

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. birželio 24 d. *

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

dėl *Commissione tributaria regionale di Torino* (Italija) atitinkamai 2007 m. rugsėjo 17 d. ir 2007 m. gruodžio 17 d. Nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2008 m. liepos 22 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą 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),

* Procedo kalba: italų.

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai C. Toader, K. Schiemann, P. Kūris ir L. Bay Larsen,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2009 m. gruodžio 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *P. Ferrero e C. SpA*, atstovaujamos *avvocati* M. Cerrato ir G. Maisto,

— *General Beverage Europe BV*, atstovaujamos *avvocato* G. Maisto,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,

— Europos Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 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 įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių 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 įsteigtai savo patronuojančiai bendrovei *Ferrero International BV* (toliau – *Ferrero International*). Antroji byla susijusi su mokesčiais, kuriuos išskaičiavo Italijoje įsteigta dukterinė bendrovė *Martini e Rossi SpA* (toliau – *Martini*), išmokėdama dividendus ir grąžindama „apmokestinimo padidinimą“ bendrovei *GBE*.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Direktyvos trečioje konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„kadangi įvairių valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios patronuojančių ir dukterinių įmonių santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms įmonėms; kadangi dėl to skirtingų valstybių narių įmonių bendradarbiavimo sąlygos yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygos; kadangi tam, kad būtų lengviau grupuoti įmones, būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą“.

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

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

- pelno, kurį tos valstybės įmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių įmonių, paskirstymui,

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

5 Direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje taip apibrėžiamos patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės sąvokos:

„Taikant šią direktyvą:

a) patronuojančia įmone būtinai laikoma kiekviena valstybės narės įmonė, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažiau kaip 25 % kitoje valstybėje narėje esančios įmonės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalies;

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

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

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

7 Tačiau direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje paaiškinama:

„Ši direktyva neturi įtakos taikant nacionalines arba sutartimis pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą, ypač nuostatas dėl mokesčių kredito mokėjimo dividendų gavėjams.“

Nacionalinė teisė

- 8 Tuo metu, kai vyko pagrindinėje byloje nagrinėjami faktai, galiojusioje Italijos teisėje buvo numatyta, kad dividendus gaunančiai Italijoje įsteigtai bendrovei taikomas mokesčių kreditas, lygus 9/16 išmokėtų dividendų. Kadangi Italijos bendrovėms taikomas įmonių pelno mokesčio dydis buvo 36 %, gaunančioji bendrovė gaudavo mokesčių kreditą, kurio dydis atitikdavo dividendus išmokėjusios bendrovės apmokestinimo sumą.
- 9 Italijos įstatymų leidėjas tam tikrais atvejais buvo numatęs „apmokestinimo padidini-mo“ taikymą dividendus išmokančių bendrovių pajamoms (toliau – „apmokestinimo padidinimas“). Tuo metu, kai vyko pagrindinėje byloje nagrinėjami faktai, galiojusios redakcijos Vieningo teksto dėl pajamų mokesčio, 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 išmokėtų dividendų suma yra didesnė nei 64 % deklaruotų dukterinės įmonės pajamų, o jo suma lygi 9/16 skirtumo.

Dvišalė Italijos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartis

- ¹⁰ Italijos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, papildytos 1990 m. gegužės 8 d. Hagoje pasirašytu papildomu protokolu (toliau – dvišalė sutartis), 10 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas principas, kad dividendai apmokestinami bendrovės, kuri juos gauna, valstybėje.
- ¹¹ Nukrypstant nuo šio principo, pagal dvišalės sutarties 10 straipsnio 2 dalies a punkto i papunktį leidžiama dividendus apmokestinti juos išmokančios bendrovės valstybėje, esant tokioms sąlygoms:

„Tačiau šie dividendai taip pat apmokestinami valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus išmokanti bendrovė, pagal šios valstybės teisės aktus, bet jei dividendus gaunantis asmuo yra faktinis jų gavėjas, taip apskaičiuotas mokestis negali viršyti:

- a) i) 5 % dividendų bruto sumos, jeigu faktinis gavėjas yra bendrovė, turinti daugiau nei 50 procentų balsavimo teisę suteikiančių bendrovės, kuri moka dividendus 12 mėnesių laikotarpiu prieš sprendimo išmokėti dividendus priėmimą, akcijų.“

- 12 Dvišalės sutarties 10 straipsnio 3 dalyje numatoma galimybė Nyderlandų bendrovei gauti šio sprendimo 9 punkte nurodyto apmokestinimo padidinimo kompensaciją:

„Asmuo, kuris yra Nyderlandų rezidentas ir gauna bendrovės, Italijos rezidentės, išmokėtų dividendų, turi teisę į sumos, atitinkančios su šiais dividendais susijusio [apmokestinimo padidinimo] kompensaciją, kurią turi sumokėti pastaroji bendrovė, jeigu buvo išskaičiuotas 2 dalyje numatytas mokestis. Šios kompensacijos turi būti paprašyta per Italijos teisės aktuose numatytus terminus per tą pačią bendrovę, kuri šiuo atveju veikia savo vardu ir minėto Nyderlandų rezidento sąskaita.

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

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

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

„a) Šiame straipsnyje vartojama sąvoka „dividendai“ reiškia iš akcijų gaunamas pajamas <...>

b) bendrovės, kuri yra Italijos rezidentė, išmokėtais dividendais taip pat laikomos 3 dalyje nurodytos bruto sumos, grąžinamos kaip apmokestinimo padidininimas 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 atskaitą Italijoje pagal šios sutarties 10 straipsnio 2 dalį <...> apmokestinamųjų pajamų dalims, jeigu šios dalys įtrauktos į 1 dalyje nurodytą pagrindą. Šios atskaitos suma lygi Italijoje už šias pajamų dalis sumokėtam mokesčiui, tačiau neviršija sumažinimo sumos, kuri būtų suteikta, jeigu taip į apmokestinimo pagrindą įtrauktos dalys būtų vienintelės pajamų, atleistų nuo Nyderlandų mokesčio pagal išvengti dvigubo apmokestinimo skirtas Nyderlandų teisės aktų nuostatas, dalys.“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

- 15 *Ferrero ir Martini*, kurių 100 % kapitalo priklauso jų patronuojančioms bendrovėms, t. y. atitinkamai *Ferrero International* ir GBE, pirmoji – 1997 m., antroji – 1998 m. joms išmokėjo dividendus ir „grąžino“ apmokestinimo padidinimą pagal dvišalės sutarties 10 straipsnio 3 dalį.
- 16 Italijos mokesčių administratorius, remdamasis dvišalės sutarties 10 straipsnio 2 dalies a punkto i papunkčiu, šiems keturiems pervedimams pritaikė 5 % dydžio mokestį. Tuomet *Ferrero International* ir GBE pateikė prašymus grąžinti taip išskaičiuotus mokesčius. Mokesčių administratoriui priėmus sprendimus atmesti prašymus, ieškovės pagrindinėje byloje kreipėsi atitinkamai į *Commissione tributaria regionale di Cuneo* (Kuneo regioninė mokestinių ginčų komisija) ir *Commissione regionale di Torino* (Turino regioninė mokestinių ginčų komisija). Galiausiai *Corte suprema di cassazione* (Aukščiausiasis kasacinis teismas), į kurį buvo kreiptasi dėl šių dviejų ginčų pagrindinėse bylose, nusprendė, pirma, kad toks mokestis už dividendus atitinka direktyvą, ir, antra, kad, priešingai, to negalima pasakyti apie tokio mokesčio taikymą apmokestinimo padidinimo grąžinimui. Tuomet šis teismas perdavė šias dvi bylas nagrinėti *Commissione tributaria regionale di Torino*.
- 17 Tokiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria regionale di Torino* byloje C-338/08 nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą 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 (nagrinėjamoje byloje dukterinė bendrovė pasirinko sutartinę tvarką)?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar yra taikytina minėtos direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje numatyta apsaugos išlyga?“

¹⁸ *Commissione tributaria regionale di Torino* taip pat nutarė byloje C-339/08 sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

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

2. Ar yra taikytina <...> direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje numatyta apsaugos išlyga; būtent, ar <...> direktyvos <...> 7 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė gali netaikyti šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatytos išimties tuo atveju, kai valstybė, kurioje yra įsisteigusi patronuojanti bendrovė, remdamasi dvišale sutartimi, suteikia šiai bendrovei mokesčių kreditą?“

¹⁹ 2008 m. rugsėjo 16 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-338/08 ir C-339/08 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdomos rašytinė bei žodinė proceso dalys ir priimamas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

- 20 Pirmiausia konstatuotina, jog iš prejudicinių klausimų formuluočių aiškiai matyti, kad jie susiję tik su 5 % dydžio mokesčio, kurį Italijos mokesčių administratorius, remdamasis dvišale sutartimi, taiko Italijos bendrovių jų patronuojančioms bendrovėms, įsisteigusioms Nyderlanduose, grąžinamam apmokestinimo padidinimui, atitiktimi Sąjungos teisei.
- 21 Taigi šie klausimai nesusiję nei su dividendams, kuriuos Italijos bendrovės perveda jų patronuojančioms bendrovėms, įsisteigusioms Nyderlanduose, taikomu mokesčiu, nei juo labiau su šioms dividendams taikomos mokesčių tvarkos, numatytos nacionalinėje teisėje pagrindinėje byloje, atitiktimi Sąjungos teisei.

Dėl pirmojo klausimo

- 22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės prašo paaiškinti, ar 5 % dydžio mokestis, kurį Italijos mokesčių administratorius, remdamasis dvišalės sutarties 10 straipsnio 2 dalies a punkto i papunkčiu, taiko Italijos bendrovių, remiantis šios sutarties 10 straipsnio 3 dalimi, vykdomam apmokestinimo padidinimo grąžinimui jų patronuojančioms bendrovėms, įsisteigusioms Nyderlanduose, yra direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi uždraustas mokestis prie šaltinio.

- 23 Pirmiausia reikia priminti, kad visų pirma iš direktyvos trečios konstatuojamosios dalies išplaukia, jog šia direktyva siekiama, sukuriant bendrąją mokesčių sistemą, pašalinti kliūtis skirtingų valstybių narių įmonių bendradarbiavimui, palyginti su tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimu, ir taip palengvinti įmonių grupavimą Bendrijos lygmeniu. Todėl, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatomas atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio dukterinės įmonės valstybėje išmokant pelną savo patronuojančiai bendrovei, kai ši turi ne mažiau kaip 25 % dukterinės įmonės kapitalo (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, Rink. p. I-9809, 45 punktą ir nurodytą teismo praktiką).
- 24 Pagrindinėse bylose neginčijama, kad nagrinėjamos Nyderlandų bendrovės *Ferrero International* ir GBE yra atitinkamai įmonių *Ferrero* ir *Martini* patronuojančios bendrovės direktyvos 3 straipsnio 1 dalies prasme.
- 25 Beje, direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje esanti sąvoka „mokestis prie šaltinio“ apima ne tik tam tikras konkrečias nacionalinių mokesčių rūšis (žr. minėto Sprendimo *Océ van der Grinten* 46 punktą). Be to, apmokestinimą, mokesčius, įmokas arba rinkliavas Bendrijos teisės atžvilgiu turi kvalifikuoti Teisingumo Teismas pagal jų objektyvius požymius, neatsižvelgdamas į tai, kaip jie kvalifikuojami pagal nacionalinę teisę (žr. minėto Sprendimo *Océ van der Grinten* 46 punktą).
- 26 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme mokestis prie šaltinio už išmokėtą pelną yra bet koks valstybėje, kurioje išmokami dividendai, gautų pajamų apmokestinimas, kurio atsiradimą lemiantis įvykis yra dividendų arba bet kokio kito pelno iš vertybinių popierių išmokėjimas, kai šio mokesčio pagrindas yra iš šių vertybinių popierių gaunamas pelnas, o apmokestinamasis asmuo – šių vertybinių popierių turėtojas (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Océ van der Grinten* 47 punktą ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C-284/06, Rink. p. I-4571, 52 punktą).

27 Siekiant patikrinti, ar antra teismų praktikoje nustatyta sąlyga, susijusi su nagrinėjamu apmokestinimo pagrindu, yra įvykdyta, reikia išsiaiškinti, ar apmokestinimo pagrindas pagrindinėse bylose, t. y. apmokestinimo padidinimo gražinimas, dėl kurio buvo pritaikytas 5 % dydžio mokestis, gali būti laikomas pelno išmokėjimu. Tai, kad dvišalės sutarties 10 straipsnio 5 dalyje aiškiai nurodyta, jog apmokestinimo padidinimo gražinimas priskiriamas „dividendams“, negali turėti lemiamos reikšmės kvalifikavimui pagal Sąjungos teisę.

28 Tačiau, kalbant apie šį klausimą, pirmiausia kyla klausimas dėl paties apmokestinimo padidinimo kvalifikavimo.

29 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad iš bylos medžiagos, būtent iš Italijos Respublikos atsakymų Teisingumo Teismui į pateiktus klausimus, matyti, jog apmokestinimo padidinimą Italijos įstatymų leidėjas nustatė siekdamas išvengti to, kad dividendus gaunanti bendrovė juos išmokant negautų mokesčių kredito už mokestį, kurio išmokančioji bendrovė dėl kokių nors priežasčių nėra sumokėjusi.

30 Šis mechanizmas pasireiškia išmokančiosios bendrovės pelno, kuris prieš tai nebuvo apmokestintas arba buvo apmokestintas mažesniu tarifu, apmokestinimu.

- 31 Todėl su sąlyga, kad šiuos įvairius aspektus turi patikrinti nacionalinis teismas, apmokestinimo padidinimas yra išmokančiajai bendrovei tenkantis papildomas mokestis, skirtas išvengti to, jog išmokant dividendus Italijos bendrovei ši negalėtų gauti mokesčių kredito už mokesčius, kurių nesumokėjo išmokančioji bendrovė.
- 32 Konstatuotina, kad šis mokestis taikomas neatsižvelgiant į tai, ar pelnas išmokamas bendrovėms rezidentėms, ar bendrovėms ne rezidentėms, kaip antai Nyderlandų bendrovei, kuriai netaikomas Italijos teisės aktuose numatytas mokesčių kreditas.
- 33 Pažymėtina, kad Teisingumo Teismas yra nurodęs, jog sistema, pagal kurią apmokestinant pelną, kurį dukterinė bendrovė valstybės narės rezidentė išmoka savo patronuojančiai bendrovei, taikomas toks pat mokestinis korekcinis mechanizmas, skirtas išvengti to, kad mokesčių kreditas nebūtų suteiktas už nesumokėtą mokestį, nesvarbu, ar patronuojanti bendrovė yra tos pačios valstybės narės, ar kitos valstybės narės rezidentė, o priešingai nei patronuojančiai bendrovei rezidentei, patronuojančiai bendrovei ne rezidentei valstybė narė, kurios rezidentė yra dukterinė bendrovė, mokesčių kredito nesuteikia, neprieštarauja įsisteigimo laisvei (žr. minėto Sprendimo *Burda* 96 punktą).
- 34 Be to, pats apmokestinimo padidinimas negali būti laikomas direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi draudžiamu mokesčiu prie šaltinio, nes apmokestinamasis asmuo yra ne vertybinių popierių savininkas, o pelną išmokanti bendrovė (žr. šiuo klausimu minėto Sprendimo *Burda* 55 ir 56 punktus).

- 35 Todėl su sąlyga, kad šiuos aspektus turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia remtis prielaida, kad apmokestinimo padidinimas yra pelną išmokančios bendrovės mokamas papildomas įmonių pelno mokestis, neprieštaraujantis direktyvai.
- 36 Tai reiškia, kad šio padidinimo „sumos“ „grąžinimas“, į kurią turi teisę Nyderlandų bendrovės pagal dvišalės sutarties 10 straipsnio 3 dalį, laikytinas dalies mokestinių pajamų pervedimu, išplaukiančiu iš Italijos valstybės atsisakymo galutinai jas gauti, siekiant abiejų valstybių, esančių sutarties šalimis, sutarto tikslo apriboti dvigubą ekonominį dividendų, kuriuos Nyderlandų bendrovei išmoka Italijoje įsisteigusi jos dukterinė bendrovė, apmokestinimą.
- 37 Dvišalės sutarties 10 straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad tuo atveju, jei išmokančioji bendrovė tiesiogiai padaro finansinį pervedimą, vėliau ji šią Italijos mokesčių administratoriui mokėtino mokesčio sumą gali atskaityti, taip pat patvirtina šį kvalifikavimą. Iš tiesų išmokančiosios bendrovės atliekamas jos patronuojančiai bendrovei pervestos sumos įskaitymas į Italijos uždui mokėtiną mokestį, atsižvelgiant į pačią apmokestinimo padidinimo tvarką, gali būti paaiškinamas tik jo, taigi teisės į grąžinimą, mokestiniu pobūdžiu, kurį jam suteikia dvišalė sutartis.
- 38 Tačiau nacionalinis teismas turi įvertinti šiuos įvairius aspektus ir visų pirma patikrinti, ar Italijos mokesčių administratorius nuolatos praktikoje neatsisako mokestinių pajamų, kurias sudaro apmokestinimo padidinimas, kai Italijos bendrovė išmoka dividendus Nyderlandų bendrovei, visų pirma tais atvejais, kai šis administratorius negauna apmokestinimo padidinimo, tačiau Italijos bendrovė šį padidinimą atitinkančias sumas tiesiogiai perveda Nyderlandų bendrovei. Jeigu turėtų būti konstatuota,

kad yra toks atsisakymas, minėtas pervedimas, kai jau būna atliktas, iš tiesų gali būti laikomas pelno išmokėjimu.

- ³⁹ Todėl tokiu atveju reikėtų manyti, kad šio sprendimo 26 punkte nurodyta su apmokestinimo pagrindu susijusi sąlyga, analizuota nagrinėjant mokesčio prie šaltinio už išmokėtą pelną kvalifikavimo direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme klausimą, yra įvykdyta. Kadangi taip pat įvykdytos kitos dvi sąlygos dėl nagrinėjamo mokesčio, reikalingos tam, kad būtų galima apmokestinimą pripažinti mokesčiu prie šaltinio, ir primintos taip pat minėtame punkte bei susijusios atitinkamai su apmokestinimo atsiradimą lemiančiu įvykiu ir apmokestinamojo asmens nustatymu, darytina išvada, kad toks mokestis yra mokestis prie šaltinio už dividendus direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme.
- ⁴⁰ Atsižvelgiant į šias įvairias išlygas, manytina, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamas apmokestinimo padidinimo grąžinimas prilygsta Italijos mokesčių administratoriaus mokestinių pajamų pervedimui Nyderlandų bendrovei ir dėl to negali būti laikomas pajamomis iš vertybinių popierių (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Océ van der Grinten* 56 punktą).
- ⁴¹ Nagrinėjamu atveju tokio mokesčio, koks nagrinėjamas pagrindinėse bylose, pagrindą sudaro ne pajamos iš vertybinių popierių ir šios išvados pakanka tam, kad būtų galima teigti, jog toks mokestis, jeigu jis taikomas apmokestinimo padidinimo grąžinimui, nėra mokestis prie šaltinio už išmokėtus dividendus, kuri iš principo draudžia direktyvos 5 straipsnio 1 dalis.

- 42 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad su sąlyga, jog pirmiausia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šio sprendimo 38 punkte pateiktus paaiškinimus, turi patikrinti „apmokestinimo padidinimo“ „grąžinimo“, kurį nagrinėjamos pagrindinėse bylose pagal dvišalės sutarties 10 straipsnio 3 dalį atliko Italijos bendrovė Nyderlandų įmonės atžvilgiu, pobūdį, reikia manyti, kad toks mokestis, koks nagrinėjamas pagrindinėse bylose, jeigu jis taikomas minėtam grąžinimui, nėra mokestis prie šaltinio už išmokėtus dividendus, kurį iš principo draudžia direktyvos 5 straipsnio 1 dalis. Tačiau tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manytų, kad šis apmokestinimo padidinimo „grąžinimas“ nėra mokestinio pobūdžio, toks mokestis, koks nagrinėjamas pagrindinėse bylose, būtų mokestis prie šaltinio už išmokėtus dividendus, kurį iš principo draudžia direktyvos 5 straipsnio 1 dalis.

Dėl antrojo klausimo

- 43 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo paaiškinti, ar tuo atveju, jei toks mokestis, koks nagrinėjamas pagrindinėse bylose, būtų mokestis prie šaltinio už išmokėtus dividendus direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, jam vis dėlto galėtų būti taikoma šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalis.
- 44 Tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis atsižvelgiant į šio sprendimo 38 punkte pateiktus paaiškinimus atliktu apmokestinimo padidinimo grąžinimo patikrinimu, būtų priverstas manyti, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamas mokestis yra mokestis prie šaltinio už išmokėtus 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 įtvirtinto bendrojo principo, draudžiančio mokesčius prie šaltinio už išmokėtus dividendus, išimtis, šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama siaurai (žr. minėto Sprendimo *Océ* 86 punktą).
- ⁴⁶ Toliau reikia konstatuoti, kad nors dvišalės sutarties tikslas, kaip matyti iš jos pavadinimo, yra išvengti dvigubo pajamų ir kapitalo apmokestinimo, pagrindinėse bylose nagrinėjamas mokestis galėtų būti laikomas tokiu, kuriam taikoma direktyvos 7 straipsnio 2 dalis, tik tokiu atveju, jei, pirma, dvišalėje sutartyje būtų numatytos nuostatos, skirtos panaikinti arba sumažinti ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą, ir, antra, šio mokesčio taikymas negalėtų panaikinti šių nuostatų veikimo (dėl šios sąlygos žr. visų pirma minėto Sprendimo *Océ* 87 punktą), o tai turėtų įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- ⁴⁷ Tokiomis aplinkybėmis į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas būtų priverstas manyti, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamas mokestis yra mokestis prie šaltinio už išmokėtus dividendus direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, šis mokestis galėtų būti laikomas tokiu, kuriam taikoma direktyvos 7 straipsnio 2 dalis, tik tada, jei, pirma, minėtoje sutartyje būtų numatytos nuostatos, skirtos panaikinti arba sumažinti ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą, ir, antra, šio mokesčio taikymas nepanaikintų šių nuostatų veikimo, o tai turėtų įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. Su sąlyga, jog pirmiausia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šio sprendimo 38 punkte pateiktus paaiškinimus, turi patikrinti „apmokestinimo padidinimo“ „grąžinimo“, kurį nagrinėjamoje pagrindinėse bylose pagal Italijos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, papildytos 1990 m. gegužės 8 d. Hagoje pasirašytu papildomu protokolu, 10 straipsnio 3 dalį atliko Italijos bendrovė Nyderlandų įmonės atžvilgiu, pobūdį, reikia manyti, kad toks mokestis, koks nagrinėjamas pagrindinėse bylose, jeigu jis taikomas minėtam grąžinimui, 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 įvairių 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“ „grąžinimas“ nėra mokesstinio 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 priverttas 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 ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą, ir, antra, šio mokesčio taikymas nepanaiškintų šių nuostatų veikimo, o tai turėtų įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

Parašai.