

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 17 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – ?sisteigimo laisvė – Patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyva – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Dividendų paskirstymas – Mokestis prie šaltinio – Dvigubas apmokestinimas – Fairness tax“

Byloje C-68/15

dėl *Grondwettelijk Hof* (Konstitucinis Teismas, Belgija) 2015 m. sausio 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. vasario 13 d., pagal SESV 267 straipsnio pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

X

prieš

Ministerraad

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadžiev ir C. G. Fernlund (pranešėjai),

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą C. Strömholm, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. birželio 22 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- X, atstovaujamo *advocaten* T. Engelen, L. Ketels ir Ph. Renier,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux, D. Delvaux, M. Jacobs ir C. Pochet,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas, J.-S. Pilczer ir S. Ghiandoni,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir C. Soulay,

susipažinęs su 2016 m. lapkričio 17 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio ir 2011 m.

lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojantioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 345, 2011, p. 8, toliau – Patronuojanti ir patronuojamų bendrovių direktyva), 4 straipsnio 3 dalies ir 5 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant X ir *Ministerraad* (Ministrų taryba, Belgija) ginčą dėl ieškinio, kuriuo siekiama, kad būtų panaikintos nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis nustatomas mokestis, atskiras nuo bendrovių mokesčių ir nerezydentų mokesčių, vadinamasis fairness tax, kuriuo apmokestinamos bendrovių rezidentų ir nerezydentų, kai jos paskirsto dividendus, kurie pritaikūs tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas mokesčių lengvatas neįtraukiami į galutinį apmokestinamą veiklos rezultatą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Patronuojanti ir patronuojamų bendrovių direktyvos 3 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad ja siekiama neapmokestinti patronuojamų bendrovių patronuojantioms bendrovėms mokamą dividendų ir kitokio pelno paskirstymo mokesčius, išskaičiuojamais prieš šaltinio, ir panaikinti tokie pajamų dvigubai apmokestinimui patronuojančiosios bendrovės lygiu.

4 Šios direktyvos 7 ir 9 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(7) kai patronuojanti bendrovė dėl savo ryšių su savo dukterine [patnuojama] bendrove gauna paskirstyto pelno dalį, patronuojančios bendrovės valstybės naris privalo arba tokio pelno neapmokestinti, arba tokį pelną apmokestinti, suteikdama teisę patronuojančiai bendrovei atimti iš priklausančio mokėti mokesčių sumos tą bendrovės pelno mokesčių dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė [patnuojamoji] bendrovė;

<...>

(9) dėl pelno paskirstymo mokėjimų patronuojančios bendrovės nuolatinei buveinei ir jos gaunamą tokį mokėjimą turėtų būti taikomos tokios pačios sąlygos, kurios taikomos tarp dukterinės [patnuojamosios] ir patronuojančios bendrovės. <...>“

5 Minėtose direktyvos 4 straipsnio 1 ir 3 dalyse numatyta:

„1. Kai patronuojanti bendrovė ar jos nuolatinė buveinė dėl patronuojančios bendrovės ryšių su savo dukterine [patnuojama] bendrove gauna paskirstytą pelną, išskyrus dukterinės [patnuojamosios] bendrovės likvidavimo atvejį, patronuojančios bendrovės valstybės naris ir jos nuolatinės buveinės valstybės naris:

a) tokio pelno neapmokestina arba

b) tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teisę atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčių sumos tą bendrovių pelno mokesčių dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė [patnuojamoji] bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė [patnuojamoji] bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė [patnuojamoji] bendrovė atitinka 2 straipsnyje pateiktas sąvokas apibrėžtis ir 3 straipsnyje numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėti mokesčių sumos.

<...>

3. Kiekviena valstybės naris pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję

su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės [patronuojamosios] bendrovės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančios bendrovės apmokestinamo pelno.

Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % dukterinės [patronuojamosios] bendrovės paskirstyto pelno.“

6 Patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovei direktyvos 5 straipsnyje nustatyta:

„Iš pelno, kurį dukterinė [patronuojamoji] bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

Belgijos teisė

7 *Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992* (1992 m. Pajamų mokesčio kodeksas) iš dalies pakeistas 2013 m. liepos 30 d. priėmus *Wet houdende diverse bepalingen* (statymas dėl įvairių nuostatų, Belgisch Staatsblad, 2013 m. rugpjūčio 1 d., toliau – CIR 92). 2013 m. liepos 30 d. statymo 15 skyriuje yra 2 skirsnis, kurio 1 poskirsnis vadinasi „Fairness Tax“. Šiame poskirsnyje yra 43–51 straipsniai, kuriais pakeisti CIR 92 198, 207, 218, 219ter, 233, 246, 275 ir 463bis straipsniai.

8 CIR 92 198 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Veiklos sąnaudomis nelaikoma:

1. bendrovei mokestis, skaitant atskiruosius mokesčius, mokėtinus pagal 219bis–219quater straipsnius, iš anksto už bendrovei mokestį sumokėtos sumos ir atskaitytiną nekilnojamojo turto mokestį, kurį pajamų skolininkas sumokėjo už gavęjį pažeisdamas 261 straipsnį, tačiau išskyrus atskirą mokėtą, mokėtiną pagal 219 straipsnį.“

9 Šio kodekso 207 straipsnio antroje pastraipoje numatyta:

„Nė vienas iš šių atskaitymų arba apmokestinamojo laikotarpio nuostolių kompensavimas negali būti taikomi veiklos rezultatų daliai, susidariusiai dėl 79 straipsnyje numatytų išimtinių arba pasirinktinių lengvatų, 53 straipsnio 24 punkte numatytoms finansinėms lengvatoms arba bet kokio pobūdžio lengvatoms, specialios atskirosios mokos, nustatytos bet kokio pobūdžio išlaidoms arba išmokoms, kurios nėra pagrįstos dokumentais pagal 219 straipsnį, bazei, pelno, skirto 198 straipsnio 1 dalies 9 ir 12 punkte numatytoms išlaidoms, daliai, pelno, gauto nesilaikant 194quater 2 dalies 4 pastraipos ir taikant 194quater 4 dalį, daliai, 217 straipsnio 3 punkte numatytam kapitalo prieaugiui ar 219ter straipsnyje numatytiems dividendams.“

10 Minuto kodekso 218 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Jeigu negauta avansinių mokėjimų arba jie nepakankami, pagal 215–217 straipsnius apskaičiuotas mokestis ir 219ter numatyta atskiroji moka gali būti padidinti, kaip 157–168 straipsniuose numatyta dėl fizinių asmenų mokesčio.“

Tačiau nukrypstant nuo 160 ir 165 straipsnių, didinimo apribojimas iki 90 % ir apskaičiavimo bazės pakilimas iki 106 % valstybei mokėtino mokesčio netaikomi.“

11 Šio kodekso 219ter straipsnyje numatyta:

„1. Už apmokestinamąjį laikotarpį, per kurį paskirstomi dividendai pagal 18 straipsnio pirmos pastraipos 1–2bis punktus, nustatoma atskiroji moka, kuri apskaičiuojama pagal toliau išdėstytas

nuostatas.

Ši atskiroji ?moka nepriklauso nuo kit? mokes?i? ir atitinkamais atvejais papildo kitus mokes?ius, mok?tinus pagal kitas šio kodekso nuostatas arba atitinkamais atvejais ?gyvendinant speciali?j? ?statym? nuostatas.

2. Apskai?iuojant šio atskiro mokes?io baz? remiamasi teigiamu skirtumu tarp bendros per apmokestinam?j? laikotarp? paskirstyt? dividend? sumos ir galutinio apmokestinamojo veiklos rezultato, kuriam faktiškai taikomas 215 ir 216 straipsniuose numatytas bendrovi? mokes?io tarifas.

3. Taip nustatyta apmokestinamoji vert? sumažinama paskirstyt? dividend?, kurie liko iš anks?iau, ta?iau ne v?liau kaip 2014 mokestiniais metais apmokestint? rezerv?, dalimi. Kai taikomas šis sumažinimas, ? apskait? ?traukiant jau apmokestintus rezervus pirmiausia orientuojamasi ? paskutinius atid?tus rezervus.

Kiek tai susij? su 2014 mokestiniais metais, per t? pat? mokestin? laikotarp? paskirstyti dividendai niekada negali b?ti laikomi per t? pat? mokestin? laikotarp? apmokestiniais rezervais.

4. Gautas likutis v?liau apribojamas procentine dalimi, kuri išreiškia santyk? tarp:

– skaitiklyje faktiškai mokestiniu laikotarpiu atlikt? perkelt? nuostoli? atskaitym? ir faktiškai tuo pa?iu mokestiniu laikotarpiu atlikt? atskaitym? rizikos kapitalui ir

– vardiklyje apmokestinamojo laikotarpio apmokestinamojo rezultato, neatsižvelgiant ? neapmokestinam?j? vert?s sumaž?jim?, atid?jinius ir kapitalo prieaug?.

5. Pagal pirmesnes dalis nustatyta apmokestinamoji vert? negali b?ti apribota arba sumažinta jokiu kitu b?du.

6. Atskiroji ?moka lygi 5 % taip apskai?iuotos sumos.

7. Bendrov?ms, kurios mokestiniais metais, susijusiais su mokestiniu laikotarpiu, per kur? buvo išmok?ti dividendai, pagal Bendrovi? kodekso 15 straipsn? laikomos mažomis bendrov?mis ir min?tas mokestis joms netaikomas.“

12 CIR 92 233 straipsnio tre?ioje pastraipoje nustatyta:

„Atskiroji ?moka nustatoma pagal 219ter straipsnio nuostatas. Taikant ši? priemon?, kiek tai susij? su buvein?mis Belgijoje, „paskirstytieji dividendai“ – tai bendrov?s paskirstom? bendr? dividend? dalis, kuri atitinka buvein?s Belgijoje ?plauk? dal? visame bendrov?s veiklos rezultate.“

13 Šio kodekso 246 straipsnio pirmos pastraipos 3 punktas suformuluotas taip:

„nedarant poveikio 218 straipsnio taikymui, apskai?iuojama 5 % dydžio 233 straipsnio tre?ioje pastraipoje numatyta atskiroji ?moka.“

14 Min?to kodekso 463bis straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta:

„Kaip papildoma kriz?s ?moka išimtinai valstyb?s naudai nustatomos trys šimtosios nuo:

1. bendrovi? mokes?io, 220 straipsnio 2 ir 3 punktuose numatytiems juridiniams asmenims – nuo juridini? asmen? mokes?io, o 227 straipsnio 2 ir 3 punktuose nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims, išskyrus užsienio valstybes, j? politinius padalinius ir vietos institucijas, – nuo nerezident? mokes?io, ?skaitant 219bis, 219ter straipsniuose ir 246 straipsnio pirmos pastraipos 2 ir 3 punktuose numatytus atskiruosius mokes?ius; papildomos kriz?s ?mokos

nuo ši? nustatyt? mokes?i? apskai?iuojamos:

- prieš 218, 226 straipsniuose ir 246 straipsnio pirmos pastraipos 1 punkte ir antroje pastraipoje nurodyt? išankstin? mok?jim? ir 277–296 straipsniuose nurodyt? išskai?iuot? mokes?i?, fiksuoto dydžio užsienio mokes?io ir mokes?io kredit? ?skaitym?,
- prieš taikant didinim?, numatyt? tuo atveju, kai negauta pirmoje ?traukoje numatyt? mok?jim? arba jie nepakankami.“

15 To paties kodekso 2757straipsnio ketvirta pastraipa suformuluota taip:

„Karalius Ministr? taryboje apsvaistytu dekretu gali padidinti tre?ioje pastraipoje numatyt? procentin? dal? šiame straipsnyje numatytiems darbdaviams, kurie arba laikomi mažomis bendrov?mis pagal Bendrovi? kodekso 15 straipsn?, arba yra fiziniai asmenys, kurie *mutatis mutandis* atitinka min?to 15 straipsnio kriterijus. Karalius pateikia teis?k?ros organams iš karto, jei jie susirink?, arba prasid?jus artimiausiai sesijai ?statymo, patvirtinan?io ?gyvendinant ši? pastraip? priimtus dekretus, projekt?.“

16 2013 m. liepos 30 d. ?statymo d?l ?vairi? nuostat? 51 straipsnyje nustatyta:

„43–49 straipsniai ?sigalioja nuo 2014 m. sausio 1 d.“

Bet kokie pakeitimai, padaryti nuo 2013 m. birželio 28 d. iki metin?s finansin?s atskaitomyb?s patvirtinimo, neturi poveikio šiame poskyryje nurodyt? priemoni? taikymui.

50 straipsnis taikomas darbo užmokes?iams, mokamiems arba paskirtiems nuo 2014 m. sausio 1 d.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

17 *Grondwettelijk Hof* (Konstitucinis Teismas, Belgija) pareikštu ieškiniu X siekia, kad b?t? panaikintos nacionalin?s teis?s nuostatos, kuriomis nustatytas fairness tax.

18 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad fairness tax yra ?moka, atskira nuo bendrovi? mokes?io ir nerezident? mokes?io, reglamentuojama 2013 m. liepos 30 d. ?statymo d?l ?vairi? nuostat? 43–51 straipsniuose. Ji taikoma, kai tuo pa?iu mokes?iniu laikotarpiu paskirstomi dividendai ir apmokestinami bendrov?s veiklos rezultatai iš dalies arba visiškai sumažinami taikant ?vairius nacionalin?je mokes?i? teis?s sistemoje numatytus atskaitymus.

19 Ieškinyje, kuriuo siekiama 43–51 straipsni? panaikinimo, X teigia, pirma, kad fairness tax yra ?sisteigimo laisv?s apribojimas, kliudantis bendrov?ms nerezident?ms laisvai pasirinkti teisin? form?, kuria jos ketina Belgijoje vykdyti ekonomin? veikl?.

20 Bendrovei nerezidentei, kuri Belgijoje vykdo ekonomin? veikl? per patronuojam?j? bendrov?, fairness tax taikomas netiesiogiai tik jeigu ši patronuojamoji bendrov? jai faktiškai paskirsto dividendus nuo savo pelno, beje, neatsižvelgiant ? tai, ar ši bendrov? nerezident? pati paskirsto dividendus.

21 O jeigu bendrov? nerezident? Belgijoje vykdo ekonomin? veikl? per nuolatin? buvein?, jai fairness tax taikomas, kai ji pati paskirsto dividendus, neatsižvelgiant ? tai, ar nuolatin?s buvein?s pelnas teko šiai bendrovei, ar jis buvo atid?tas arba reinvestuotas Belgijoje. ? min?tos bendrov?s apmokestinimo baz? taip pat gali ?eiti jos už Belgijos rib? gautas pelnas vien d?l to, kad ji Belgijoje turi nuolatin? buvein?.

22 Be to, fairness tax lemia diskriminaciją dėl pilietybės, lyginant bendroves nerezidentės, kurios ekonominę veiklą Belgijoje vykdo per nuolatinį buveinį, ir bendroves rezidentės, nes bendrovei nerezidentei šis mokestis gali būti taikomas net jeigu visas jos nuolatinis buveinys Belgijoje pelnas buvo atidėtas arba reinvestuotas Belgijoje, tačiau tai netaikoma tuo atveju, kai visą savo pelną atidėjo arba reinvestavo šioje valstybėje narėje bendrovė rezidentė.

23 Ministrų taryba mano, kad tariamai skirtingas požiūris kyla dėl nuolatinio buveinys ypatumų, nes nuolatinis buveinys, priešingai nei patronuojamoji bendrovė, pati negali paskirstyti dividendų.

24 Dėl tariamai skirtingo požiūrio į bendroves nerezidentės, kurios ekonominę veiklą Belgijoje vykdo per nuolatinį buveinį, ir bendroves rezidentės, Ministrų taryba nurodo, kad siekiant išvengti galimos diskriminacijos nagrinėjamos teisės aktų normose numatyta apskaičiuoti fiktyvius dividendus tam, kad būtų galima nustatyti bendrovės nerezidentės fairness tax bazę. Todėl šios teisės aktų normos tvirtina ne skirtingą požiūrį, o tik yra pritaikytos prie realijų.

25 Antra, X teigia, kad fairness tax turėtų būti laikomas mokesčiu prie šaltinio, nes jis renkamas nuo pelno, kurį patronuojamoji bendrovė paskirsto savo patronuojančiajai bendrovei, todėl jis prieštarauja Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsniui, pagal kurį iš pelno, kurį patronuojamoji bendrovė paskirsto savo patronuojančiajai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.

26 Ministrų taryba mano, kad fairness tax yra ne užslėptas mokestis prie šaltinio, o atskiroji moka, apskaičiuojama nuo paskirstytų dividendų, kurie neįtraukiami į apmokestinamuosius patronuojamosios bendrovės veiklos rezultatus, nes jiems taikomas atskaitymas rizikos kapitalui ir (arba) ankstesnį nuostolį atskaitymas.

27 Trečia, X laikosi nuomonės, kad dėl fairness tax pelnui, kuris patenka į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos taikymo sritį, gali būti taikomas apmokestinimas, viršijantis 5 % ribą, numatytą šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje.

28 95 % pelno atleidimas nuo mokesčio taikomas tik jeigu gautas pelnas iš karto paskirstomas tais pačiais metais. Jeigu pelnas paskirstomas vėlesniais metais, didesnei nei 5 % pelno daliai taikomas fairness tax, nes pasitelkiant proporcingumo koeficientą atsižvelgiama tik į metų pelną ir į jam taikomą atskaitymą rizikos kapitalui ir (arba) tais metais perkeltą nuostolį atskaitymą.

29 Anot Ministrų tarybos, paskirstyti pelną ar ne – yra strateginis patronuojamosios bendrovės sprendimas. Tos pačios bendrovės fairness tax kiekvienais mokestiniais metais skiriasi priklausomai nuo paskirstytų dividendų sumos, taikyto atskaitymo rizikos kapitalui ir apmokestinamųjų veiklos rezultatų dydžio, todėl nelemia 5 % ribą viršijančių dividendų dalies apmokestinimo.

30 Šiomis aplinkybėmis *Grondwettelijk Hof* (Konstitucinis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias:

a) kitoje valstybėje narėje įsisteigusioms bendrovėms, kurių nuolatinis buveinys yra Belgijoje, taikomas mokestis, kai jos paskirsto pelną, kuris neįtraukiamas į bendrovės galutinį apmokestinamųjų rezultatų, neatsižvelgiant į tai, ar pelnas patronuojančiajai bendrovei teko iš nuolatinio buveinys Belgijoje, o kitoje valstybėje narėje įsisteigusioms bendrovėms, kurios turi patronuojamųjų bendrovę Belgijoje, toks mokestis netaikomas, kai jos paskirsto pelną, kuris

ne?traukiamas ? bendrov?s galutin? apmokestinam?j? rezultat?, neatsižvelgiant ? tai, ar patronuojamoji ?mon? paskirst? peln?, ar ne;

b) kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusioms bendrov?ms, kuri? nuolatin?s buvein?s yra Belgijoje, pervedan?ioms vis? Belgijoje gaut? peln? ? rezervus, taikomas mokestis, kai jos paskirsto peln?, kuris ne?traukiamas ? bendrov?s galutin? apmokestinam?j? rezultat?, o Belgijos bendrov?ms, pervedan?ioms vis? peln? ? rezervus, toks mokestis netaikomas?

2. Ar Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 5 straipsn? reikia aiškinti taip, kad apie mokes?io prie šaltinio išskait? kalbama tuomet, kai nacionalin?s teis?s nuostatoje nustatyta, kad patronuojamosios ?mon?s patronuojan?iajai bendrovei paskirstytas pelnas apmokestinamas mokes?iu, kai tuo pa?iu mokestiniu laikotarpiu paskirstomi dividendai ir visiškai arba iš dalies sumažinamas apmokestinamasis rezultatas atskai?ius tam tikr? sum? rizikos kapitalui ir (arba) ? ateinan?ius laikotarpius perkeltus mokestinius nuostolius, o pelnas neapmokestinamas pagal nacionalin?s teis?s aktus, kai jis lieka patronuojamajai bendrovei ir nepaskirstomas patronuojan?iajai bendrovei?

3. Ar Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 4 straipsnio 3 dal? reikia aiškinti kaip draudžian?i? nacionalin?s teis?s nuostatas, pagal kurias renkamas mokestis už paskirstytus dividendus, jeigu d?l toki? nuostat? apmokestinama dalis bendrov?s dividend?, viršijanti min?toje direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje nustatyt? sum?, kai dividendai paskirstomi v?liau nei metais, kai ji pati juos gavo, nors taip n?ra tuo atveju, kai ši bendrov? v?l paskirsto dividendus tais metais, kai ji juos gavo?“

D?l prejudicini? klausim?

31 Pirmiausia pažym?tina, kad šiais klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, ar su S?jungos teise suderinami valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, taikomi tuomet, kai pelno, kur? paskirsto bendrov?, konkre?iai – bendrov? rezident?, ?skaitant bendrov?s nerezydent?s patronuojam?j? bendrov? rezident?, arba bendrov? nerezydent?, kuri veiki? šioje valstyb?je nar?je vykdo per nuolatin? buvein?, – suma pritaikius tam tikras min?tos valstyb?s nar?s nacionalin?je mokes?i? sistemoje numatytas mokes?i? lengvatas yra didesn? nei šios bendrov?s galutiniai apmokestinami veiklos rezultatai toje pa?ioje valstyb?je nar?je.

32 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad ši? mokes?i? ?statym? tikslas – apmokestinti pajamas, priskiriamas atitinkamos valstyb?s nar?s mokes?i? jurisdikcijai, kurios d?l tokio lengvat? pritaikymo buvo paskirstytos prieš tai j? šioje valstyb?je nar?je neapmokestinus bendrovi? mokes?iu, kiek tai susij? su bendrov?mis rezident?mis, arba nerezydent? mokes?iu, kiek tai susij? su bendrov?mis nerezydent?mis.

33 Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose pasirinkta atskiros nuo bendrovi? mokes?io ir nerezydent? mokes?io ?mokos forma; ši ?moka lygi 5,15 %. ?mokos baz? sudaro teigiamas skirtumas tarp bendros per apmokestinam?j? laikotarp? paskirstyt? dividend? sumos ir galutinio apmokestinamojo veiklos rezultato, kuriam faktiškai taikomas ?prastas bendrovi? mokes?io tarifas. Taip nustatyta apmokestinamoji vert? sumažinama paskirstyt? dividend?, kurie liko iš anks?iau, ta?iau ne v?liau kaip iš 2014 mokestiniais metais apmokestint? rezerv?, dalimi. Gautas likutis apribojamas taikant koeficient?, kur? sudaro trupmena, išreiškianti santyk? tarp mokestiniu laikotarpiu atlikt? atskaitym? rizikos kapitalui ir (arba) perkelt? nuostoli? atskaitym? (skaitiklyje) ir apmokestinamojo laikotarpio apmokestinamojo rezultato (vardiklyje).

34 Siekiant apskai?iuoti mokes?io baz? bendrovi? nereziden?i? atveju šiuose mokes?i? teis?s

aktuose numatyta apskaičiuoti „fiktyvius dividendus“. Tokiu atveju paskirstytus dividendus sudaro bendrovės nerezidentų paskirstomą bendrą dividendų dalis, kuri atitinka nuolatinės buveinės Belgijoje plaukų dalį visame šios bendrovės veiklos rezultate.

D?I pirmojo klausimo

35 Siekiant išnagrinėti pateiktą klausimą pirmiausia reikėtų priminti, kad pagal bendrovės buveinę, o fizinių asmenų atveju pagal pilietybę nustatomas jos priskyrimas prie tam tikros valstybės narės teisės sistemos (žr., be kita ko, 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, 270/83, EU:C:1986:37, 18 punktą ir 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *AMID*, C?141/99, EU:C:2000:696, 20 punktą).

36 Vadinasi, nacionalinės mokesčių teisės aktų, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, taikymas, viena vertus, bendrovės nerezidentų patronuojamajai bendrovei rezidentei ir, kita vertus, tokios bendrovės nuolatinei buveinei rezidentei susijęs su atitinkamai bendrovės rezidentų ir bendrovės nerezidentų mokestinio vertinimu.

37 Šiuo atveju neginytina, kad nagrinėjamuose Belgijos mokesčių teisės aktuose vienodai vertinamos bendrovės rezidentės, ?skaitant bendrovių nerezidentų patronuojamąsias bendroves rezidentes, ir bendrovės nerezidentės, nes visos šios bendrovės apmokestinamos vadinamuoju *fairness tax*, kai paskirsto dividendus šio sprendimo 31 ir 32 punktuose aprašytomis aplinkybomis.

38 Šiomis aplinkybomis pateiktą klausimą reikia suprasti taip, kad juo siekiama sužinoti, ar ?sisteigimo laisvė turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės mokesčių teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tiek bendrovė nerezidentė, kuri ekonominę veiklą šioje valstybėje narėje vykdo per nuolatinę buveinę, tiek bendrovė rezidentė, ?skaitant bendrovės nerezidentų patronuojamąją bendrovę rezidentę, apmokestinamos mokesčiu, kaip antai *fairness tax*, kai paskirsto dividendus, kurie pritaikūs tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas lengvatas ne?traukiami ? j? galutinę apmokestinamąją veiklos rezultatą.

39 ?sisteigimo laisvė, kuri SESV 49 straipsniu pripažįstama Europos Sąjungos piliečiams, apima j? teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ją verstis, taip pat steigti ir valdyti ?mones tomis pačiomis sąlygomis, kurias ?sisteigimo valstybės narės teisės aktai nustato savo piliečiams. Kaip matyti iš SESV 54 straipsnio, ji apima pagal valstybės narės teisės aktus ?steigtą ir Sąjungos viduje savo pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per patronuojamąją bendrovę, filialą ar atstovybę (2014 m. liepos 17 d. Sprendimas *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 17 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 D?I požirio, taikomo priimančiojoje valstybėje narėje, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad SESV 49 straipsnio pirmos pastraipos antras sakinytis aiškiai palieka ?kio subjektams galimybę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą savo veiklai kitoje valstybėje narėje vykdyti ir šio laisvo pasirinkimo neturi riboti diskriminacinės mokesčių nuostatos (2009 m. birželio 9 d. Nutarties *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C?439/07 ir C?499/07, EU:C:2009:339, 77 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Kiek tai susiję su mokesčių teisės nuostatomis, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad kiekviena valstybė narė privalo organizuoti savo pelno apmokestinimo sistemą laikydamosi Sąjungos teisės, jeigu tas pelnas patenka ? atitinkamos valstybės narės mokesčių jurisdikciją. Tai reiškia, kad priimančioji valstybė narė gali apibrėžti mokesčių prievolės atsiradimo momentą, apmokestinimo bazę ir mokesčio tarifą, kurie taikomi ?vairių formų bendrovių padaliniams, veikiantiems toje valstybėje narėje, jeigu bendrovės nerezidentės nediskriminuojamos, palyginti su panašiais nacionaliniais verslo vienetais (šiuo klausimu žr. 2006

m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 47 punktų ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, 86 punktų ir jame nurodytą jurisprudenciją).

42 Diskriminacija gali kilti tik tuomet, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos normos arba kai ta pati norma taikoma skirtingoms situacijoms (1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 30 punktas ir 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija*, C-253/09, EU:C:2011:795, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Šiuo atveju nagrinėjama, kad bendrovei nerezidentei, kuri ekonominę veiklą Belgijoje vykdo per nuolatinį buveinį, ir bendrovei rezidentei, įskaitant bendrovės nerezidentės patronuojamąją bendrovę, iš esmės taikomas tapatus mokestinis vertinimas, nes jos apmokestinamos fairness tax, kai paskirsto dividendus, kurie, pritaikius tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas mokesčių lengvatas, neįtraukiami į įgalutinę apmokestinamąją veiklos rezultatą.

44 Vis dėlto, kiek matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, kad, priešingai nei bendrovė rezidentė, kurios tarptautinės pajamos apmokestinamos bendrovei mokesčiu, bendrovė nerezidentė, kuri ekonominę veiklą Belgijoje vykdo per nuolatinį buveinį, apmokestinama šioje valstybėje narėje tik dėl pelno, kurį gavo ši nuolatinis buveinis, situacija gali būti skirtinga, o nagrinėjami teisės aktai tuomet reikštų sisteminio laisvės ribojimą, jeigu fairness tax apmokestinimo bazės nustatymo metodas faktiškai lemtų, kad ši bendrovė nerezidentė būtų vertinama nepalankiau nei bendrovė rezidentė.

45 Anot Belgijos vyriausybės, numatydami fiktyvius dividendų skaičiavimus tam, kad būtų galima nustatyti tokios bendrovės nerezidentės fairness tax apmokestinimo bazę, pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokesčių teisės aktuose atsižvelgta į šį skirtumą pasirenkant apmokestinimo bazės skaičiavimo metodą, taigi jais siekiama išvengti galimos diskriminacijos.

46 X ir Europos Komisija savo ruožtu mano, kad dėl šio skaičiavimo metodo gali padidėti bendrovei nerezidentei apmokestinimas. Šiuo klausimu X teigia, kad tam tikrose situacijose dėl minėto skaičiavimo metodo apmokestinamas kitas bendrovės nerezidentės pelnas, nei gavo nuolatinis buveinis Belgijoje. Komisija nurodo, kad bendrovė rezidentė, įskaitant bendrovės nerezidentės patronuojamąją bendrovę rezidentę, apmokestinama fairness tax tik jeigu faktiškai paskirsto dividendus, nors bendrovė nerezidentė, kuri ekonominę veiklą atitinkamoje valstybėje narėje vykdo per nuolatinį buveinį, šiuo mokesčiu apmokestinama, kai paskirsto dividendus net jeigu šios nuolatinės buveinės dividendai neįtraukti į šios bendrovės nerezidentės paskirstytus dividendus.

47 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis kompetentingas aiškinti nacionalinį teisės aktą atsižvelgiant į visus pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesčių teisės aktų aspektus ir į nacionalinės mokesčių sistemos visumą, turi patikrinti, ar dėl apmokestinimo bazės apskaičiavimo metodo mokestinis vertinimas, taikomas bendrovei nerezidentei, kuri veiklą Belgijoje vykdo per nuolatinį buveinį, visose situacijose nėra nepalankesnis, nei taikomas bendrovei rezidentei (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 48 punktų).

48 Atlikdamas šį patikrinimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atsižvelgti į tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose siekiama apmokestiti pelną, priskiriamą Belgijos mokestinei jurisdikcijai, kuris buvo paskirstytas, tačiau dėl kurio, pritaikius tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas mokesčių lengvatas, ši valstybė narė savo mokestinės jurisdikcijos neįgyvendino. Todėl tokioje situacijoje, kai dėl bendrovės nerezidentės apmokestinimo bazės apskaičiavimo metodo būtų apmokestintas netgi jos pelnas, nepriskiriamas šios valstybės narės mokestinei jurisdikcijai, minėta bendrovė nerezidentė būtų

vertinama nepalankiau nei bendrov? rezident?.

49 Jeigu atlikus š? patikrinim? paaišk?t? b?tent toks vertinimas, reik?t? pripažinti, kad tokie mokes?i? teis?s aktai, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, varžo ?sisteigimo laisv?.

50 Toks varžymas gali b?ti leidžiamas tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagr?stas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

51 Primintina, kad už valstyb?s rib? esan?ios pad?ties ir vidaus pad?ties panašumas arba nepanašumas turi b?ti nagrin?jamas atsižvelgiant ? konkre?ios nacionalin?s mokes?i? teis?s akt? nuostatomis siekiam? tiksl? (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C?342/10, EU:C:2012:688, 36 punkt? ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C?252/14, EU:C:2016:402, 48 punkt?).

52 Atsižvelgiant ? priiman?iosios valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s aktus, kuriais siekiama išvengti, kad šioje valstyb?je nar?je gautas pelnas, pritaikius tam tikras nacionalin?je mokes?i? sistemoje numatytas lengvatas, neb?t? apmokestinamojo asmens paskirstytas prieš tai jo neapmokestinus, mokes?i? mok?tojo nerezidento, kuris ekonomin? veikl? min?toje valstyb?je nar?je vykdo per nuolatin? buvein?, pad?tis panaši ? mokes?i? mok?tojo rezidento pad?t?. Abiem atvejais šiais mokes?i? teis?s aktais siekiama leisti tai pa?iai valstybei ?gyvendinti savo teis? apmokestinti peln?, priskiriam? jos mokestinei jurisdikcijai (šiuo klausimu žr. 2006 m. lapkri?io 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C?513/04, EU:C:2006:713, 19 punkt? ir 2014 m. rugs?jo 3 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?127/12, nepaskelbtas Rink., EU:C:2014:2130, 77 ir 78 punktus).

53 Taigi, atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus, bendrov?s nerezident?s, kuri ekonomin? veikl? Belgijoje vykdo per nuolatin? buvein?, pad?tis panaši ? bendrov?s rezident?s, ?skaitant bendrov?s nerezident?s patronuojam?j? bendrov?, pad?t?.

54 Taigi apribojimo pateisinimas negali b?ti siejamas vien su privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju dar reikia, kad apribojimas b?t? tinkamas užtikrinti, jog b?t? pasiektas juo užsibr?žtas tikslas, ir neviršyt? to, kas b?tina jam pasiekti (2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

55 Belgijos vyriausyb? tvirtina, kad galim? šios laisv?s varžym? pateisint? du privalomieji bendrojo intereso pagrindai, t. y. b?tinyb? užtikrinti tolyg? valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos paskirstym? ir b?tinyb? kovoti su piktnaudžiavimu.

56 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad nors šie du tikslai yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai, galintys pateisinti naudojimosi Sutartimi užtikrinamomis jud?jimo laisv?mis apribojim? (žr. 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 36 ir 37 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?), pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai yra netinkami užtikrinti, kad tie tikslai b?t? pasiekti, tad jie tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, negali pateisinti galimo ?sisteigimo laisv?s varžymo.

57 Pirma, pagrindin?je byloje nagrin?jamais mokes?i? teis?s aktais, kuri? tikslas apmokestinti peln?, priskiriam? Belgijos mokestinei jurisdikcijai, kuris buvo paskirstytas, ta?iau šios valstyb?s nar?s neapmokestintas, niekaip nesiekama paskirstyti mokestin?s jurisdikcijos Belgijos Karalystei ir kitoms valstyb?ms nar?ms.

58 Antra, kadangi ši? teis?s akt? tikslas apriboti naudojimosi nacionalin?je mokes?i? sistemoje numatytomis mokes?i? lengvatomis pasekmes, jais pa?iais nesiekama išvengti piknaudžiavimo apraišk?.

59 Be to, galimo ribojimo taip pat negali pateisinti aplinkyb?, kad tam tikrose situacijose bendrov? nerezident?, kuri ekonomin? veiki? Belgijoje vykdo per nuolatin? buvein?, d?l min?t? teis?s akt? b?t? apmokestinta palankiau nei bendrov? rezident?.

60 Aplinkyb?s, kad nacionalin?s mokes?i? teis?s aktai nepalankiau vertina bendrovės nerezidentės, negali kompensuoti aplinkyb?, kad kitose situacijose tie patys teis?s aktai gali lemti palankesn? šio tipo bendrovi? vertinim? (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C?252/14, EU:C:2016:402, 38 ir 39 punktus).

61 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? atsakytina taip: ?sisteigimo laisv? turi b?ti aiškinama kaip nedraudžianti valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s akt?, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos tiek bendrov? nerezident?, kuri ekonomin? veiki? toje valstyb?je nar?je vykdo per nuolatin? buvein?, tiek bendrov? rezident?, ?skaitant bendrov?s nerezident?s patronuojam?j? bendrov? rezident?, apmokestinamos mokes?iu, kaip antai fairness tax, kai paskirsto dividendus, kurie, pritaikius tam tikras nacionalin?je mokes?i? sistemoje numatytas mokes?i? lengvatas, ne?traukiami ? j? galutin? apmokestinam?j? veiklos rezultat?, jeigu šio mokes?io baz?s nustatymo metodas faktiškai nelemia nepalankesnio šios bendrov?s nerezident?s vertinimo, palyginti su bendrove rezidente, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l antrojo klausimo

62 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 5 straipsnis turi b?ti aiškinamas kaip draudžiantis valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s aktus, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, kuriuose numatytas mokestis, kaip antai *fairness tax*, kuriuo apmokestinamos bendrov?s nerezident?s, toje valstyb?je nar?je vykdan?ios ekonomin? veiki? per nuolatin? buvein?, ir bendrov?s rezident?s, ?skaitant bendrov?s nerezident?s patronuojam?j? bendrov? rezident?, kai jos paskirsto dividendus, kurie, pritaikius tam tikras nacionalin?je mokes?i? sistemoje numatytas mokes?i? lengvatas, ne?traukiami ? j? galutin? apmokestinam?j? veiklos rezultat?.

63 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kad mokest? b?t? galima kvalifikuoti kaip mokest? prie šaltinio, kaip jis suprantamas pagal Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 5 straipsn?, b?tina trijų kriterijų sutaptis. Pirma, mokestis turi b?ti renkamas toje valstyb?je, kurioje paskirstyti dividendai, o mokestin?s prievol?s atsiradimo momentas turi b?ti dividend? arba bet kokio kito pelno iš vertybini? popieri? išmok?jimas, antra, šio mokes?io baz? yra iš vertybini? popieri? gaunamas pelnas ir, tre?ia, apmokestinamasis asmuo yra ši? vertybini? popieri? tur?tojas (pagal analogiją žr. 2010 m. birželio 24 d. Sprendimo *P. Ferrero e C. ir General Beverage Europe*, C?338/08 ir C?339/08, EU:C:2010:364, 26 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

64 Konstatuotina, kaip teig? šalys pagrindin?je byloje, kad mokestis, kaip antai pagrindin?je byloje nagrin?jamas fairness tax, tenkina pirm?sias dvi s?lygas. Pirma, prievol?s mok?ti š? mokest? atsiradimo momentas yra dividend? paskirstymas ir, antra, siekiant apskai?iuoti jo baz?, orientuojamasi ? paskirstyt? sum?.

65 Ta?iau, kadangi mokes?io, kaip antai fairness tax, mok?tojas yra ne vertybini? popieri?

turtojas, o paskirstantieji bendrovė, trečioji sąlyga netenkinama.

66 Šios išvados nepaneigia X ir Komisijos pateikti argumentai, kad šiuo atveju pirmenybė reikėtų teikti ekonominiu vertinimu pagrįstam požiūriui. Šiuo klausimu pakanka priminti, kad Teisingumo Teismas tokiam požiūriui jau nepritarė 2008 m. birželio 26 d. Sprendime *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 58–62 punktai).

67 Kadangi netenkinama trečioji sąlyga, keliama mokesčio prie šaltinio, kaip jis suprantamas pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnį, egzistavimui, toks mokestis, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negali būti mokestis prie šaltinio, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą.

68 Todėl antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnis turi būti aiškinamas kaip nedraudžiantis valstybės narės mokesčių teisės aktų, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose numatytas mokestis, kaip antai *fairness tax*, kuriuo apmokestinamos bendrovės nerezidentės, toje valstybėje narėje vykdančios ekonominę veiklą per nuolatinį buveinį, ir bendrovės rezidentės, skaitant bendrovės nerezidentės patronuojamųjų bendrovės rezidentę, kai jos paskirsto dividendus, kurie, pritaikius tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas mokesčių lengvatas, neįtraukiami į galutinį apmokestinamąją veiklos rezultatą.

Dėl trečiojo klausimo

69 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalies a punktas kartu su šio straipsnio 3 dalimi turi būti aiškinamas taip, kad šia nuostata draudžiami nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, jeigu šie teisės aktai tuo atveju, kai pelnų, kurį patronuojantieji bendrovė gavo iš savo patronuojamosios bendrovės, patronuojantieji bendrovė paskirstė vėliau nei tais metais, kai juos gavo, lemia šio pelno apmokestinimą, kuris viršija minėtoje nuostatoje numatytą 5 % ribą.

70 Iš Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 3 konstatuojamosios dalies matyti, kad šia direktyva siekiama išvengti patronuojamųjų bendrovių patronuojančiosioms bendrovėms paskirstyto pelno dvigubo apmokestinimo patronuojančios bendrovės lygiu.

71 Tuo tikslu Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje valstybėms narėms numatyta galimybė pasirinkti dvi sistemas – neapmokestinimo sistemą ir užskaitos sistemą (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 44 punktą). Remiantis šios direktyvos 7 ir 9 konstatuojamosiomis dalimis, ši nuostata patikslina, kad tais atvejais, kai patronuojantieji bendrovė ar jos nuolatinis buveinys dėl patronuojančiosios bendrovės ryšių su savo patronuojamąja bendrove gauna paskirstytąjį pelną, išskyrus patronuojamosios bendrovės likvidavimo atvejį, patronuojančiosios bendrovės valstybės narė ir jos nuolatinės buveinės valstybės narė tokio pelno neapmokestina arba tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiajai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teisę atskaityti iš mokėtino mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kuri nuo to pelno sumokėjo patronuojamoji bendrovė ir žemesnės grandies patronuojamoji bendrovė.

72 Tačiau pagal minėto 4 straipsnio 3 dalį valstybės narės gali numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl patronuojamosios bendrovės pelno paskirstymo, negali būti atskaitomi iš patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno. Šioje nuostatoje taip pat nurodyta, kad, jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti

didesn? nei 5 % patronuojamosios bendrov?s paskirstyto pelno.

73 Taigi šios direktyvos 4 straipsniu siekiama išvengti, kad pelnas, kur? patronuojamoji bendrov? nerezident? paskirst? patronuojan?iajai bendrovei, b?t? apmokestinamas pirmiausia patronuojamosios bendrov?s lygiu jos rezidavimo vietos valstyb?je, o v?liau patronuojan?iosios bendrov?s lygiu jos rezidavimo vietos valstyb?je.

74 Šiuo atveju reik?t? patikslinti, pirma, kad, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, ? nacionalin? teis? perkeldama Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyv? Belgijos Karalyst? pasirinko neapmokestinimo sistem?. Be to, ši valstyb? nar? pasinaudojo šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybe. Taigi 95 % pelno, gauto iš Belgijos patronuojan?i?j? bendrovi? patronuojam?j? bendrovi? nereziden?i?, neapmokestinama.

75 Antra, negin?ijama, kad fairness tax tuo atveju, kai peln?, kur? patronuojamoji bendrov? nerezident? paskirst? patronuojan?iajai bendrovei rezidentei, ši patronuojan?ioji bendrov? paskirst? v?lesniais metais, nei j? gavo, lemia šio pelno apmokestinim?, viršijant? 4 straipsnio 3 dalyje numatyt? 5 % rib?, taigi ir dvigub? šio pelno apmokestinim?.

76 Tuomet kyla klausimas, ar toks dvigubas apmokestinimas prieštarauja Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvai.

77 Anot Belgijos ir Pranc?zijos vyriausybi?, pelnas, kur? patronuojan?ioji bendrov? perskirsto savo akcininkams, nepatenka ? Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyvos 4 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo srit?, nes ši nuostata taikoma tik tada, kai patronuojan?ioji bendrov? gauna peln?, kur? paskirst? jos patronuojamoji bendrov?.

78 Tokiam aiškinimui, kuris neišplaukia nei iš šios nuostatos teksto, nei iš jos konteksto ar tiksl?, negalima pritarti.

79 Pirma, numatydamas, kad patronuojan?iosios bendrov?s valstyb? nar? ir nuolatin?s buvein?s valstyb? nar? „tokio pelno neapmokestina“, min?ta nuostata draudžia valstyb?ms nar?ms apmokestinti patronuojan?i?j? bendrov? arba jos nuolatin? buvein?, kiek tai susij? su patronuojamosios bendrov?s savo patronuojan?iajai bendrovei paskirstytu pelnu, nediferencijuodama, ar patronuojan?iosios bendrov?s apmokestinimo atsiradimo momentas yra šio pelno gavimas, ar jo perskirstymas.

80 Antra, kaip min?ta šio sprendimo 70 ir 71 punktuose, Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyva siekiama išvengti patronuojamosios bendrov?s savo patronuojan?iajai bendrovei paskirstyto pelno dvigubo apmokestinimo patronuojan?iosios bendrov?s lygiu. Jeigu patronuojan?iosios bendrov?s valstyb? nar? apmokestint? š? peln? šios bendrov?s lygiu, kai perskirstomas pelnas (d?l to min?tam pelnui taikomas apmokestinimas, faktiškai viršijantis šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje numatyt? 5 % rib?), tai reikšt? dvigub? apmokestinim? min?tos bendrov?s lygiu, kuris šia direktyva draudžiamas.

81 Šios išvados nepaneigia tai, kaip savo išdavos 54 punkte iš esm?s nurod? generalin? advokat?, 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774) 105 punktas, nes tame punkte Teisingumo Teismas pareišk? savo nuomon? tik d?l tam tikros avansinio bendrov?s pelno mokes?io mok?jimo apskai?iavimo tvarkos, kai patronuojan?ioji bendrov? rezident? perskirsto dividendus, gautus iš patronuojamosios bendrov?s nerezident?s, suderinamumo su Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi? direktyva, o ne d?l (šiuo atveju) tokio mokes?io mok?jimo suderinamumo su šia direktyva.

82 Tod?l ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti taip: Patronuojan?i?j? ir patronuojam?j? bendrovi?

direktyvos 4 straipsnio 1 dalies a punktas kartu su šio straipsnio 3 dalimi turi būti aiškinamas taip, kad šia nuostata draudžiami nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, jeigu šie teisės aktai tuo atveju, kai pelnų, kurį patronuojančioji bendrovė gavo iš savo patronuojamosios bendrovės, patronuojančioji bendrovė paskirstė vėliau nei tais metais, kai ji gavo, lemia šio pelno apmokestinimą, kuris viršija minimumo nuostatoje numatytą 5 % ribą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

83 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **Įsisteigimo laisvė turi būti aiškinama kaip nedraudžianti valstybės narės mokesčių teisės aktų, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tiek bendrovė nerezydentė, kuri ekonominė veikla toje valstybėje narėje vykdo per nuolatinį buveinį, tiek bendrovė rezidentė, įskaitant bendrovės nerezydentės patronuojamąją bendrovę rezidentę, apmokestinamos mokesčiu, kaip antai fairness tax, kai paskirsto dividendus, kurie, pritaikius tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas mokesčių lengvatas, neįtraukiami į galutinį apmokestinamąją veiklos rezultatą, jeigu šio mokesčio bazės nustatymo metodas faktiškai nelemia nepalankesnio šios bendrovės nerezydentės vertinimo, palyginti su bendrove rezidente, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

2. **2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos visai valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 5 straipsnis turi būti aiškinamas kaip nedraudžiantis tokių valstybės narės mokesčių teisės aktų, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose numatytas mokestis, kaip antai *fairness tax*, kuriuo apmokestinamos bendrovės nerezydentės, toje valstybėje narėje vykdančios ekonominę veiklą per nuolatinį buveinį, ir bendrovės rezidentės, įskaitant bendrovės nerezydentės patronuojamąją bendrovę rezidentę, kai jos paskirsto dividendus, kurie, pritaikius tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas mokesčių lengvatas, neįtraukiami į galutinį apmokestinamąją veiklos rezultatą.**

3. **Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktas kartu su šio straipsnio 3 dalimi turi būti aiškinamas taip, kad šia nuostata draudžiami nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, jeigu šie teisės aktai tuo atveju, kai pelnų, kurį patronuojančioji bendrovė gavo iš savo patronuojamosios bendrovės, patronuojančioji bendrovė paskirstė vėliau nei tais metais, kai ji gavo, lemia šio pelno apmokestinimą, kuris viršija minimumo nuostatoje numatytą 5 % ribą.**

Parašai.

* Proceso kalba: nyderlandų.