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 gr?žinimui“, kur? peln? išmok?jusi bendrov? atlieka savo patronuojan?iai bendrovei pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, taikomas mokestis n?ra mokestis prie šaltinio už išmok?t? peln?, iš esm?s draudžiamas Direktyvos 90/435 d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms, 5 straipsnio 1 dalimi, jeigu šis apmokestinimo padidinimas yra peln? išmokan?ios bendrov?s mokamas papildomas ?moni? pelno mokestis ir d?l to šio padidinimo sumos gr?žinimas patronuojan?iai bendrovei laikytinas dalies mokestini? pajam? pervedimu, išplaukian?iu iš peln? išmokan?ios bendrov?s ?sisteigimo valstyb?s atsisakymo galutinai jas gauti, siekiant abiej? valstybi?, esan?i? min?tos sutarties šalimis, sutarto tikslo apriboti ekonomin? dvigub? dividend?, kuriuos patronuojan?iai bendrovei išmoka jos dukterin? bendrov?, apmokestinim?.

Ši išvada taikoma su s?lyga, kad nacionalinis teismas patikrins ?vairius reikšmingus aspektus ir vis? pirma tai, ar peln? išmokan?ios bendrov?s ?sisteigimo valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius nuolatos praktikoje neatsisako mokestini? pajam?, kurias sudaro šis apmokestinimo padidinimas, kai jos teritorijoje ?sisteigusi bendrov? išmoka dividendus kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiai bendrovei, vis? pirma tais atvejais, kai peln? išmokanti bendrov? š? padidinim? atitinkan?ias sumas tiesiogiai perveda bendrovei gav?jai. Jeigu tur?t? b?ti konstatuota, kad yra toks atsisakymas, min?tas pervedimas gal?t? b?ti laikomas pelno išmok?jimu. Tod?l tokiu atveju reik?t? manyti, kad su apmokestinimo pagrindu susijusi s?lyga, reikalinga tam, kad apmokestinim? b?t? galima pripažinti mokes?iu prie šaltinio, ir pagal kuri? mokes?io pagrindas turi b?ti pelno iš peln? išmokan?ios bendrov?s vertybini? popieri? išmok?jimas, 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 susijusios atitinkamai su apmokestinimo atsiradim? lemian?iu ?vykiu bei apmokestinamojo asmens nustatymu, toks mokestis yra mokestis prie šaltinio už dividendus, kuris iš principo draudžiamas Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalimi.

(žr. 26, 35–36, 38–39, 42 punktus ir rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Direktyvos 90/435 d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms, 5 straipsnio 1 dalimi iš esm?s draudžiamas mokestis prie šaltinio už dividendus, kuriuos peln? išmok?jusi bendrov? rezident? išmoka savo patronuojan?iai bendrovei ne rezidentei pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, gali b?ti laikomas patenkan?iu ? šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalies taikymo srit? tik tada, jei, pirma, min?toje sutartyje d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo 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 nacionalinis teismas.

(žr. 47 punkt? ir rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. birželio 24 d.(*)

„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?“

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 nagrin?jant dvi bylas, pirma, tarp *P. Ferrero e C. SpA* (toliau – *Ferrero*) ir Italijos mokes?i? administratoriaus bei, antra, tarp *General Beverage Europe BV* (toliau – GBE) ir Italijos mokes?i? administratoriaus d?l mokes?i?, kuriuos šis pritaik? d?l finansini? pervedim?, laikom? dividend? išmok?jimu. Pirmoji byla susijusi su mokes?iais, išskai?iuotais bendrovei *Ferrero* išmokant dividendus ir gr?žinant apmokestinimo padidinim? Nyderlanduose ?steigtai savo patronuojan?iai bendrovei *Ferrero International BV* (toliau – *Ferrero International*). Antroji byla susijusi su mokes?iais, kuriuos išskai?iavo Italijoje ?steigta dukterin? bendrov? *Martini e Rossi SpA* (toliau – *Martini*), išmok?dama dividendus ir gr?žindama „apmokestinimo padidinim?“ bendrovei GBE.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Direktyvos tre?ioje konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„kadangi ?vairi? valstybi? nari? mokes?i? nuostatos, reglamentuojan?ios patronuojan?i? ir dukterini? ?moni? santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pa?ios valstyb?s nar?s patronuojan?ioms ir dukterin?ms ?mon?ms; kadangi d?l to skirting? valstybi? nari? ?moni? bendradarbiavimo s?lygos yra mažiau palankios nei tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimo s?lygos; kadangi tam, kad b?t? lengviau grupuoti ?mones, b?tina ši? kli?t? pašalinti sukuriant bendr?j? sistem?“.

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

„1. Kiekviena valstyb? nar? ši? direktyv? taiko:

– pelno, kur? tos valstyb?s ?mon?s gauna iš kitose valstyb?se nar?se esan?i? savo dukterini? ?moni?, paskirstymui,

– pelno, kur? tos valstyb?s nar?s ?mon?s perduoda kitose valstyb?se nar?se esan?ioms savo dukterin?ms ?mon?ms [kit? valstybi? nari? ?mon?ms, kuri? dukterin?s ?mon?s jos yra], paskirstymui.“

5 Direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje taip apibr?žiamos patronuojan?ios ?mon?s ir dukterin?s ?mon?s s?vokos:

„Taikant ši? direktyv?:

a) patronuojan?ia ?mone b?tinai laikoma kiekviena valstyb?s nar?s ?mon?, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas s?lygas ir turi ne mažiau kaip 25 % kitoje valstyb?je nar?je esan?ios ?mon?s, atitinkan?ios tas pa?ias s?lygas, kapitalo dalies;

b) „dukterin? ?mon?“ yra ?mon?, kurios kapitale turima a punkte minima kapitalo dalis.“

6 Direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje ?tvirtintas draudimo išskai?iuoti mokest? prie šaltinio principas:

„Bent tais atvejais, kai patronuojanti ?mon? turi ne mažiau kaip 25 % dukterin?s ?mon?s kapitalo, iš pelno dalies, kuri? dukterin? ?mon? perduoda savo patronuojan?iai ?monei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

7 Ta?iau direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje paaiškinama:

„Ši direktyva neturi ?takos taikant nacionalines arba sutartimis pagr?stas nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti 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? bendrovi? 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. gruodžio 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.

Dvišal? 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. geguž?s 8 d. Hagoje pasirašytu papildomu protokolu (toliau – dvišal? sutartis), 10 straipsnio 1 dalyje ?tvirtintas principas, kad dividendai apmokestinami bendrov?s, kuri juos gauna, valstyb?je.

11 Nukrypstant nuo šio principo, pagal dvišal?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 viršyti:

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 Dvišal?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 išmok?ti buvo nuspr?sta po šios Sutarties ?sigaliojimo datos.

Dividendus išmokan?ioji bendrov? gali išmok?ti min?t? sum? Nyderland? rezidentui kartu su jam išmokamais dividendais ir pirmoje deklaracijoje po tokio sumok?jimo atskaityti toki? pat sum? iš savo mok?tino mokes?io. <…>“

13 Dvišal?s sutarties 10 straipsnio 5 dalies a ir b punktuose nurodyta:

„a) Šiame straipsnyje vartojama s?voka „dividendai“ reiškia iš akcij? gaunamas pajamas <…>

b) bendrov?s, kuri yra Italijos rezident?, išmok?tais dividendais taip pat laikomos 3 dalyje nurodytos bruto sumos, gr?žinamos kaip apmokestinimo padidinimas ir susijusios su šios bendrov?s išmok?tais dividendais.“

14 Be to, dvišal?s sutarties 24 straipsnio 3 dalyje nurodyta:

„Be to, Nyderlandai suteiks taip apskai?iuoto Nyderland? mokes?io atskait? Italijoje pagal šios sutarties 10 straipsnio 2 dal? <...> apmokestinam?j? pajam? dalims, jeigu šios dalys ?trauktos ? 1 dalyje nurodyt? pagrind?. Šios atskaitos suma lygi Italijoje už šias pajam? dalis sumok?tam mokes?iui, ta?iau neviršija sumažinimo sumos, kuri b?t? suteikta, jeigu taip ? apmokestinimo pagrind? ?trauktos dalys b?t? vienintel?s pajam?, atleist? nuo Nyderland? mokes?io pagal išvengti dvigubo apmokestinimo skirtas Nyderland? teis?s akt? nuostatas, dalys.“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

15 *Ferrero* ir *Martini*, kuri? 100 % kapitalo priklauso j? patronuojan?ioms bendrov?ms, t. y. atitinkamai *Ferrero International* ir GBE, pirmoji – 1997 m., antroji – 1998 m. joms išmok?jo dividendus ir „gr?žino“ apmokestinimo padidinim? pagal dvišal?s sutarties 10 straipsnio 3 dal?.

16 Italijos mokes?i? administratorius, remdamasis dvišal?s sutarties 10 straipsnio 2 dalies a punkto i papunk?iu, šiems keturiems pervedimams pritaik? 5 % dydžio mokest?. Tuomet *Ferrero International* ir *GBE* pateik? prašymus gr?žinti taip išskai?iuotus mokes?ius. Mokes?i? administratoriui pri?mus sprendimus atmesti prašymus, ieškov?s pagrindin?je byloje kreip?si atitinkamai ? *Commissione tributaria regionale di Cuneo* (Kuneo regionin? mokestini? gin?? komisija) ir *Commissione regionale di Torino* (Turino regionin? mokestini? gin?? komisija). Galiausiai *Corte suprema di cassazione* (Aukš?iausiasis kasacinis teismas), ? kur? buvo kreiptasi d?l ši? dviej? gin?? pagrindin?se bylose, nusprend?, pirma, kad toks mokestis už dividendus atitinka direktyv?, ir, antra, kad, priešingai, to negalima pasakyti apie tokio mokes?io taikym? apmokestinimo padidinimo gr?žinimui. Tuomet šis teismas perdav? šias dvi bylas nagrin?ti *Commissione tributaria regionale di Torino*.

17 Tokiomis aplinkyb?mis *Commissione tributaria regionale di Torino* byloje C?338/08 nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? 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 dal? (nagrin?jamoje byloje dukterin? bendrov? pasirinko sutartin? tvark?)?

2. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar yra taikytina min?tos direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje numatyta apsaugos išlyga?“

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

nagrin?jim? 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?l 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 bendrovi? 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 šiems dividendams taikomos mokes?i? tvarkos, numatytos nacionalin?je teis?je pagrindin?je byloje, atitiktimi S?jungos teisei.

D?l 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 bendrovi?, 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 bylose 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 nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme mokestis prie šaltinio už išmok?t? 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? išmok?jimas, 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 išmok?jimu. 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 išmokan?ioji bendrov? d?l koki? nors priežas?i? n?ra sumok?jusi.

30 Šis mechanizmas pasireiškia išmokan?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 išmokan?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 išmokan?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 iždui 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 perveda Nyderland? bendrovei. Jeigu tur?t? b?ti konstatuota, kad yra toks atsisakymas, min?tas pervedimas, 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? pervedimui 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 bylose, 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 bylose, 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 bylose 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 bylose 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 bylose 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 bylose 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**

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 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, 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 bylose, b?t? mokestis prie šaltinio už išmok?tus dividendus, kur? iš principo draudžia Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalis.

2. **Jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas b?t? priverstas manyti, kad pagrindin?se bylose nagrin?jamas mokestis yra mokestis prie šaltinio už išmok?tus dividendus tuo metu, kai vyko pagrindin?se bylose nagrin?jami ?vykiai, galiojusios redakcijos Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalies prasme, šis mokestis gal?t? b?ti laikomas tokiu, kuriam taikoma Direktyvos 90/435 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.**

Parašai.

* Proceso kalba: ital?.