



Teismo praktikos rinkinys

Byla C-68/15

**X
prieš
Ministerraad**

(*Grondwettelijk Hof* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

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

Santrauka – 2017 m. gegužės 17 d. Teisingumo Teismo (pirmoji kolegija) sprendimas

1. *Laisvas asmenų judėjimas – Įsisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Bendrovių pelno mokestis – Dividendų paskirstymas – Tiek bendrovių rezidenčių, tiek nerezidenčių apmokestinimas „fairness tax“ paskirstant neapmokestintus dividendus – Leistinumas – Sąlyga – Nepalankesnio bendrovės nerezidentės vertinimo, palyginti su bendrove rezidente, nebuvimas – Patikrinimas, kurį turi atlikti nacionalinis teismas*

(*SESV 49 ir 54 straipsniai*)

2. *Teisės aktų derinimas – Bendroji mokesčių sistema, taikoma įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms – Direktyva 2011/96/ES – Patronuojančiai bendrovei išmokėto pelno atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio dukterinės bendrovės valstybėje narėje – Mokestis prie šaltinio – Sąvoka – Tiek bendrovių rezidenčių, tiek nerezidenčių apmokestinimas „fairness tax“ paskirstant neapmokestintus dividendus – Paskirstančiosios bendrovės, o ne vertybinių popierių turėtojo apmokestinimas – Netaikymas*

(*Tarybos direktyvos 2011/96 5 straipsnis*)

3. *Teisės aktų derinimas – Bendroji mokesčių sistema, taikoma įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms – Direktyva 2011/96 – Dvigubo ekonominio apmokestinimo prevencija – Tiek bendrovių rezidenčių, tiek nerezidenčių apmokestinimas „fairness tax“ paskirstant neapmokestintus dividendus – Pelno, kurį patronuojančioji bendrovė gavo iš savo patronuojamosios bendrovės, apmokestinimas perskirstant minėtą pelną – Apmokestinimas, viršijantis Direktyvoje 2011/96 numatytą 5 % ribą, tuo atveju, kaip pelnas perskirstomas vėlesniais metais, nei gautas – Neleistinumas*

(*Tarybos direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktas ir 3 dalis*)

1. Įsisteigimo laisvė turi būti aiškinama kaip nedraudžianti valstybės narės mokesčių teisės aktų, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tiek bendrovė nerezidentė, kuri ekonominę veiklą toje valstybėje narėje vykdo per nuolatinę buveinę, tiek bendrovė rezidentė, įskaitant bendrovės nerezidentės patronuojamąją bendrovę rezidentę, apmokestinamos mokesčiu, kaip antai *fairness tax*,

kai paskirsto dividendus, kurie, pritaikius tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas mokesčių lengvatas, neįtraukiami į jų galutinį apmokestinamąjį veiklos rezultatą, jeigu šio mokesčio bazės nustatymo metodas faktiškai nelemia nepalankesnio šios bendrovės nerezidentės vertinimo, palyginti su bendrove rezidente, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

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

(žr. 48, 61 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

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

Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kad mokestį būtų galima kvalifikuoti kaip mokestį prie šaltinio, kaip jis suprantamas pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnį, būtina trijų kriterijų sutaptis. Pirma, mokestis turi būti renkamas toje valstybėje, kurioje paskirstyti dividendai, o mokesčių prievolės atsiradimo momentas turi būti dividendų arba bet kokio kito pelno iš vertybinių popierių išmokėjimas, antra, šio mokesčio bazė yra iš vertybinių popierių gaunamas pelnas ir, trečia, apmokestinamasis asmuo yra šių vertybinių popierių turėtojas (pagal analogiją žr. 2010 m. birželio 24 d. Sprendimo P. Ferrero e C. ir General Beverage Europe, C-338/08 ir C-339/08, EU:C:2010:364, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

Tačiau, kadangi mokesčio, kaip antai *fairness tax*, mokėtojas yra ne vertybinių popierių turėtojas, o paskirstančioji bendrovė, trečioji sąlyga netenkinama.

(žr. 63, 65, 68 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

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

Pirma, numatydamas, kad patronuojančiosios bendrovės valstybė narė ir nuolatinės buveinės valstybė narė „tokio pelno neapmokestina“, minėta nuostata draudžia valstybėms narėms apmokestinti patronuojančiąją bendrovę arba jos nuolatinę buveinę, kiek tai susiję su patronuojamosios bendrovės savo patronuojančiajai bendrovei paskirstytu pelnu, nediferencijuodama, ar patronuojančiosios bendrovės apmokestinimo atsiradimo momentas yra šio pelno gavimas, ar jo perskirstymas.

Antra, kaip minėta šio sprendimo 70 ir 71 punktuose, Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva siekiama išvengti patronuojamosios bendrovės savo patronuojančiajai bendrovei paskirstyto pelno dvigubo apmokestinimo patronuojančiosios bendrovės lygiu. Jeigu patronuojančiosios bendrovės valstybė narė apmokestinų šį pelną šios bendrovės lygiu, kai perskirstomas pelnas (dėl to minėtam pelnui taikomas apmokestinimas, faktiškai viršijantis šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje numatytą 5 % ribą), tai reikštų dvigubą apmokestinimą minėtos bendrovės lygiu, kuris šia direktyva draudžiamas.

(žr. 79, 80, 82 punktus ir rezoliucinės dalies 3 punktą)