybėmis nacionalinis teismas turi užtikrinti veiksmingą teisinės gynybos priemonę.

135. Pavyzdžiui, aš nesu įsitikinęs, kad nagrinėjamoje byloje visų nagrinėjamame prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytų Jungtinės Karalystės sistemos aspektų, kurie, mano nuomone, pažeidžia Bendrijos teisę, atžvilgiu yra įvykdytos sprendimo *Brasserie du Pêcheur* sąlygos. Akivaizdu, kad įvykdyta pirmoji sąlyga (teisės nuostatos, kuria siekiama suteikti teises privatiems asmenims, pažeidimas), nes kiekviena iš Bendrijos teisės nuostatų, kuria remiamasi, veikia tiesiogiai. Tas pats iš esmės būtų ir su trečiąja sąlyga (tiesioginis priežastinis ryšys tarp valstybei tenkančios pareigos nesilaikymo ir šalių patirtų nuostolių), dėl pirmiau mano nurodytų priežasčių galbūt išskyrus reikalavimus, nurodytus šeštojo klausimo i punkte.

136. Tačiau aš labai abejoju, ar visų sistemos aspektų, kurie, mano nuomone, pažeidžia Bendrijos teisę, atžvilgiu įvykdyta antroji sąlyga, kad Bendrijos teisės pažeidimas turi būti „pakankamai akivaizdus“. Kaip sprendi-

85 — Sprendimo *Metallgesellschaft* (minėto 12 išnašoje) 96 punktas.

me *Brasserie du Pêcheur* nurodė Teisingumo Teismas,

prejudicinio sprendimo arba nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos šiuo klausimu, iš kurių aišku, kad konkretus elgesys yra pažeidimas.“⁸⁶.

„<...> pagrindinis būdas nustatyti, ar Bendrijos teisės pažeidimas pakankamai akivaizdus, yra patikrinti, ar valstybė narė arba atitinkama Bendrijos institucija akivaizdžiai ir šiurkščiai pažeidė savo veiksmų laisvės ribas.

Veiksniai, į kuriuos kompetentingas teismas gali atsižvelgti, yra pažeistos normos aiškumas ir tikslumas, pagal tą normą nacionalinėms ar Bendrijos institucijoms paliekamas veiksmų laisvės mastas, pažeidimo arba žalos padarymas tyčia ar dėl neatsargumo, ar padaryta teisės klaida yra pateisinama ar nepateisinama, faktas, kad Bendrijos institucijos pasirinkta pozicija galėjo skatinti neveikimą, Bendrijos teisei prieštaraujančių nacionalinių priemonių ar veiklos ėmimąsi ar nenutraukimą.

Bet kuriuo atveju Bendrijos teisės pažeidimas bus tikrai akivaizdus, jei jis išliks, nepaisant sprendimo, kuriuo konstatuojamas inkriminuojamas įsipareigojimų nevykdymas, ar

137. Kaip jau esu pastebėjęs, sprendime *Metallgesellschaft* Teisingumo Teismas nenagrinėjo šio aspekto, o nacionalinis teismas šioje byloje taip pat neuždavė atitinkamų klausimų. Kaip minėjau, generalinis advokatas N. Fennelly laikėsi nuomonės, kad ieškovų teisinės gynybos priemonė šioje byloje buvo restitucinio pobūdžio, tačiau vis tiek alternatyviai pateikė kelis komentarus apie tai, ar buvo įvykdytos sprendimo *Brasserie du Pêcheur* sąlygos. Jis pastebėjo, kad „kyla klausimas, ar EB sutarties (43) straipsnis yra pakankamai aiškus ir tikslus, kad pažeidimas būtų vertintinas kaip pakankamai akivaizdus. Į tai turi būti žiūrima, atsižvelgiant į plačiai paplitusį rezidavimo vietos kriterijaus naudojimą tiesioginių mokesčių srityje kartu su atitinkamos teismo praktikos išsivystymo stadija atitinkamu laikotarpiu. Tai bus susiję su ribomis, kurios daro poveikį valstybių narių naudojimuisi šiuo kriterijumi, kai tai yra žalinga kitų valstybių narių rezidentų interesams. Trumpai tariant, ar atsisakymas leisti pasinaudoti grupės apmokestinimo sistema, žiūrint objektyviai, yra pateisinamas, ar nepateisinamas?“⁸⁷. Toliau jis pareiškė, kad, atsižvelgiant į tai, jog tai yra netiesioginė diskrimi-

86 — 1996 m. kovo 5 d. Sprendimas, C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. 1029, 55–58 punktai.

87 — Generalinio advokato N. Fennelly išvados byloje *Metallgesellschaft* (minėta 12 išnašoje) 55 punktas.

nacija, kuri, „apskritai paėmus, turėtų būti vertinama kaip pakankamai akivaizdi <...> Kad toks Sutarties 52 straipsnio pažeidimas, koks padarytas nagrinėjamoje byloje, būtų pripažintas pateisinamu, nacionalinis teismas turi įsitikinti ne tik tuo, kad Jungtinės Karalystės valdžios institucijos iš pradžių tikėjo, jog atsisakymas leisti pasinaudoti nagrinėjama grupės atleidimo nuo mokesčio sistema bendrovių grupėms, kurių patronuojanti bendrovė yra ne rezidentė, yra būtinas, bet, vertinant objektyviai ir atsižvelgiant į sprendimą *Bachmann*⁸⁸, o taip pat pagrindinių Sutarties taisyklių (kaip antai įsisteigimo laisvė) išimčių aiškinimo siaurai principą, ir kad šis tikėjimas buvo pagrįstas“⁸⁹.

138. Aš pritariu generaliniam advokatui N. Fennelly, kad pagrindinis klausimas, norint nustatyti, ar toks pažeidimas, kurį šioje byloje padarė Jungtinė Karalystė, yra pakankamai akivaizdus – yra tas, ar, vertinant objektyviai, teisės klaida buvo pateisinama, ar nepateisinama. Aš taip pat sutikčiau su tuo, kad daugelyje Bendrijos teisės sričių netiesioginė diskriminacija gali patenkinti šį kriterijų. Tačiau, kaip esu pastebėjęs savo išvadoje *Test Claimants in the ACT Group Litigation*⁹⁰, tam tikra Teisingumo Teismo praktika, kurioje nustatytos Sutarties laisvo

judėjimo nuostatų taikymo ribos tiesioginių mokesčių srityje, yra itin sudėtinga ir kartais tėra vystymosi stadijoje. Pavyzdžiui, mano nuomone, iki pat visai neseniai priimtų sprendimų *Verkooijen*⁹¹ ir *Manninen*⁹² nebuvo visiškai aišku, kad EB 43 ir 56 straipsniai įpareigoja valstybes nares, vykdančias kilmės valstybės kompetenciją, suteikti akcininkams rezidentams, gaunantiems pajamų iš užsienio šaltinio, lygiavertę apsaugą nuo dvigubo ekonominio apmokestinimo, kaip akcininkams rezidentams gaunantiems pajamų iš vidaus šaltinio. Tačiau šias sritis galima palyginti su pareigomis, kurios akivaizdžiai kyla iš antrinės teisės aktų, pavyzdžiui, iš Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos, arba iš atitinkamų teisės aktų galiojimo metu susiformavusios aiškos Teisingumo Teismo praktikos. Trumpai tariant, mano nuomone, darytina išvada, kad pažeidimai, padaryti dėl to, kas atitinkamu laikotarpiu vertintina kaip Teisingumo Teismo praktikos išsivystymo šioje srityje ribos, neturėtų būti pripažįstama kaip akivaizdus ir šurkštus valstybės narės veiksmų laisvės ribų nepaisymas, kaip apibrėžta Teisingumo Teismo praktikoje. Galiausiai šį klausimą turi įvertinti nacionalinis teismas, remdamasis nagrinėjamos bylos faktinėmis aplinkybėmis⁹³.

139. Atsižvelgdamas į tai, aš manau, kad atsakymas į šeštąjį – devintąjį klausimus

88 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249.

89 — Ten pat, 56 punktas.

90 — Žr. 2 išnašą.

91 — Žr. 33 išnašą.

92 — Žr. 33 išnašą.

93 — Žr., pavyzdžiui, sprendimo *Brasserie du Pêcheur* (minėto 81 išnašoje) 58 punktą.

turėtų būti toks, kad, nesant Bendrijos teisės reglamentavimo neteisėtai surinktų mokesčių grąžinimo srityje, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti detalias ieškinių, skirtų užtikrinti iš Bendrijos teisės kylančių mokesčių mokėtojų teisių apsaugą, procesines taisykles, įskaitant nacionaliniame teisme ieškovų pareikštų ieškinių kvalifikavimą. Tačiau tą darydami nacionaliniai teismai privalo užtikrinti, kad ieškovai turėtų veiksmingas teisinės gynybos priemones tam, kad jiems būtų atlyginti finansiniai nuostoliai, kuriuos šie ieškovai tiesiogiai patyrė dėl apmokestinimo Bendrijos teisę pažeidžiančiu mokesčiu, arba įvykdyta restitucija.

V — Apribojimas laike

140. Savo žodinėse pastabose Jungtinės Karalystės vyriausybė pareikalavo, kad tuo atveju, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, jog Jungtinė Karalystė nagrinėjamoje byloje pažeidė Bendrijos teisę, jis taip pat įvertintų galimą savo sprendimo veikimo laike apribojimą. Ji prašo, kad iškilus šiam klausimui Teisingumo Teismas atnaujintų procesą, priėmus sprendimą *Banca Popolare di Cremona* byloje⁹⁴. Jungtinės Karalystės vyriausybė pažymi, kad mūsų byloje nagrinėjami teisės aktai niekada nebuvo ginčijami Teisingumo Teisme iki pat šio teismo sprendimo *Metallgesellschaft*⁹⁵, kuris buvo susijęs

su kitu teisės aktų aspektu, nei keliamas nagrinėjamoje byloje. Be to, teisės aktai iš esmės nesikeitė nuo 1973 m. iki pat jų panaikinimo 1999 m., ir tuo metu užskaitos sistemos buvo dvigubo apmokestinimo panaikinimo būdas, kuriam pirmenybę teikė Komisija. Galiausiai Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad nagrinėjamų reikalavimų vertė gali prilygti 7 milijardams svarų sterlingų, ir viską dar apsunkintų tai, kad tektų spręsti reikalavimus, siekiančius 1974 metus.

141. Atsikirsdami į šiuos argumentus *Test Claimants* teigia, kad nagrinėjamos bylos galimos finansinės pasekmės yra kur kas mažesnės nei tos, kurias nurodė Jungtinės Karalystės vyriausybė – jų manymu, reikėtų kalbėti apie sumą nuo 100 milijonų iki 2 milijardų svarų sterlingų, priklausomai nuo šiuo metu Anglijos nacionaliniuose teismuose nagrinėjamo ieškinio, susijusio su apribojimais, baigties. Be to, jie teigia, kad, nepaisant to, jog Jungtinės Karalystės nacionaliniuose teismuose reikalavimai pagal EB 43 ir 56 straipsnius dėl Jungtinės Karalystės taisyklių tiesiogiai buvo pareikšti tik visai neseniai, aptariami teisės aktai (ir ypač jų taikymas užsienio situacijose) jau anksčiau buvo ginčijami kitais būdais. Galiausiai *Test Claimants* reikalauja, kad, jeigu

94 — Byla *Banca Popolare di Cremona*, C-475/03, nagrinėjama Teisme, 2005 m. kovo 17 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvada.

95 — Žr. 12 išnašą.

Teisingumo Teismas ketintų apriboti savo sprendimo veikimą laike, būtų atnaujinta žodinė proceso dalis ir būtų galima pateikti šiuo klausimu papildomas pastabas.

galėjo prisidėti kitų valstybių narių arba Komisijos elgesys⁹⁶.

142. Pradėsiu primindamas principus, taikytinus ieškinio pagrindui, susijusiam su apribojimu laike. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką šio teismo pateiktas Bendrijos teisės nuostatos aiškinimas paaiškina ir apibrėžia, kaip šios nuostatos prasmė ir apimtis turėtų būti suprantama ir taikoma nuo pat šios nuostatos įsigaliojimo dienos. Taikydamas Bendrijos teisei tvarkai būdingą bendrąjį teisinio saugumo principą Teisingumo Teismas yra nusprendęs apriboti kiekvieno atitinkamo asmens galimybę remtis jo išaiškinta nuostata, siekiant užginčyti gera valia užmegztus teisinius santykius, tik labai išimtiniais atvejais, atsižvelgdamas į poreikį užtikrinti teisinį saugumą. Šį žingsnį Teisingumo Teismas yra žengęs tik labai specifinėmis aplinkybėmis, kai 1) būtent dėl didžiulio skaičiaus teisinių santykių, kurie buvo užmegzti gera valia remiantis taisyklėmis, kurios, kaip buvo manoma, yra teisėtos ir galioja, kyla rimtų ekonominių pasekmių pavojus ir 2) paaiškėja, kad ir privatus asmenys, ir nacionalinės valdžios institucijos buvo paskatintos laikytis Bendrijos teisės aktų neatitinkančios praktikos dėl objektyvaus ir reikšmingo neaiškumo, susijusio su Bendrijos nuostatų prasme, prie kurio netgi

143. Atsakydamas į Jungtinės Karalystės vyriausybės argumentą nagrinėjamoje byloje, pirmiausia norėčiau pastebėti, kad kai vykstant procesui Teisingumo Teisme šalis iškelia pagrindą, tai būtent ši šalis turi užtikrinti, kad jos argumentai būtų aiškiai suformuluoti ir kad Teisingumo Teismui būtų pateikta pakankamai informacijos, kuri leistų jam priimti sprendimą atitinkamu klausimu. Tai yra pagrindinis proceso Teisingumo Teisme principas, būtinas, siekiant išvengti, kad nebūtų priimami Teisingumo Teismo sprendimai dėl vien hipotetinių klausimų arba remiantis vien tik prielaidomis, kurios gali pasirodyti esą neteisingos. Be to, iš esmės šalių rašytinėse pastabose turi būti nurodomi visi pagrindai, kuriais jos remiasi⁹⁷. Taip yra ne tik norint suteikti kitoms bylos šalims pakankamą galimybę apsiginti, bet ir norint padėti Teisingumo Teismui priimti pradinius sprendimus, kaip, pavyzdžiui, dėl bylų pa-

96 — Žr. 2005 m. kovo 15 d. Sprendimo *Bidar*, C-209/03, Rink. p. I-2119, 66–69 punktus; generalinio advokato F. G. Jacobs išvados *Banca Popolare di Cremona* (minėtos 94 išnašoje) 74 ir 75 punktus ir 2005 m. lapkričio 10 d. generalinio advokato A. Tizzano išvadą byloje *Meilicke*, C-292/04.

97 — Žr. tiesioginių ieškinų atveju Teisingumo Teismo procedūros reglamento 38 straipsnį ir 42 straipsnio 2 dalį. 38 straipsnyje reikalaujama, kad ieškinyje būtų nurodoma „pagrindų, kuriais remiamasi, santrauka“. 42 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad „vykstant procesui negalima pateikti naujų pagrindų, išskyrus tuos atvejus, kai jie pagrindžiami teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, kurios tapo žinomos vykstant procesui. Jeigu vykstant procesui viena iš šalių pateikia naują pirmiau nurodytu būdu pagrįstą pagrindą, pirmininkas, net ir pasibaigus įprastiniams procesiniams terminams, vadovaudamasis teisėjo pranešėjo pranešimu ir išklauses generalinį advokatą, gali duoti kitai šaliai laiko atsakyti į šį pagrindą. Sprendimas dėl šio pagrindo priimtumo yra atidedamas ir priimamas kartu su galutiniu sprendimu“.

skyrimo konkrečioms teismo sudėtims arba dėl parengtinio tyrimo priemonių, kurios galėtų būti būtinos.

niekada nebuvo ginčijama pagal ES teisę ir kad tuo metu užskaitos sistemos buvo ekonominio dvigubo apmokestinimo panaikinimo būdas, kuriam pirmenybę teikė Komisija. Ji nepateikė jokių argumentų dėl to, kokia Teisingumo Teismo praktika, susijusi su EB 43 ir (arba) 56 straipsniais, yra aktuali nagrinėjamoje byloje šiuo klausimu, arba dėl to, kokį, jos manymu, „atskaitos“ tašką turėtų pasirinkti Teisingumo Teismas, jeigu nuspręstų apriboti savo sprendimo veikimą⁹⁸.

144. Nagrinėjamoje byloje Jungtinės Karalystės vyriausybė pagrindą, susijusį su veikimo laike apribojimu, iškėlė ne rašytinėse pastabose, o per posėdį ir nepateikė jokių išsamių esminių argumentų arba įrodymų nė dėl vieno iš dviejų elementų, kuriuos pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismas turi nustatyti, kad galėtų apriboti sprendimo veikimą laike. Kalbant apie pirmąjį elementą (kad dėl didžiulio skaičiaus teisinių santykių, kurie buvo užmegzti gera valia remiantis taisyklėmis, kurios, kaip buvo manoma, yra teisėtos ir galioja, kyla rimtų ekonominių pasekmių pavojus), nors Jungtinė Karalystė apskaičiavo, kad potenciali vertintina suma yra 7 milijardai svarų sterlingų, ji nenurodė, kaip gavo šią sumą, taip pat nenurodė teisinių santykių, kuriais ši suma grindžiama, skaičiaus. Šiuo klausimu Jungtinės Karalystės vyriausybė daugiau nepateikė jokių paaiškinimų atsikirdama į *Test Claimants* kontrargumentą, kad reikėtų kalbėti apie sumą nuo 100 milijonų iki 2 milijardų svarų sterlingų. Kalbėdama apie antrąjį elementą (reikalavimas, kad privatus asmuo ir nacionalinės valdžios institucijos turėjo būti „paskatinti laikytis Bendrijos teisės aktų neatitinkančios praktikos dėl objektyvaus ir reikšmingo neaiškumo, susijusio su Bendrijos nuostatų prasme“), Jungtinės Karalystės vyriausybė apsiribojo nurodydama, kad iki bylos *Metallgesellschaft* jos ACT sistema

145. Dėl šių priežasčių aš manau, jog Teisingumo Teismas turėtų atmesti Jungtinės Karalystės vyriausybės pateiktą pagrindą dėl apribojimo laike vien jau dėl to, kad šis pagrindas yra nepakankamai pagrįstas. Norėčiau pažymėti, jog Jungtinės Karalystės vyriausybė net nesistengė pasiteisinti dėl to, kad neiškėlė pagrindo, susijusio su apribojimu laike, savo rašytinėse pastabose arba kad nepateikė pagrįstų argumentų šiuo klausimu per visą procesą Teisingumo Teisme. Žinoma, Jungtinės Karalystės vyriausybė prašė, kad Teisingumo Teismas atnaujintų procesą po to, kai bus priimtas sprendimas *Banca Popolare di Cremona*. Tačiau pagrindiniai Teisingumo Teismo praktikos, kurioje išdėstytos dvi pagrindinės šio Teismo sprendimų apribojimo laike sąlygos, bruožai, kuriuos aš apibūdinau pirmiau, jau buvo senokai nusistovėję. Papildomas šiai teismo praktikai aspektas, nagrinėtas atnaujinus procesą *Ban-*

98 — Palyginti, pavyzdžiui, su bylomis *Banca Popolare di Cremona* (minėta 94 išnašoje) ir *Meilicke* (minėta 96 išnašoje), jose Italijos ir Vokietijos vyriausybės esminius argumentus dėl klausimo, susijusio su apribojimu laike, nurodė jau pradinėse rašytinėse pastabose.

ca Popolare di Cremona byloje po to, kai šioje byloje buvo pateikta generalinio advokato F. G. Jacobs išvada (t. y. galimybė nustatyti priimtino sprendimo veikimo atskaitos tašką), nagrinėjamoje byloje nebuvo iškeltas.

ir buvo susijusi su kitokio pobūdžio diskriminacija, atsirandančia dėl šių teisės aktų⁹⁹. Be to, aš negaliu pritarti netiesioginiam Jungtinės Karalystės teiginiui, kad tai, jog tuo metu Komisija tariamai teikė pirmenybę ekonominio dvigubo apmokestinimo pagal užskaitos metodą naikinimui, Jungtinę Karalystę vertė manyti, jog jos sistema atitiko Bendrijos teisę: netgi jeigu Komisija apskritai ir toleravo užskaitos metodus, tai ji tikrai netoleravo konkrečių diskriminuojančių nagrinėjamoje byloje vertinamų Jungtinės Karalystės užskaitos sistemos požymių. Taigi nėra jokių priežasčių manyti, kad Jungtinė Karalystė „buvo paskatinta“ išlaikyti savo sistemą dėl objektyvaus ir reikšmingo neaiškumo, susijusio su Bendrijos nuostatų prasme, arba kad Komisija kaip nors prisidėjo prie tokio neaiškumo, kaip apibrėžia pirmiau aprašytoje Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtinto kriterijaus antrasis elementas.

146. Tačiau jeigu Teisingumo Teismas laikytųsi nuomonės, kad to, jog Jungtinė Karalystė nepagrindė savo pagrindo, savaime nepakanka norint atmesti klausimą dėl apribojimo laike, pateiksiu šiuos pastebėjimus (nors dėl pirmiau nurodytų priežasčių ir nesu linkęs reikšti savo nuomonės dėl pagrįstumo prieš tai neišklausęs pagrįstų argumentų). Kaip jau esu nurodęs, Sutarties nuostatų dėl laisvo judėjimo taikymo tiesioginių mokesčių srityje ribos ne visada buvo aiškios, tačiau aš manau, kad Jungtinė Karalystė turėjo žinoti, jog kyla pavojus, kad sistema, pagal kurią pajamos iš užsienio šaltinio yra vertinamos mažiau palankiai nei pajamos iš vidaus šaltinio, gali būti pripažinta diskriminuojančia ir pažeidžiančia Bendrijos teisę. Galimas pagrindinio draudimo diskriminuoti pritaikymas teisės aktams, reglamentuojantiems tiesioginius mokesčius, Jungtinei Karalystei turėjo būti akivaizdus bent jau nuo Teisingumo Teismo sprendimo *Avoir Fiscal* (jeigu ne anksčiau), nors ši byla

147. Dėl šių priežasčių aš manau, kad Teisingumo Teismas turėtų atmesti Jungtinės Karalystės vyriausybės pagrindą, kad šio Teismo sprendimo veikimas turėtų būti apribotas laike.

99 — 1986 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją (Avoir fiscal)*, 270/83, Rink. p. 273.

VI — Išvada

148. Dėl šių priežasčių aš manau, kad į *High Court of England and Wales, Chancery Division* pateiktus klausimus Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

- EB 43 ir 56 straipsniai draudžia valstybei narei palikti galioti ir taikyti tokius teisės aktus, kokie nagrinėjami byloje, pagal kuriuos bendrovės, šios valstybės narės rezidentės, iš kitų bendrovių rezidenčių gauti dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu, o bendrovės rezidentės iš bendrovių, kitų valstybių narių rezidenčių, gauti dividendai apmokestinami pelno mokesčiu suteikus dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvatą už bet kurį nuo šių dividendų mokėtiną mokestį prie šaltinio ir tam tikromis sąlygomis už bendrovių ne rezidenčių nuo jų pelno sumokėto pelno mokesčio jų rezidavimo valstybėje.
- Prašymo priimti prejudicinį sprendimą antrajame ir trečiajame klausimuose apibūdinta Jungtinės Karalystės sistema, pagal kurią bendrovės lygmenyje yra visiškai panaikinamas dvigubas ekonominis dividendų iš vidaus šaltinio, paskirstytų Jungtinės Karalystės bendrovėms akcininkėms apmokestinimas, bet pagal kurią neužtikrinamas visiškas dvigubo ekonominio dividendų, kuriuos paskirsto bendrovės, kitų valstybių narių rezidentės, apmokestinimo panaikinimas, yra diskriminuojanti ir pažeidžia EB 43 ir 56 straipsnius, o taip pat Tarybos direktyvos 90/435/EEB 4 straipsnio 1 dalį, kai pelno paskirstymas patenka į šios direktyvos taikymo sritį. Tačiau ši sistema nepažeidžia šios Direktyvos 6 straipsnio.

- Tuo atveju, kai Jungtinės Karalystės teisės aktai tam tikromis aplinkybėmis numato, jog bendrovės rezidentės susigrąžina, jei taip pasirenka, 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), 1) jie prieštarauja EB 43 ar 56 straipsniams, taip pat Tarybos direktyvos 90/435/EEB 4 straipsnio 1 daliai, kai šie teisės aktai įpareigoja bendroves rezidentes sumokėti *ACT* ir vėliau prašyti jį grąžinti, nes taip nėra užtikrinamas visiškas dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimas, lygiavertis tam, kuris yra taikomas dividendams iš vidaus šaltinio, ir 2) jie prieštarauja EB 43 ar 56 straipsniams, kai nenumato bendrovių rezidenčių akcininkų dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimo, lygiavertčio tam, kuris jiems būtų taikomas už dividendus, išmokėtus bendrovės rezidentės, kuri pati negavo dividendų iš bendrovių ne rezidenčių.
- Iki 1993 m. gruodžio 31 d. valstybei narei priėmus prašymo priimti prejudicinį sprendimą pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytus teisės aktus ir po šios datos jai priėmus kitus prašymo priimti prejudicinį sprendimą ketvirtajame klausime aprašytus teisės aktus, ir jei pastarieji sudaro EB 56 straipsniu draudžiamą apribojimą, šis apribojimas priskirtinas nuostatoms, kurios galiojo 1993 m. gruodžio 31 d., kaip apibrėžta EB 57 straipsnio 1 dalyje.
- Nesant Bendrijos teisės reglamentavimo neteisėtai surinktų mokesčių grąžinimo srityje, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti detalias ieškinių, skirtų užtikrinti iš Bendrijos teisės kylančių mokesčių mokėtojų teisių apsaugą, procesines taisykles, įskaitant nacionaliniame teisme ieškovų pareikštų ieškinių kvalifikavimą. Tačiau tą darydami nacionaliniai teismai privalo užtikrinti, kad ieškovai turėtų veiksmingas teisinės gynybos priemones tam, kad jiems būtų atlyginti finansiniai nuostoliai, kuriuos šie ieškovai tiesiogiai patyrė dėl apmokestinimo Bendrijos teisę pažeidžiančiu mokesčiu, arba įvykdyta restitucija.