

Downloaded via the EU tax law app / web

Sujungtos bylos C-338/08 ir C-339/08

P. Ferrero e C. SpA

prieš

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba

ir

General Beverage Europe BV

prieš

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1

(Commissione tributaria regionale di Torino prašymai priimti prejudicin? sprendim?)

„Prašymas priimti prejudicin? sprendim? – Direktyva 90/435/EEB – „Mokes?io prie šaltinio“ s?voka – 5 % dydžio mokes?io išmokant dividendus ir Italijoje ?sisteigusios dukterin?s bendrov?s „apmokestinimo padidinimo gr?žinimo“ Nyderlanduose ?sisteigusiai savo patronuojan?iai bendrovei taikymas pagal dvišal? sutart?“

Sprendimo santrauka

1. *Teis?s akt? derinimas – Bendroji mokes?i? sistema, taikoma ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms – Direktyva 90/435 – Patronuojan?iai bendrovei išmok?to pelno atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je – Mokestis prie šaltinio*

(Tarybos direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalis)

2. *Teis?s akt? derinimas – Bendroji mokes?i? sistema, taikoma ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms – Direktyva 90/435 – Patronuojan?iai bendrovei išmok?to pelno atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je – Nacionalin?ms arba sutartin?ms nuostatoms, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti ekonomin? dvigub? dividend? apmokestinim?, taikoma išimtis*

(Tarybos direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalis ir 7 straipsnio 2 dalis)

1. „Apmokestinimo padidinimo grąžinimui“, kurį pelnį išmokėjusi bendrovė atlieka savo patronuojančiam bendrovei pagal sutartą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, taikomas mokestis nėra mokestis prieš šaltinį už išmokėtą pelnį, iš esmės draudžiamas Direktyvos 90/435 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 5 straipsnio 1 dalimi, jeigu šis apmokestinimo padidėjimas yra pelnį išmokančios bendrovės mokamas papildomas mokestis ir dėl to šio padidėjimo sumos grąžinimas patronuojančiam bendrovei laikytinas dalies mokestinių pajamų pervedimu, išplaukiančių iš pelnį išmokančios bendrovės steigimo valstybės atsisakymo galutinai jas gauti, siekiant abiejų valstybių, esančių minėtos sutarties šalimis, sutarto tikslo apriboti ekonominę dvigubą dividendų, kuriuos patronuojančiam bendrovei išmoka jos dukterinė bendrovė, apmokestinimą.

Ši išvada taikoma su sąlyga, kad nacionalinis teismas patikrins įvairius reikšmingus aspektus ir visų pirma tai, ar pelnį išmokančios bendrovės steigimo valstybės narės mokesčių administratorius nuolatos praktikoje neatsisako mokestinių pajamų, kurias sudaro šis apmokestinimo padidėjimas, kai jos teritorijoje steigusi bendrovė išmoka dividendus kitoje valstybėje narėje steigusiai bendrovei, visų pirma tais atvejais, kai pelnį išmokanti bendrovė šį padidėjimą atitinkančias sumas tiesiogiai pveda bendrovei gavėjai. Jeigu turėtų būti konstatuota, kad yra toks atsisakymas, minėtas pervedimas galėtų būti laikomas pelno išmokėjimu. Todėl tokiu atveju reikėtų manyti, kad su apmokestinimo pagrindu susijusi sąlyga, reikalinga tam, kad apmokestinimą būtų galima pripažinti mokesčiu prieš šaltinį, ir pagal kurį mokesčio pagrindas turi būti pelno iš pelnį išmokančios bendrovės vertybinis popieris išmokėjimas, yra vykdyta. Kadangi taip pat vykdytos kitos dvi sąlygos dėl nagrinėjamo mokesčio, reikalingos tam, kad būtų galima apmokestinimą pripažinti mokesčiu prieš šaltinį, ir susijusios atitinkamai su apmokestinimo atsiradimą lemiančiu vykiu bei apmokestinamojo asmens nustatymu, toks mokestis yra mokestis prieš šaltinį už dividendus, kuris iš principo draudžiamas Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalimi.

(žr. 26, 35–36, 38–39, 42 punktus ir rezoliucijos dalies 1 punktą)

2. Direktyvos 90/435 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 5 straipsnio 1 dalimi iš esmės draudžiamas mokestis prieš šaltinį už dividendus, kuriuos pelnį išmokėjusi bendrovė rezidentė išmoka savo patronuojančiam bendrovei ne rezidentei pagal sutartą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, gali būti laikomas patenkančiu šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalies taikymo sritį tik tada, jei, pirma, minėtoje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo būtų numatytos nuostatos, skirtos panaikinti arba sumažinti ekonominę dvigubą dividendų apmokestinimą, ir, antra, šio mokesčio taikymas nepanaikintų šių nuostatų veikimo, o tai turėtų būti vertinti nacionalinis teismas.

(žr. 47 punktą ir rezoliucijos dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. birželio 24 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 90/435/EEB – „Mokesčio prieš šaltinį“ sąvoka

– 5% dydžio mokesčio išmokant dividendus ir Italijoje ?sisteigusios dukterin?s bendrov?s „apmokestinimo padidinimo gr?žinimo“ Nyderlanduose ?sisteigusiai savo patronuojan?iai bendrovei taikymas pagal dvišal? sutart?“

Sujungtose bylose C?338/08 ir C?339/08

d?l *Commissione tributaria regionale di Torino* (Italija) atitinkamai 2007 m. rugs?jo 17 d. ir 2007 m. gruodžio 17 d. Nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2008 m. liepos 22 d., pagal EB 234 straipsn? pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? bylose

## **P. Ferrero e C. SpA**

prieš

**Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba** (C?338/08),

ir

## **General Beverage Europe BV**

prieš

**Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1** (C?339/08),

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas J.?C. Bonichot (praneš?jas), teis?jai C. Toader, K. Schiemann, P. K?ris ir L. Bay Larsen,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

pos?džio sekretor? L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2009 m. gruodžio 17 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *P. Ferrero e C. SpA*, atstovaujamos *avvocati* M. Cerrato ir G. Maisto,
- *General Beverage Europe BV*, atstovaujamos *avvocato* G. Maisto,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir R. Lyal,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

## **Sprendim?**

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? pateikti d?l tuo metu, kai vyko pagrindin?se bylose nagrin?jami ?vykiai, galiojusios redakcijos 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p.

147, toliau – direktyva), 5 straipsnio 1 dalies ir 7 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.

2 Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant dvi bylas, pirma, tarp *P. Ferrero e C. SpA* (toliau – *Ferrero*) ir Italijos mokesčių administratoriaus bei, antra, tarp *General Beverage Europe BV* (toliau – *GBE*) ir Italijos mokesčių administratoriaus dėl mokesčių, kuriuos šis pritaikė dėl finansinių pervedimų, laikomų dividendų išmokėjimu. Pirmoji byla susijusi su mokesčiais, išskaičiuotais bendrovei *Ferrero* išmokant dividendus ir grąžinant apmokestinimo padidinimą Nyderlanduose steigčiai savo patronuojančiai bendrovei *Ferrero International BV* (toliau – *Ferrero International*). Antroji byla susijusi su mokesčiais, kuriuos išskaičiavo Italijoje steigta dukterinė bendrovė *Martini e Rossi SpA* (toliau – *Martini*), išmokėjama dividendus ir grąžindama „apmokestinimo padidinimą“ bendrovei *GBE*.

## Teisinis pagrindas

### Sąjungos teisė

3 Direktyvos trečiojoje konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„kadangi vairių valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios patronuojančių ir dukterinių ūmonių santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms ūmonėms; kadangi dėl skirtingų valstybių narių ūmonių bendradarbiavimo sąlygų yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės ūmonių bendradarbiavimo sąlygos; kadangi tam, kad būtų lengviau grupuoti ūmones, būtina šie kriterijai pašalinti sukuriant bendrąjį sistemą“.

4 Direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje nustatoma šios direktyvos taikymo sritis:

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

– pelno, kurį tos valstybės ūmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių ūmonių, paskirstymui,

– pelno, kurį tos valstybės narės ūmonės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms ūmonėms [kitų valstybių narių ūmonėms, kurių dukterinės ūmonės jos yra], paskirstymui.“

5 Direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje taip apibrėžiamos patronuojančių ūmonių ir dukterinių ūmonių sąvokos:

„Taikant šią direktyvą:

a) patronuojančia ūmone būtinai laikoma kiekviena valstybės narės ūmonė, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažiau kaip 25 % kitoje valstybėje narėje esančių ūmonių, atitinkančių tas pačias sąlygas, kapitalo dalies;

b) „dukterinė ūmonė“ yra ūmonė, kurios kapitale turima a punkte minima kapitalo dalis.“

6 Direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje tvirtintas draudimo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio principas:

„Bent tais atvejais, kai patronuojanti ūmonė turi ne mažiau kaip 25 % dukterinės ūmonės kapitalo, iš pelno dalies, kurią dukterinė ūmonė perduoda savo patronuojančiai ūmonei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

7 Ta?iau direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje paai?kinama:

„Ši direktyva neturi ?takos taikant nacionalines arba sutartimis pagr?stas nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba suma?žinti ekonomin? dvigub? dividend? apmokestinim?, ypa? nuostatas d?l mokes?i? kredito mok?jimo dividend? gav?jams.“

#### *Nacionalin? teis?*

8 Tuo metu, kai vyko pagrindin?je byloje nagrin?jami faktai, galiojusioje Italijos teis?je buvo numatyta, kad dividendus gaunan?iai Italijoje ?steigtai bendrovei taikomas mokes?i? kreditas, lygus 9/16 išmok?t? dividend?. Kadangi Italijos bendrov?ms taikomas ?moni? pelno mokes?io dydis buvo 36 %, gaunan?ioji bendrov? gaudavo mokes?i? kredit?, kurio dydis atitikdavo dividendus išmok?jusios bendrov?s apmokestinimo sum?.

9 Italijos ?statym? leid?jas tam tikrais atvejais buvo numat?s „apmokestinimo padidinimo“ taikym? dividendus išmokan?i? bendrovei pajamoms (toliau – „apmokestinimo padidinimas“). Tuo metu, kai vyko pagrindin?je byloje nagrin?jami faktai, galiojusios redakcijos Vieningo teksto d?l pajam? mokes?io, patvirtinto 1986 m. gruod?io 22 d. Respublikos prezidento dekretu Nr. 917 (GURI, Nr. 302, 1986 12 31), 105 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta, kad šis apmokestinimo padidinimas taikomas, kai išmok?t? dividend? suma yra didesn? nei 64 % deklaruot? dukterin?s ?mon?s pajam?, o jo suma lygi 9/16 skirtumo.

#### *Dvi?al? Italijos Respublikos ir Nyderland? Karalyst?s sutartis*

10 Italijos Respublikos ir Nyderland? Karalyst?s sutarties d?l pajam? bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokes?i? sl?pimo prevencijos, papildytos 1990 m. gegu?ž?s 8 d. Hagoje pasira?ytu papildomu protokolu (toliau – dvi?al? sutartis), 10 straipsnio 1 dalyje ?tvirtintas principas, kad dividendai apmokestinami bendrov?s, kuri juos gauna, valstyb?je.

11 Nukrypstant nuo šio principo, pagal dvi?al?s sutarties 10 straipsnio 2 dalies a punkto i papunkt? leidžiama dividendus apmokestinti juos išmokan?ios bendrov?s valstyb?je, esant tokioms s?lygoms:

„Ta?iau šie dividendai taip pat apmokestinami valstyb?je, kurios rezident? yra dividendus išmokanti bendrov?, pagal šios valstyb?s teis?s aktus, bet jei dividendus gaunantis asmuo yra faktinis j? gav?jas, taip apskai?iuotas mokestis negali vir?yti:

a) i) 5 % dividend? bruto sumos, jeigu faktinis gav?jas yra bendrov?, turinti daugiau nei 50 procent? balsavimo teis? suteikian?i? bendrov?s, kuri moka dividendus 12 m?nesi? laikotarpiu prieš sprendimo išmok?ti dividendus pri?mim?, akcij?.“

12 Dvi?al?s sutarties 10 straipsnio 3 dalyje numatoma galimyb? Nyderland? bendrovei gauti šio sprendimo 9 punkte nurodyto apmokestinimo padidinimo kompensacij?:

„Asmuo, kuris yra Nyderland? rezidentas ir gauna bendrov?s, Italijos rezident?s, išmok?t? dividend?, turi teis? ? sumos, atitinkan?ios su šiais dividendais susijusio [apmokestinimo padidinimo] kompensacij?, kuri? turi sumok?ti pastaroji bendrov?, jeigu buvo išskai?iuotas 2 dalyje numatytas mokestis. Šios kompensacijos turi b?ti paprašyta per Italijos teis?s aktuose numatytus terminus per t? pa?i? bendrov?, kuri šiuo atveju veikia savo vardu ir min?to Nyderland? rezidento s?skaita.

Ši nuostata taikoma dividendams, kuriuos išmokėti buvo nuspręsta po šios Sutarties įsigaliojimo datos.

Dividendus išmokaioji bendrovė gali išmokėti minėtą sumą Nyderlandų rezidentui kartu su jam išmokamais dividendais ir pirmoje deklaracijoje po tokio sumokėjimo atskaityti tokį pat sumą iš savo mokėtino mokesčio. <...>“

13 Dvišalės sutarties 10 straipsnio 5 dalies a ir b punktuose nurodyta:

- „a) Šiame straipsnyje vartojama sėvoka „dividendai“ reiškia iš akcijų gaunamas pajamas <...>
- b) bendrovės, kuri yra Italijos rezidentė, išmokėtais dividendais taip pat laikomos 3 dalyje nurodytos bruto sumos, grėžinamos kaip apmokestinimo padidinimas ir susijusios su šios bendrovės išmokėtais dividendais.“

14 Be to, dvišalės sutarties 24 straipsnio 3 dalyje nurodyta:

„Be to, Nyderlandai suteiks taip apskaičiuoto Nyderlandų mokesčio atskaitę Italijoje pagal šios sutarties 10 straipsnio 2 dalį <...> apmokestinamąjį pajamų dalims, jeigu šios dalys ętrauktos ę 1 dalyje nurodytę pagrindę. Šios atskaitos suma lygi Italijoje už šias pajamų dalis sumokėtam mokesčiui, tačiau neviršija sumažinimo sumos, kuri bėtę suteikta, jeigu taip ę apmokestinimo pagrindę ętrauktos dalys bėtę vienintelęs pajamę, atleistę nuo Nyderlandų mokesčio pagal išvengti dvigubo apmokestinimo skirtas Nyderlandų teisęs aktę nuostatas, dalys.“

### **Pagrindinęs bylos ir prejudiciniai klausimai**

15 *Ferrero* ir *Martini*, kurių 100 % kapitalo priklauso ję patronuojanęioms bendrovęms, t. y. atitinkamai *Ferrero International* ir GBE, pirmoji – 1997 m., antroji – 1998 m. joms išmokęjo dividendus ir „gręžino“ apmokestinimo padidinimę pagal dvišalęs sutarties 10 straipsnio 3 dalį.

16 Italijos mokesčio administratorius, remdamasis dvišalęs sutarties 10 straipsnio 2 dalies a punkto i papunkčiu, šiems keturiems pervedimams pritaikę 5 % dydžio mokestę. Tuomet *Ferrero International* ir *GBE* pateikę prašymus gręžinti taip išskaičiuotus mokesčius. Mokesčio administratoriui prięmus sprendimus atmesti prašymus, ieškovęs pagrindinęje byloje kreipęsi atitinkamai ę *Commissione tributaria regionale di Cuneo* (Kuneo regioninę mokestinę ginę komisiija) ir *Commissione regionale di Torino* (Turino regioninę mokestinę ginę komisiija). Galiausiai *Corte suprema di cassazione* (Aukšęiausiasis kasacinis teismas), ę kurę buvo kreiptasi dęl šię dvieję ginę pagrindinęse bylose, nusprendę, pirma, kad toks mokestis už dividendus atitinka direktyvę, ir, antra, kad, priešingai, to negalima pasakyti apie tokio mokesčio taikymę apmokestinimo padidinimo gręžinimui. Tuomet šis teismas perdavę šias dvi bylas nagrinęti *Commissione tributaria regionale di Torino*.

17 Tokiomis aplinkybęmis *Commissione tributaria regionale di Torino* byloje C-338/08 nutarę sustabdyti bylos nagrinęjimę ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar mokestis, taikomas [apmokestinimo padidinimui], yra iš pelno išskaitomas mokestis prie šaltinio, draudžiamas pagal direktyvos <...> 5 straipsnio 1 dalį (nagrinęjamoje byloje dukterinę bendrovę pasirinko sutartinę tvarkę)?

2. Jei ę pirmęję klausimę bėtę atsakyta teigiamai, ar yra taikytina minętos direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje numatyta apsaugos išlyga?“

18 *Commissione tributaria regionale di Torino* taip pat nutarę byloje C-339/08 sustabdyti bylos

nagrinėjim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar mokestis, taikomas [apmokestinimo padidinimui], yra iš pelno išskaitomas mokestis prie šaltinio, draudžiamas pagal direktyvos 5 straipsn? <...>?

2. Ar yra taikytina <...> direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje numatyta apsaugos išlyga; b?tent, ar <...> direktyvos <...> 7 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad valstyb? nar? gali netaikyti šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatytos išimties tuo atveju, kai valstyb?, kurioje yra ?sisteigusi patronuojanti bendrov?, remdamasi dvišale sutartimi, suteikia šiai bendrovei mokes?i? kredit??“

19 2008 m. rugs?jo 16 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C?338/08 ir C?339/08 buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdomos rašytin? bei žodin? proceso dalys ir priimamas galutinis sprendimas.

### **D?I prejudicini? klausim?**

20 Pirmiausia konstatuotina, jog iš prejudicini? klausim? formuluo?i? aiškiai matyti, kad jie susij? tik su 5 % dydžio mokes?io, kur? Italijos mokes?i? administratorius, remdamasis dvišale sutartimi, taiko Italijos bendrov? j? patronuojan?ioms bendrov?ms, ?sisteigusioms Nyderlanduose, gr?žinamam apmokestinimo padidinimui, atitiktimi S?jungos teisei.

21 Taigi šie klausimai nesusij? nei su dividendams, kuriuos Italijos bendrov?s perveda j? patronuojan?ioms bendrov?ms, ?sisteigusioms Nyderlanduose, taikomu mokes?iu, nei juo labiau su šiais dividendams taikomos mokes?i? tvarkos, numatytos nacionalin?je teis?je pagrindin?je byloje, atitiktimi S?jungos teisei.

### *D?I pirmojo klausimo*

22 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo iš esm?s prašo paaiškinti, ar 5 % dydžio mokestis, kur? Italijos mokes?i? administratorius, remdamasis dvišal?s sutarties 10 straipsnio 2 dalies a punkto i papunk?iu, taiko Italijos bendrov?i?, remiantis šios sutarties 10 straipsnio 3 dalimi, vykdomam apmokestinimo padidinimo gr?žinimui j? patronuojan?ioms bendrov?ms, ?sisteigusioms Nyderlanduose, yra direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi uždraustas mokestis prie šaltinio.

23 Pirmiausia reikia priminti, kad vis? pirma iš direktyvos tre?ios konstatuojamosios dalies išplaukia, jog šia direktyva siekiama, sukuriant bendr?j? mokes?i? sistem?, pašalinti kli?tis skirting? valstybi? nari? ?moni? bendradarbiavimui, palyginti su tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimu, ir taip palengvinti ?moni? grupavim? Bendrijos lygmeniu. Tod?l, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatomas atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio dukterin?s ?mon?s valstyb?je išmokant peln? savo patronuojan?iai bendrovei, kai ši turi ne mažiau kaip 25 % dukterin?s ?mon?s kapitalo (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugs?jo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C?58/01, Rink. p. I?9809, 45 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

24 Pagrindin?se byloje negin?ijama, kad nagrin?jamos Nyderland? bendrov?s *Ferrero International* ir GBE yra atitinkamai ?moni? *Ferrero* ir *Martini* patronuojan?ios bendrov?s direktyvos 3 straipsnio 1 dalies prasme.

25 Beje, direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje esanti s?voka „mokestis prie šaltinio“ apima ne tik tam tikras konkre?ias nacionalini? mokes?i? r?šis (žr. min?to Sprendimo *Océ van der Grinten* 46 punkt?). Be to, apmokestinim?, mokes?ius, ?mokas arba rinkliavas Bendrijos teis?s atžvilgiu turi

kvalifikuoti Teisingumo Teismas pagal j? objektyvius požymius, neatsižvelgdamas ? tai, kaip jie kvalifikuojami pagal nacionalin? teis? (žr. min?to Sprendimo *Océ van der Grinten* 46 punkt?).

26 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme mokestis prie šaltinio už išmokėt? peln? yra bet koks valstyb?je, kurioje išmokami dividendai, gaut? pajam? apmokestinimas, kurio atsiradim? lemiantis ?vykis yra dividend? arba bet kokio kito pelno iš vertybini? popieri? išmokėjimas, kai šio mokes?io pagrindas yra iš ši? vertybini? popieri? gaunamas pelnas, o apmokestinamasis asmuo – ši? vertybini? popieri? tur?tojas (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Océ van der Grinten* 47 punkt? ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C?284/06, Rink. p. I?4571, 52 punkt?).

27 Siekiant patikrinti, ar antra teism? praktikoje nustatyta s?lyga, susijusi su nagrin?jamu apmokestinimo pagrindu, yra ?vykdyta, reikia išsiaiškinti, ar apmokestinimo pagrindas pagrindin?se bylose, t. y. apmokestinimo padidinimo gr?žinimas, d?l kurio buvo pritaikytas 5 % dydžio mokestis, gali b?ti laikomas pelno išmokėjimu. Tai, kad dvišal?s sutarties 10 straipsnio 5 dalyje aiškiai nurodyta, jog apmokestinimo padidinimo gr?žinimas priskiriamas „dividendams“, negali tur?ti lemiamos reikšm?s kvalifikavimui pagal S?jungos teis?.

28 Ta?iau, kalbant apie š? klausim?, pirmiausia kyla klausimas d?l paties apmokestinimo padidinimo kvalifikavimo.

29 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad iš bylos medžiagos, b?tent iš Italijos Respublikos atsakym? Teisingumo Teismui ? pateiktus klausimus, matyti, jog apmokestinimo padidinim? Italijos ?statym? leid?jas nustat? siekdamas išvengti to, kad dividendus gaunanti bendrov? juos išmokant negaut? mokes?i? kredito už mokest?, kurio išmoka?ioji bendrov? d?l koki? nors priežas?i? n?ra sumokėjusi.

30 Šis mechanizmas pasireiškia išmoka?iosios bendrov?s pelno, kuris prieš tai nebuvo apmokestintas arba buvo apmokestintas mažesniu tarifu, apmokestinimu.

31 Tod?l su s?lyga, kad šiuos ?vairius aspektus turi patikrinti nacionalinis teismas, apmokestinimo padidinimas yra išmoka?iajai bendrovei tenkantis papildomas mokestis, skirtas išvengti to, jog išmokant dividendus Italijos bendrovei ši negal?t? gauti mokes?i? kredito už mokes?ius, kuri? nesumok?jo išmoka?ioji bendrov?.

32 Konstatuotina, kad šis mokestis taikomas neatsižvelgiant ? tai, ar pelnas išmokamas bendrov?ms rezident?ms, ar bendrov?ms ne rezident?ms, kaip antai Nyderland? bendrovei, kuriai netaikomas Italijos teis?s aktuose numatytas mokes?i? kreditas.

33 Pažym?tina, kad Teisingumo Teismas yra nurod?s, jog sistema, pagal kuri? apmokestinant peln?, kur? dukterin? bendrov? valstyb?s nar?s rezident? išmoka savo patronuojan?iai bendrovei, taikomas toks pat mokestinis korekcinis mechanizmas, skirtas išvengti to, kad mokes?i? kreditas neb?t? suteiktas už nesumok?t? mokest?, nesvarbu, ar patronuojanti bendrov? yra tos pa?ios valstyb?s nar?s, ar kitos valstyb?s nar?s rezident?, o priešingai nei patronuojan?iai bendrovei rezidentei, patronuojan?iai bendrovei ne rezidentei valstyb? nar?, kurios rezident? yra dukterin? bendrov?, mokes?i? kredito nesuteikia, neprieštarauja ?sisteigimo laisvei (žr. min?to Sprendimo *Burda* 96 punkt?).

34 Be to, pats apmokestinimo padidinimas negali b?ti laikomas direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi draudžiamu mokes?iu prie šaltinio, nes apmokestinamasis asmuo yra ne vertybini? popieri? savininkas, o peln? išmokanti bendrov? (žr. šiuo klausimu min?to Sprendimo *Burda* 55 ir 56 punktus).



35 Tod?l su s?lyga, kad šiuos aspektus turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, reikia remtis prielaida, kad apmokestinimo padidinimas yra peln? išmokan?ios bendrov?s mokamas papildomas ?moni? pelno mokestis, neprieštaraujantis direktyvai.

36 Tai reiškia, kad šio padidinimo „sumos“ „gr?žinimas“, ? kur? turi teis? Nyderland? bendrov?s pagal dvišal?s sutarties 10 straipsnio 3 dal?, laikytinas dalies mokestini? pajam? pervedimu, išplaukian?iu iš Italijos valstyb?s atsisakymo galutinai jas gauti, siekiant abiej? valstybi?, esan?i? sutarties šalimis, sutarto tikslo apriboti dvigub? ekonomin? dividend?, kuriuos Nyderland? bendrovei išmoka Italijoje ?sisteigusi jos dukterin? bendrov?, apmokestinim?.

37 Dvišal?s sutarties 10 straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad tuo atveju, jei išmokan?ioji bendrov? tiesiogiai padaro finansin? pervedim?, v?liau ji ši? Italijos mokes?i? administratoriui mok?tino mokes?io sum? gali atskaityti, taip pat patvirtina š? kvalifikavim?. Iš ties? išmokan?iosios bendrov?s atliekamas jos patronuojan?iai bendrovei pervestos sumos ?skaitymas ? Italijos išdui mok?tin? mokest?, atsižvelgiant ? pa?i? apmokestinimo padidinimo tvark?, gali b?ti paaiškinamas tik jo, taigi teis?s ? gr?žinim?, mokestiniu pob?džiu, kur? jam suteikia dvišal? sutartis.

38 Ta?iau nacionalinis teismas turi ?vertinti šiuos ?vairius aspektus ir vis? pirma patikrinti, ar Italijos mokes?i? administratorius nuolatos praktikoje neatsisako mokestini? pajam?, kurias sudaro apmokestinimo padidinimas, kai Italijos bendrov? išmoka dividendus Nyderland? bendrovei, vis? pirma tais atvejais, kai šis administratorius negauna apmokestinimo padidinimo, ta?iau Italijos bendrov? š? padidinim? atitinkan?ias sumas tiesiogiai pveda Nyderland? bendrovei. Jeigu tur?t? b?ti konstatuota, kad yra toks atsisakymas, min?tas pvedimas, kai jau b?na atliktas, iš ties? gali b?ti laikomas pelno išmok?jimu.

39 Tod?l tokiu atveju reik?t? manyti, kad šio sprendimo 26 punkte nurodyta su apmokestinimo pagrindu susijusi s?lyga, analizuota nagrin?jant mokes?io prie šaltinio už išmok?t? peln? kvalifikavimo direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme klausim?, yra ?vykdyta. Kadangi taip pat ?vykdytos kitos dvi s?lygos d?l nagrin?jamo mokes?io, reikalingos tam, kad b?t? galima apmokestinim? pripažinti mokes?iu prie šaltinio, ir primintos taip pat min?tame punkte bei susijusios atitinkamai su apmokestinimo atsiradim? lemian?iu ?vykiu ir apmokestinamojo asmens nustatymu, darytina išvada, kad toks mokestis yra mokestis prie šaltinio už dividendus direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme.

40 Atsižvelgiant ? šias ?vairias išlygas, manytina, kad pagrindin?se bylose nagrin?jamas apmokestinimo padidinimo gr?žinimas prilygsta Italijos mokes?i? administratoriaus mokestini? pajam? pvedimui Nyderland? bendrovei ir d?l to negali b?ti laikomas pajamomis iš vertybini? popieri? (pagal analogij? žr. min?to Sprendimo *Océ van der Grinten* 56 punkt?).

41 Nagrin?jamu atveju tokio mokes?io, koks nagrin?jamas pagrindin?se bylose, pagrind? sudaro ne pajamos iš vertybini? popieri? ir šios išvados pakanka tam, kad b?t? galima teigti, jog toks mokestis, jeigu jis taikomas apmokestinimo padidinimo gr?žinimui, n?ra mokestis prie šaltinio už išmok?tus dividendus, kur? iš principo draudžia direktyvos 5 straipsnio 1 dalis.

42 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad su s?lyga, jog pirmiausia prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? šio sprendimo 38 punkte pateiktus paaiškinimus, turi patikrinti „apmokestinimo padidinimo“ „gr?žinimo“, kur? nagrin?jamose pagrindin?se bylose pagal dvišal?s sutarties 10 straipsnio 3 dal? atliko Italijos bendrov? Nyderland? ?mon?s atžvilgiu, pob?d?, reikia manyti, kad toks mokestis, koks nagrin?jamas pagrindin?se bylose, jeigu jis taikomas min?tam gr?žinimui, n?ra mokestis prie šaltinio už išmok?tus dividendus, kur? iš principo draudžia direktyvos 5 straipsnio 1 dalis. Ta?iau tuo atveju, jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas manyt?, kad šis

apmokestinimo padidinimo „gr?žinimas“ n?ra mokestinio pob?džio, toks mokestis, koks nagrin?jamas pagrindin?se byloje, b?t? mokestis prie šaltinio už išmok?tus dividendus, kur? iš principo draudžia direktyvos 5 straipsnio 1 dalis.

#### *D?l antrojo klausimo*

43 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prašo Teisingumo Teismo paaiškinti, ar tuo atveju, jei toks mokestis, koks nagrin?jamas pagrindin?se byloje, b?t? mokestis prie šaltinio už išmok?tus dividendus direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, jam vis d?lto gal?t? b?ti taikoma šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalis.

44 Tuo atveju, jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, remdamasis atsižvelgiant ? šio sprendimo 38 punkte pateiktus paaiškinimus atliktu apmokestinimo padidinimo gr?žinimo patikrinimu, b?t? priverstas manyti, kad pagrindin?se byloje nagrin?jamas mokestis yra mokestis prie šaltinio už išmok?tus dividendus direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, reikia nustatyti, ar jam taikoma šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalis.

45 Šiuo atžvilgiu pirmiausia primintina: kadangi Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalis yra šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje ?tvirtinto bendrojo principo, draudžian?io mokes?ius prie šaltinio už išmok?tus dividendus, išimtis, šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama siaurai (žr. min?to Sprendimo Océ 86 punkt?).

46 Toliau reikia konstatuoti, kad nors dvišal?s sutarties tikslas, kaip matyti iš jos pavadinimo, yra išvengti dvigubo pajam? ir kapitalo apmokestinimo, pagrindin?se byloje nagrin?jamas mokestis gal?t? b?ti laikomas tokiu, kuriam taikoma direktyvos 7 straipsnio 2 dalis, tik tokiu atveju, jei, pirma, dvišal?je sutartyje b?t? numatytos nuostatos, skirtos panaikinti arba sumažinti ekonomin? dvigub? dividend? apmokestinim?, ir, antra, šio mokes?io taikymas negal?t? panaikinti ši? nuostat? veikimo (d?l šios s?lygos žr. vis? pirma min?to Sprendimo Océ 87 punkt?), o tai tur?t? ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

47 Tokiomis aplinkyb?mis ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas b?t? priverstas manyti, kad pagrindin?se byloje nagrin?jamas mokestis yra mokestis prie šaltinio už išmok?tus dividendus direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, šis mokestis gal?t? b?ti laikomas tokiu, kuriam taikoma direktyvos 7 straipsnio 2 dalis, tik tada, jei, pirma, min?toje sutartyje b?t? numatytos nuostatos, skirtos panaikinti arba sumažinti ekonomin? dvigub? dividend? apmokestinim?, ir, antra, šio mokes?io taikymas nepanaikint? ši? nuostat? veikimo, o tai tur?t? ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

#### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

48 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

**1. Su s?lyga, jog pirmiausia prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? šio sprendimo 38 punkte pateiktus paaiškinimus, turi patikrinti „apmokestinimo padidinimo“ „gr?žinimo“, kur? nagrin?jamose pagrindin?se byloje pagal Italijos Respublikos ir Nyderland? Karalyst?s sutarties d?l pajam? bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokes?i? sl?pimo prevencijos, papildytos 1990 m. geguž?s 8 d. Hagoje pasirašytu papildomu protokolu, 10 straipsnio 3 dal? atliko Italijos bendrov? Nyderland? ?mon?s atžvilgiu, pob?d?, reikia manyti, kad toks mokestis, koks**

nagrinėjamas pagrindinėse bylose, jeigu jis taikomas minėtam gružinimui, nėra mokestis prie šaltinio už išmokėtus dividendus, kurį iš principo draudžia tuo metu, kai vyko pagrindinėse bylose nagrinėjami įvykiai, galiojusios redakcijos 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos švairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 5 straipsnio 1 dalis. Tačiau tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manytų, kad šis „apmokestinimo padidinimo“ „gružinimas“ nėra mokestinio pobūdžio, toks mokestis, koks nagrinėjamas pagrindinėse bylose, būtų mokestis prie šaltinio už išmokėtus dividendus, kurį iš principo draudžia Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalis.

2. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas būtų priverstas manyti, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamas mokestis yra mokestis prie šaltinio už išmokėtus dividendus tuo metu, kai vyko pagrindinėse bylose nagrinėjami įvykiai, galiojusios redakcijos Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalies prasme, šis mokestis galėtų būti laikomas tokiu, kuriam taikoma Direktyvos 90/435 7 straipsnio 2 dalis, tik tada, jei, pirma, minėtoje sutartyje būtų numatytos nuostatos, skirtos panaikinti arba sumažinti ekonominę dvigubą dividendų apmokestinimą, ir, antra, šio mokesčio taikymas nepanaikintų šių nuostatų veikimo, o tai turėtų įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

\* Proceso kalba: italų.