



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2016 m. lapkričio 17 d.<sup>1</sup>

### Byla C-68/15

#### X

(Grondwettelijk Hof (Konstitucinis Teismas, Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Įsisteigimo laisvė — Direktyvos 2011/96/ES 4 straipsnio 3 dalis ir 5 straipsnis — Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyva — Bendrovių apmokestinimas skirstant pelną — „Mokesčio prie šaltinio“ sąvoka — „Fairness tax“

#### I – Įvadas

1. Šioje prejudicinio sprendimo procedūroje Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti, ar Belgijos Karalystėje renkamas mokestis, kurį susiklosčius tam tikroms aplinkybėms turi sumokėti pelną paskirstančios įmonės, suderinamas su įsisteigimo laisve ir Direktyva 2011/96/ES<sup>2</sup> (toliau – Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyva).
2. Belgijos mokesčių teisės aktais įmonėms leidžiama neribotai perkelti nuostolius į būsimus mokestinius laikotarpius ir daryti atskaitymus vadinamajam rizikos kapitalui<sup>3</sup>. Tačiau Belgijos vyriausybės duomenimis, tos priemonės lėmė, kad tam tikros įmonės beveik nebemokėjo jokių mokesčių, bet vis tiek paskirstydavo pelną. Kadangi, jos nuomone, tai buvo nesąžininga kitų apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu, specialiu mokesčiu, pavadintu „fairness tax“, siekta apriboti mokestinius iškraipymus, atsiradusius naudojantis tokiais atskaitos galimybėmis<sup>4</sup>.
3. Šis mokestis dažniausiai taikomas tuomet, kai bendrovės paskirsto pelną, tačiau tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu faktiškai sumažina savo pajamų mokesčio naštą naudodamosi minėta atskaita. Paprasčiau tariant, apmokestinamoji vertė susiejama su suma, kuria bendrovės paskirstytasis pelnas viršija apmokestinamąjį veiklos rezultatą. Prieš taikant mokesčio tarifą ši suma padauginama iš vadinamojo proporcingumo koeficiento, kuris parodo, kiek rezultatas buvo sumažintas naudojantis nuostolių ir (arba) rizikos kapitalo atskaita.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 345, p. 8), iš dalies pakeista 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva 2015/121/ES (OL L 21, p. 1).

3 — Atskaita leidžia iš įmonės pajamų mokesčio apmokestinamosios vertės fiktyviai atskaityti palūkanas, kurios traktuojamos kaip palūkanos už įmonės nuosavą kapitalą. Teisingumo Teismas šią atskaitą jau nagrinėjo sprendime *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447).

4 — Žr. Belgijos Atstovų Rūmų Socialinių reikalų komiteto 2013 m. liepos 15 d. ataskaitoje perteiktus atsakingo ministro paaiškinimus (Parl. St., Kamer, 2012–2013, DOC 53-2891/007, p. 38).

4. Kyla abejonių dėl „fairness tax“ suderinamumo su įsisteigimo laisve, nes šis mokestis taikomas ir užsienio bendrovėms, jei jos veikia Belgijoje ne per dukterinę bendrovę, bet čia turi nuolatinę buveinę. Kadangi šis mokestis turi ir pelno mokesčio, ir mokesčio prie šaltinio už dividendus požymių, taip pat kyla klausimas, ar jis nedraudžiamas pagal Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos nuostatas<sup>5</sup>.

## II – Teisinis pagrindas

### A – Sąjungos teisė

5. Šioje byloje Sąjungos teisės pagrindą sudaro SESV 49–55 straipsniuose įtvirtinta įsisteigimo laisvė ir Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyva.

6. Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyva, remiantis jos 1 straipsnio 1 dalimi, taikoma:

- „a) pelno, kurį tos valstybės bendrovės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių bendrovių, paskirstymui;
- b) pelno, kurį tos valstybės narės bendrovės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms bendrovėms, paskirstymui;

<...>“

7. Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnyje nustatyta:

„1) Kai patronuojanti bendrovė ar jos nuolatinė buveinė dėl patronuojančios bendrovės ryšių su savo dukterine bendrove gauna paskirstytąjį pelną, išskyrus dukterinės bendrovės likvidavimo atvejį, patronuojančios bendrovės valstybė narė ir jos nuolatinės buveinės valstybė narė:

- a) tokio pelno neapmokestina tiek, kiek dukterinė bendrovė tokio pelno neatskaito, ir tokį pelną apmokestina tiek, kiek dukterinė bendrovė tokį pelną atskaito, arba
- b) tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teisę atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė bendrovė atitinka 2 straipsnyje pateiktas sąvokų apibrėžtis ir 3 straipsnyje numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėti mokesčio sumos.

<...>

3) Kiekviena valstybė narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės 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 įmonės paskirstyto pelno.

<...>“

5 — Be to, Teisingumo Teisme nagrinėjama byla dėl Prancūzijoje renkamo mokesčio, kuris struktūriniu požiūriu panašus į Belgijos „fairness tax“; žr. bylą *Association française des entreprises privées ir kt.* (C-365/16).

8. Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnyje įtvirtinta:

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

#### B – Nacionalinė teisė

9. „Fairness tax“ pagrįstas 2013 m. liepos 30 d. įstatymu<sup>6</sup>, kurio 43–50 straipsniais buvo iš dalies pakeistas 1992 m. Pajamų mokesčio kodeksas (*Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992*, toliau – WIB 1992). Remiantis šiuo įstatymu nustatyto WIB 1992 219ter straipsnio 1 dalimi visoms Belgijos bendrovėms nuo 2014 mokesčių metų taikomas atskiras mokestis, įtrauktas į juridinių asmenų mokesčio struktūrą<sup>7</sup>.

10. Apskaičiuojant šio mokesčio apmokestinamąją vertę, pagal WIB 1992 219ter straipsnio 2 dalį remiamasi teigiamu skirtumu tarp bendros per apmokestinamąjį laikotarpį paskirstytų dividendų sumos ir galutinio apmokestinamojo veiklos rezultato, kuriam faktiškai taikomas juridinių asmenų mokesčio tarifas. Ši suma pagal WIB 1992 219ter straipsnio 3 dalį sumažinama paskirstytų dividendų, kurie liko iš anksčiau ir ne vėliau kaip 2014 mokesčiais metais apmokestintų rezervų, dalimi.

11. Taip gautas likutis pagal WIB 1992 219ter straipsnio 4 dalį vėliau padauginamas iš koeficiento (vadinamojo proporcingumo koeficiento), kurį sudaro trupmena ir kuris išreiškia tokį santykį:

- skaitiklis: faktiškai mokesčiniu laikotarpiu atlikti atskaitymai nuostolių paskirstymui ateinantiems mokesčiams laikotarpiams ir rizikos kapitalui ir
- vardiklis: apmokestinamojo laikotarpio apmokestinamasis rezultatas, neatsižvelgiant į neapmokestinamąją vertės sumažėjimą, tikslinį rezervą ir pridėtinę vertę.

12. WIB 1992 219ter straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad apmokestinamoji vertė negali būti apribota arba sumažinta jokia kitu būdu.

13. Pagal WIB 1992 219ter straipsnio 6 dalį kartu su 463bis straipsnio 1 dalies 1 punktu mokesčio tarifas sudaro 5,15 %.

14. Remiantis WIB 1992 233 straipsnio 3 dalimi „fairness tax“ taikomas ir užsienio bendrovėms, kurios Belgijoje turi nuolatinės buveinės, kai jos paskirsto pelną. Apskaičiuojant apmokestinamąją vertę atsižvelgiama tik į tą bendrovės paskirstomą bendrų dividendų dalį, kuri atitinka Belgijos nuolatinės buveinės dalį visame bendrovės veiklos rezultate.

#### III – Pagrindinė byla ir procesas Teisingumo Teisme

15. Pagrindinės bylos dalyką sudaro X NV Belgijos Konstituciniam Teismui pateiktas skundas, kuriuo reikalaujama panaikinti tuos 2013 m. liepos 30 d. įstatymo straipsnius, kuriais buvo įvestas „fairness tax“.

6 – Įstatymas dėl įvairių nuostatų (*Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen*), paskelbtas 2013 m. rugpjūčio 1 d. *Belgisch Staatsblad*.

7 – Įmonių pajamų mokesčiu pagal WIB 1992 1 straipsnio 1 dalies 2 punktą vadinamas mokestis nuo visų Belgijoje įsisteigusios bendrovės pajamų.

16. Kadangi Konstitucinis Teismas abejoja „fairness tax“ suderinamumu su įsisteigimo laisve ir Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyva, 2015 m. sausio 28 d. jis pagal SESV 267 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

- „1. Ar SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias:
- a) kitoje valstybėje narėje įsisteigusioms bendrovėms, kurių nuolatinės buveinės yra Belgijoje, taikomas mokestis, kai jos paskirsto pelną, kuris neįtraukiamas į bendrovės galutinį apmokestinamąjį rezultatą, neatsižvelgiant į tai, ar pelnas patronuojančiajai bendrovei teko iš nuolatinės buveinės Belgijoje, o kitoje valstybėje narėje įsisteigusioms bendrovėms, kurios turi dukterinę bendrovę Belgijoje, toks mokestis netaikomas, kai jos paskirsto pelną, kuris neįtraukiamas į bendrovės galutinį apmokestinamąjį rezultatą, neatsižvelgiant į tai, ar dukterinė įmonė paskirstė pelną, ar ne;
  - b) kitoje valstybėje narėje įsisteigusioms bendrovėms, kurių nuolatinės buveinės yra Belgijoje, pervedančioms visą Belgijoje gautą pelną į rezervus, taikomas mokestis, kai jos paskirsto pelną, kuris neįtraukiamas į bendrovės galutinį apmokestinamąjį rezultatą, o Belgijos bendrovėms, pervedančioms visą pelną į rezervus, toks mokestis netaikomas?
2. Ar Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apie mokesčio prie šaltinio išskaitą kalbama tuomet, kai nacionalinės teisės nuostatoje nustatyta, kad dukterinės įmonės patronuojančiajai bendrovei paskirstytas pelnas apmokestinamas mokesčiu, kai tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu paskirstomi dividendai ir visiškai arba iš dalies sumažinamas apmokestinamasis rezultatas atskaičius tam tikrą sumą rizikos kapitalui ir (arba) į ateinančius laikotarpius perkeltiems mokestiniams nuostoliams, o pelnas neapmokestinamas pagal nacionalinės teisės aktus, kai jis lieka dukterinei bendrovei ir nepaskirstomas patronuojančiajai bendrovei?
3. Ar Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti kaip draudžiančią nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias renkamas mokestis už paskirstytus dividendus, jeigu dėl tokių nuostatų apmokestinama dalis bendrovės dividendų, viršijanti minėtoje direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje nustatytą sumą, kai dividendai paskirstomi vėliau nei metais, kai ji pati juos gavo, nors taip nėra tuo atveju, kai ši bendrovė vėl paskirsto dividendus tais metais, kai ji juos gavo?“

17. Per procesą Teisingumo Teisme ieškovė pagrindinėje byloje, Belgijos Karalystė, Prancūzijos Respublika ir Europos Komisija pateikė pastabas raštu ir dalyvavo 2016 m. birželio 22 d. teismo posėdyje.

#### IV – Teisinis vertinimas

##### A –Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo pirmasis klausimas susijęs su „fairness tax“ suderinamumu su įsisteigimo laisve dviem skirtingais aspektais. Pirmoji klausimo dalis skirta skirtingoms mokestinėms pasekmėms, kylančioms užsienio bendrovėms pagal tai, kokią teisinę veiklos formą jos pasirinko Belgijoje, o antroji dalis susijusi su nevienodu požiūriu į vietos ir užsienio bendroves pervedant Belgijoje gautą pelną į rezervus.

## 1. Tariamasis nevienodas požiūris dėl pasirinktos teisinės formos

19. Pirmojo prejudicinio klausimo pirma dalimi iš esmės norima išsiaiškinti, ar įsisteigimo laisvė draudžia nacionalines nuostatas, pagal kurias užsienio bendrovės, kurios turi Belgijoje nuolatines buveines, paskirstydamos pelną turi mokėti mokesį, tačiau neturi mokėti to mokesčio, jei veiklą Belgijoje vykdo per dukterinę bendrovę.

20. Ieškovės pagrindinėje byloje nuomone, „fairness tax“ taikymo sąlygos trukdo užsienio bendrovėms laisvai pasirinkti teisinę formą vykdyti veiklą Belgijoje. Jei užsienio bendrovė ten veikia per dukterinę bendrovę, ji su mokesčiais susiduria tik netiesiogiai ir tik tuo atveju, jei dukterinė bendrovė paskirsto jai pelną. O jei veiklą Belgijoje ji vykdo per nuolatinę buveinę, jai taikomas „fairness tax“, jei ji pati paskirsto pelną. Todėl užsienio bendrovėms su nuolatine buveine Belgijoje sudaromos nepalankesnės sąlygos, palyginti su tuo atveju, jei jos šioje šalyje turėtų dukterinę bendrovę.

21. Todėl reikia patikrinti, ar įsisteigimo laisvė apribojama, jei tam tikroje valstybėje narėje renkamas mokestis galiausiai lemia skirtingą požiūrį į užsienio bendroves, atsižvelgiant į tai, ar jos toje valstybėje narėje vykdo veiklą per nuolatinę buveinę, ar per dukterinę bendrovę.

22. Bendrovių įsisteigimo laisvė įtvirtinta SESV 49 ir 54 straipsniuose. Pagal juos vienoje Sąjungos valstybėje narėje įsisteigusios bendrovės turi teisę vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes<sup>8</sup>. Pagal mokesčių teisės aktus filialas prilyginamas nuolatinei buveinei<sup>9</sup>.

23. Be to, kadangi EB 49 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje ūkio subjektams aiškiai paliekama galimybė laisvai pasirinkti teisinę formą, tinkamą vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje, šio laisvo pasirinkimo priimančioje valstybėje narėje neturi riboti diskriminacinės mokesčių nuostatos<sup>10</sup>. Laisve pasirinkti teisinę formą, tinkamą vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje, pirmiausia siekiama sudaryti bendrovėms, kurių buveinė yra vienoje valstybėje narėje, galimybę atidaryti filialą kitoje valstybėje narėje, kad galėtų joje vykdyti savo veiklą tokiomis pačiomis sąlygomis, kokios taikomos dukterinėms bendrovėms<sup>11</sup>. Priimančioji valstybė narė negali remtis tuo, kad užsienio bendrovė gali išvengti nepalankaus nevienodo požiūrio pasirinkusi kitą veiklos priimančioje valstybėje narėje teisinę formą, pavyzdžiui, dukterinę bendrovę vietoj filialo<sup>12</sup>.

24. Priešingai, nei tvirtina ieškovės pagrindinėje byloje, laisvė pasirinkti teisinę formą neturi būti suprantama kaip savarankiškas reikalavimas. Teisingumo Teismas yra teisingai atkreipęs dėmesį į tai, kad ji tik atspindi prilyginimo nacionaliniams subjektams įsipareigojimą ir jai neturi būti suteiktas didesnis apsaugos lygis<sup>13</sup>. Jei pagrindinės laisvės skirtos tam, kad būtų sukurta vidaus rinka pašalinant kliūtis tarptautiniams ekonominiams santykiams, tuomet negali likti vietos nuo to atribotai pareigai suformuoti nuo teisinės formos nepriklausančią mokesčių normų sistemą.

8 — Žr., be kita ko, sprendimus *Komisija / Prancūzija* (270/83, EU:C:1986:37, 18 punktas), *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438, 35 punktas), *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 17 punktas) ir *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 12 punktas).

9 — Žr. 2011 m. spalio 3 d. Europos Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) 5 straipsnio 1 punkto b papunktį (COM(2011) 121 galutinis).

10 — Žr., be kita ko, sprendimus *Komisija / Prancūzija* (270/83, EU:C:1986:37, 22 punktas), *CLT-UFA* (C-253/03, EU:C:2006:129, 14 punktas), *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 40 punktas), *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 13 punktas) ir *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (C-439/07 ir C-499/07, EU:C:2009:339, 77 punktas).

11 — Sprendimai *CLT-UFA* (C-253/03, EU:C:2006:129, 15 punktas) ir *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 14 punktas).

12 — Sprendimas *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 40 punktas).

13 — Sprendimai *Komisija / Prancūzija* (270/83, EU:C:1986:37, 15 punktas) ir *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438, 44 punktas), kuriuose Teisingumo Teismas tokiame kontekste preziumavo vieną įsisteigimo laisvės pažeidimą. Taip pat žr. Sprendimą *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 13–15 punktai). Iš tiesų, Sprendime *CLT-UFA* (C-253/03, EU:C:2006:129) Teisingumo Teismas laisvę pasirinkti teisinę formą vertino tik ribojimo aspektu, tačiau tai nekeičia fakto, kad ir ši byla buvo pagrįsta nepalankesniu požiūriu į tarptautinį elementą turinčias aplinkybes, palyginti su nacionalinėmis.

25. Todėl galiausiai skirtingas mokestinis požiūris į užsienio bendrovę, atsižvelgiant į tai, ar ji priimančiojoje valstybėje narėje veikia per nuolatinę buveinę, ar per dukterinę bendrovę, savaime negali lemti įsisteigimo laisvės apribojimo. Siekiant preziumuoti tokį ribojimą, visuomet reikia įrodyti, kad tarptautinį elementą turinti situacija vertinama nepalankiau, palyginti su panašia nacionaline konsteliacija.

26. Todėl šioje byloje įsisteigimo laisvės ribojimą patvirtinti galima tik su sąlyga, kad, renkant Belgijos „fairness tax“, užsienio bendrovė, vykdanči veiklą Belgijoje per nuolatinę buveinę, vertinama nepalankiau nei vietos bendrovė, kuri savo ruožtu gali būti užsienio bendrovės dukterinė bendrovė.

27. Tačiau tokio nepalankesnio požiūrio nepastebima.

28. Tiek vietos, tiek užsienio bendrovėms taikomas tas pats „fairness tax“ mokesčio tarifas. Apmokestinimo momentas abiem atvejais taip pat vienodas. Jis siejamas su pelno paskirstymu, jeigu tuo pačiu apmokestinamuoju laikotarpiu daromi atskaitymai į ateinančius laikotarpius perkeltiems nuostoliams ir (arba) rizikos kapitalui. Tiek, kiek, be to, apskaičiuojant apmokestinamąją vertę užsienio bendrovių atveju atsižvelgiama į dividendus proporcingai Belgijos nuolatinės buveinės veiklos rezultatui, palyginti su bendru pagrindinės bendrovės veiklos rezultatu, šis metodas atspindi ribotą užsienio bendrovių mokestinę pareigą Belgijoje.

29. Teisinga, kad ta užsienio bendrovių paskirstytų dividendų dalis, kuria remiamasi apskaičiuojant „fairness tax“, nebūtinai tiksliai atspindi pelną, kurį Belgijos mokesčių teisės taikymo srityje gavo būtent šios bendrovės nuolatinė buveinė Belgijoje. Tą patį galima pasakyti ir apie vietos bendrovės, kuri savo ruožtu turi nuolatinės buveinės užsienyje, dividendus. Šių nuolatinių buveinių pelnas Belgijoje taip pat paprastai neapmokestinamas jokių pajamų mokesčiu, tačiau sudaro dalį dividendų, į kuriuos atsižvelgiama apskaičiuojant vietos bendrovėms taikomą „fairness tax“. Žvelgiant iš šios perspektyvos atrodo, kad mokesčių užsienio bendrovėms apskaičiavimo sąlygos joms paprastai netgi yra naudingesnės, o tai eliminuoja įsisteigimo laisvei reikšmingą nepalankesnę požiūrį.

30. Todėl į pirmojo klausimo pirmą dalį reikėtų atsakyti, kad įsisteigimo laisvė nedraudžia tokių nacionalinių nuostatų, pagal kurias užsienio bendrovės, turinčios Belgijoje nuolatinę buveinę, paskirstydamos pelną, turi sumokėti tokį mokestį, kaip Belgijos „fairness tax“, tačiau neturi jo mokėti, jei veiklą Belgijoje vykdo per dukterinę bendrovę.

2. Tariamasis nevienodas požiūris kaupiant rezervus

31. Savo pirmojo klausimo antra dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar įsisteigimo laisvė nedraudžia rinkti „fairness tax“, jei šis mokestis taikomas užsienio bendrovėms, kurios veikia Belgijoje per nuolatinę buveinę, paskirstant pelną, nors nuolatinės buveinės pelnas pervedamas į rezervus, o šis mokestis netaikomas vietos bendrovėms, pervedančioms visą pelną į rezervus.

32. Dėl aprašytos konsteliacijos pasakytina, kad užsienio bendrovės, palyginti su vietos bendrovėmis, traktuojamos nepalankiau tik tiek, kiek vien pirmosios apmokestinamos „fairness tax“. Mokesčio rinkimo požiūriu šios dvi situacijos akivaizdžiai negali būti objektyviai prilygintos viena kitai.

33. Tokiomis aplinkybėmis, kuriomis grindžiamas prejudicinis klausimas, vietos bendrovės visą savo pelną perveda į rezervus, o užsienio bendrovės atveju yra paskirstomas pelnas. Tačiau akivaizdu, kad tokiu mokesčiu, kaip „fairness tax“, kuris taikomas tik paskirstant pelną, *a priori* gali būti neigiamai paveiktos tik tos bendrovės, kurios paskirsto pelną. Tokiomis aplinkybėmis įsisteigimo laisvės ribojimas paneigtinas.

34. Todėl į pirmojo klausimo antrą dalį reikia atsakyti, kad įsisteigimo laisvė nedraudžia rinkti tokio mokesčio, kaip Belgijos „fairness tax“, jei šis mokestis taikomas nuolatinę buveinę tam tikroje valstybėje narėje turinčiai užsienio bendrovei paskirstant pelną, nors nuolatinės buveinės pelnas pervedamas į rezervus, o šis mokestis netaikomas vietos bendrovei, pervedančiai visą savo pelną į rezervus.

#### B –Dėl antrojo prejudicinio klausimo

35. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar „fairness tax“ rinkimas laikytinas mokesčio prie šaltinio išskaita, kaip tai suprantama pagal Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnį.

36. Jei į šį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai, šis mokestis prieštarautų Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsniui, nes pagal šią nuostatą iš pelno, kurį dukterinė bendrovė paskirsto savo patronuojančiajai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.

37. Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnyje „mokesčio prie šaltinio“ sąvoka nėra apibrėžta. Tačiau nusistovėjusioje praktikoje Teisingumo Teismas šią nuostatą aiškina taip, kad rinkliava nuo valstybėje, kurioje išmokami dividendai, gautų pajamų, kurios atsiradimą lemiantis įvykis yra dividendų arba bet kokių kitų pajamų iš vertybinių popierių išmokėjimas, yra mokestis prie šaltinio nuo paskirstyto pelno, kaip tai suprantama pagal direktyvos 5 straipsnį, jei apmokestinimo šia rinkliava pagrindas yra iš šių vertybinių popierių gaunamos pajamos, o apmokestinamasis asmuo – šių vertybinių popierių turėtojas<sup>14</sup>.

38. Tam, kad būtų galima daryti prielaidą dėl mokesčio prie šaltinio išskaitos, kaip tai suprantama pagal Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnį, turi būti įvykdytos trys sąlygos: apmokestinimą lemia pelno paskirstymas, apmokestinamoji vertė siejama su paskirstomo pelno apimtimi ir apmokestinamasis asmuo yra paskirstomo pelno gavėjas.

39. Proceso šalys neginčija, kad „fairness tax“ atitinka dvi pirmąsias sąlygas. Pirmą, mokestis susietas su pelno paskirstymu; jei pelnas nepaskirstomas – mokestis nerenkamas. Antra, paskirstomo pelno dydis svarbus nustatant apmokestinamąją vertę. Šiuo atveju neturi reikšmės faktas, kad apmokestinimo „fairness tax“ vertė vėliau dar keičiama. Remiantis teismo praktika, pakanka, kad paskirstytas pelnas įeina į apmokestinamąją vertę<sup>15</sup>.

40. Tačiau trečioji sąlyga nėra įvykdyta, nes „fairness tax“ mokantis apmokestinamasis asmuo yra pelną paskirstanti bendrovė, o ne paskirstomo pelno gavėjas.

41. Teisinga, kad Sprendime *Athinaiki Zythopoiia*<sup>16</sup> Teisingumo Teismas kartą kvalifikavo dukterinės bendrovės apmokestinimą kaip mokestį prie šaltinio, kaip tai suprantama pagal Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnį, ir šiuo požiūriu orientavosi į vertinimą ekonominiu požiūriu, pagrįstą dukterinės bendrovės apmokestinimo poveikiu patronuojančiajai bendrovei<sup>17</sup>. Tačiau likusioje dėl šios nuostatos suformuluotoje praktikoje jis nuolat darė nuorodą į sąlygą dėl pelną

14 — Sprendimai *Epson Europe* (C-375/98, EU:C:2000:302, 23 punktą), *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 47 punktą), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 108 punktą), *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 52 punktą) ir *P. Ferrero ir General Beverage Europe* (C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 26 punktą).

15 — Sprendimas *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 52 punktą).

16 — C-294/99, EU:C:2001:505.

17 — Sprendimas *Athinaiki Zythopoiia* (C-294/99, EU:C:2001:505, 29 punktą) ir generalinio advokato S. Alber išvados šioje byloje 32 punktą (EU:C:2001:263).

paskirstančios bendrovės pareigos mokėti mokesčių<sup>18</sup>. Šiuo klausimu Sprendime *Burda*<sup>19</sup> Teisingumo Teismas visiškai pagrįstai aiškiai nurodė, kad mokesčio prie šaltinio išskaitos, kaip tai suprantama pagal 5 straipsnį, buvimas dar priklauso nuo to, kad apmokestinamasis asmuo yra akcijų, kurios patvirtina jo dalį pelną paskirstančioje bendrovėje, turėtojas<sup>20</sup>.

42. Pirmajam dukterinės bendrovės pajamų apmokestinimui Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyva netaikoma<sup>21</sup>. Todėl 5 straipsnyje numatytas draudimas išskaityti mokesčių prie šaltinio iš pelno, paskirstomo patronuojančiajai bendrovei, netaikomas pajamų, kurias dukterinė bendrovė gavo vykdydama ekonominę veiklą, apmokestinimui, net jei šis mokeskis renkamas tik paskirstant pelną<sup>22</sup>. Tai patvirtinama Direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje, pagal kurią „mokesčio prie šaltinio“ sąvoka aiškiai netaikoma dukterinės bendrovės pelno mokesčio išankstiniam mokėjimui. Tas pats turi galioti ir tokiam mokesčiui kaip „fairness tax“, dėl kurio, susiklosčius tam tikroms aplinkybėms, bendrovės pajamos galiausiai apmokestinamos atgaline data.

43. Todėl taip pat negalima pritarti ieškovės pagrindinėje byloje pastabai, kad „fairness tax“ atveju apmokestinamasis asmuo tik formaliai yra pelną paskirstanti bendrovė, iš tiesų jis yra dalininkas, nes dėl mokėtino mokesčio sumažėja paskirstomas pelnas. Tačiau bet koks tam tikros bendrovės pajamų apmokestinimas neišvengiamai lemia, kad jos dalininkams kaip pelnas gali būti paskirstyta tik atitinkamai mažesnė suma.

44. Todėl į antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad tokio mokesčio, kaip Belgijos „fairness tax“ rinkimas, nėra laikytinas mokesčio prie šaltinio išskaitymu, kaip tai suprantama pagal Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnį.

### C –Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

45. Galiausiai savo trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 3 dalis draudžia rinkti „fairness tax“, jeigu dėl to apmokestinama tokia bendrovės dividendų dalis, kuri viršija pagal šią nuostatą leidžiamą sumą, jei dividendai paskirstomi vėliau nei tais metais, kai ji pati juos gavo.

46. Prejudicinis klausimas susijęs su situacija, kai Belgijoje įsisteigusi bendrovė pati gavo dividendus kaip vidurinė bendrovių grandinės grandis ir juos vėliau savo ruožtu paskirstė (toliau). Be to, klausimas pagrįstas prielaida, kad tokiems dividendams, jei jie (toliau) paskirstomi vėliau nei metais, kai yra gauti, dėl „fairness tax“ rinkimo sąlygų galiausiai tenka didesnė mokesčio našta, nei leidžiama pagal Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 3 dalį.

47. Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje valstybėms narėms leidžiama numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės bendrovės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno. Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % dukterinės įmonės paskirstyto pelno.

18 — Sprendimai *Epson Europe* (C-375/98, EU:C:2000:302, 23 punktas), *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 47 punktas), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 108 punktas), *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 52 punktas) ir *P. Ferrero ir General Beverage Europe* (C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 26 punktas).

19 — C-284/06, EU:C:2008:365.

20 — Sprendimas *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, 61 ir 62 punktai).

21 — Sprendimai *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 60 punktas) ir *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 27 punktas).

22 — Generalinio advokato P. Mengozzi išvada byloje *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:60, 55 punktas).



48. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo duomenimis, Belgijos teisės aktų leidėjas, įgyvendindamas Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 3 dalį, priėmė taisyklę, pagal kurią, įvykdžius įstatymo numatytas sąlygas, 95 % patronuojančiosios bendrovės lygiu gautų dividendų gali būti atskaityti iš šios bendrovės pelno. Likę 5 % galiausiai apmokestinami mokesčiu nuo bendrovės pajamų.

49. Proceso šalys nesutaria, kokiomis aplinkybėmis tolesnio pelno paskirstymo atveju iš tiesų gali būti daugiau apmokestinami gauti dividendai. Tačiau net iš Belgijos vyriausybės paaiškinimų matyti, kad toks papildomas apmokestinimas įmanomas. Taip gali atsitikti todėl, kad, apskaičiuojant apmokestinimo „fairness tax“ vertę, atsižvelgiama į bendrą už tam tikrą apmokestinamąjį laikotarpį paskirstytų dividendų sumą. Nėra skirstoma pagal tai, ar buvo įtraukti ir dividendai, kuriuos gavo pati pelną paskirstanti bendrovė.

50. Belgijos vyriausybės nuomone, Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 3 dalies reikalavimai vis dėlto įvykdomi. Jos teigimu, kadangi Direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje numatytas gautų dividendų neapmokestinimas ar atskaita, iš nuostatos teksto darytina išvada, kad ši pareiga taikoma tik kalbant apie tokių dividendų gavimą. Tačiau šios pareigos nebelineka vėliau mokant dividendus. Tą patį galima pasakyti apie Direktyvos 4 straipsnio 3 dalį.

51. Šiems argumentams negalima pritarti. Toks aiškinimas prieštarautų Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos sistemai ir tikslui ir pakenktų jos praktiniam veiksmingumui.

52. Įtraukus Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 ir 5 straipsnius priimamas esminis sprendimas dėl įgaliojimų apmokestinti dukterinės bendrovės pelną suteikimo. Iš principo valstybei narei, kurioje yra dukterinė bendrovė, suteikiama teisė apmokestinti pastarosios pelną. Taip siekiama užtikrinti, kad pelno paskirstymas, patenkantis į Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos taikymo sritį, mokesčių požiūriu būtų neutralus<sup>23</sup>. Tas pats vienodai taikytina ir bendrovių grandinių atveju, nes siekiama išvengti dvigubo ir (arba) daugkartinio apmokestinimo paskirstant pelną patronuojančiai bendrovei per dukterinių bendrovių grandinę<sup>24</sup>.

53. Todėl su Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyva nesuderinama situacija, kai bendrovių grandinėje aukštesniame lygyje esančios bendrovės pelnas apmokestinamas labiau, negu leidžiama pagal Direktyvos 4 straipsnį. Tuomet negali turėti reikšmės tai, ar ši mokesčių našta atsiranda gaunant dividendus, ar toliau juos paskirstant. Kitoks aiškinimas reikštų, kad valstybė narė galėtų nesilaikyti savo įsipareigojimų pagal direktyvą tiesiog pakeitusi mokesčių rinkimo metodą. Nepaisant to, kalbant apie atitinkamą paskirstymą, visada turi būti įvykdytos kitos direktyvos taikymo sąlygos pagal jos 1–3 straipsnius.

54. Belgijos ir Prancūzijos vyriausybių nurodytas Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation*<sup>25</sup> neprieštarauja tokiam aiškinimui. Ta byla buvo susijusi su specifiniu avansinio pelno mokesčio, kurį turėjo mokėti vietos patronuojančioji bendrovė, kai ji savo ruožtu paskirstė iš dukterinės bendrovės nerezidentės gautus dividendus, mokėjimo sistemos atveju. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas konstatavo, kad Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalimi tam tikra valstybė narė nėra įpareigojama užtikrinti, kad kiekvienu atveju avansu mokėtina suma būtų nustatyta pagal dukterinės bendrovės savo buvimo valstybėje narėje sumokėtą pelno mokestį<sup>26</sup>. Tačiau iš to negalima daryti išvados, kad direktyva netaikoma tuo atveju, kai gauti dividendai toliau paskirstomi.

23 — Žr. Sprendimus *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* (C-27/07, EU:C:2008:195, 24 punktą) ir *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82, 29 punktą) ir Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos aštuntą konstatuojamąją dalį.

24 — Žr. Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos vienuoliką konstatuojamąją dalį.

25 — C-446/04, EU:C:2006:774.

26 — Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 105 punktą).

55. Todėl į trečiąjį prejudicinį klausimą galima atsakyti, kad Patronuojančiųjų ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 3 dalimi draudžiamas mokesčio rinkimas, jei dėl jo bendrovei, paskirstant pelną, dėl dividendų, kuriuos ta bendrovė atitinkamai gavo direktyvos taikymo srityje ir dabar paskirsto toliau, susidaro mokesčių našta, viršijanti direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje nustatytą sumą.

## V – Išvada

56. Todėl darydama išvadą siūlau į *Grondwettelijk Hof* (Konstitucinis Teismas, Belgija) prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. SESV 49 straipsnis kartu su 54 straipsniu yra aiškintinas taip, kad jais nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias:
  - a) užsienio bendrovė, turinti pelną gaunančią nuolatinę buveinę toje valstybėje narėje, paskirstydama pelną tam tikromis aplinkybėmis yra apmokestinama, tačiau tokio mokesčio neturi mokėti užsienio bendrovė, toje valstybėje narėje turinti dukterinę bendrovę;
  - b) užsienio bendrovė, turinti pelną gaunančią nuolatinę buveinę toje valstybėje narėje, pervesdama visą joje gautą pelną į rezervus, tam tikromis aplinkybėmis turi sumokėti mokesťį, taikomą paskirstant pelną, tačiau tokio mokesčio neturi mokėti vietos bendrovė, pervesdama visą gautą pelną į rezervus.
2. Nacionalinė reglamentavimo tvarka, pagal kurią bendrovei, paskirstant pelną, taikomas papildomas pajamų mokestis, nėra laikytina mokesčio prie šaltinio išskaita, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/96/ES 5 straipsnį.
3. Direktyvos 2011/96/ES 4 straipsnio 3 dalis draudžia nacionalines nuostatas, jei dėl jų bendrovei, paskirstant pelną, dėl dividendų, kuriuos ta bendrovė atitinkamai gavo direktyvos taikymo srityje ir paskirstė toliau, susidaro mokesčių našta, viršijanti 4 straipsnio 3 dalyje nustatytą sumą.