TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 17 d.*

„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*“

Byloje C-68/15

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

X

prieš

Ministerraad

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— X, atstovaujamo *advocaten* T. Engelen, L. Ketels ir Ph. Renier,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux, D. Delvaux, M. Jacobs ir C. Pochet,

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas, J.-S. Pilczer ir S. Ghiandoni,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir C. Soulay,

susipažinęs su 2016 m. lapkričio 17 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: nyderlandų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio ir 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 345, 2011, p. 8, toliau – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva), 4 straipsnio 3 dalies ir 5 straipsnio išaiškinimo.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 3 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad ja siekiama neapmokestinti patronuojamųjų bendrovių patronuojančiosioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitokio pelno paskirstymo mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, ir panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančiosios bendrovės lygiu.

4 Šios direktyvos 7 ir 9 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

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

<…>

(9) dėl pelno paskirstymo mokėjimų patronuojančios bendrovės nuolatinei buveinei ir jos gaunamų tokių mokėjimų turėtų būti taikomos tokios pačios sąlygos, kurios taikomos tarp dukterinės [patronuojamosios] ir patronuojančios bendrovių. <…>“

5 Minėtos direktyvos 4 straipsnio 1 ir 3 dalyse numatyta:

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

a) tokio pelno neapmokestina 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 [patronuojamoji] bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė [patronuojamoji] bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė [patronuojamoji] 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 [patronuojamosios] bendrovės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančios bendrovės apmokestinamo pelno.

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

6 Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnyje nustatyta:

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

Belgijos teisė

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

8 CIR 92 198 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Veiklos sąnaudomis nelaikoma:

1. bendrovių mokestis, įskaitant atskiruosius mokesčius, mokėtinus pagal 219bis–219quater straipsnius, iš anksto už bendrovių mokestį sumokėtos sumos ir atskaitytinas nekilnojamojo turto mokestis, kurį pajamų skolininkas sumokėjo už gavėją pažeisdamas 261 straipsnį, tačiau išskyrus atskirąją įmoką, mokėtiną pagal 219 straipsnį.“

9 Šio kodekso 207 straipsnio antroje pastraipoje numatyta:

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

10 Minėto kodekso 218 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

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

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

11 Šio kodekso 219ter straipsnyje numatyta:

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

Ši atskiroji įmoka nepriklauso nuo kitų mokesčių ir atitinkamais atvejais papildo kitus mokesčius, mokėtinus pagal kitas šio kodekso nuostatas arba atitinkamais atvejais įgyvendinant specialiųjų įstatymų nuostatas.

2. Apskaičiuojant šio atskiro mokesčio bazę remiamasi teigiamu skirtumu tarp bendros per apmokestinamąjį laikotarpį paskirstytų dividendų sumos ir galutinio apmokestinamojo veiklos rezultato, kuriam faktiškai taikomas 215 ir 216 straipsniuose numatytas bendrovių mokesčio tarifas.

3. Taip nustatyta apmokestinamoji vertė sumažinama paskirstytų dividendų, kurie liko iš anksčiau, tačiau ne vėliau kaip 2014 mokestiniais metais apmokestintų rezervų, dalimi. Kai taikomas šis sumažinimas, į apskaitą įtraukiant jau apmokestintus rezervus pirmiausia orientuojamasi į paskutinius atidėtus rezervus.

Kiek tai susiję su 2014 mokestiniais metais, per tą patį mokestinį laikotarpį paskirstyti dividendai niekada negali būti laikomi per tą patį mokestinį laikotarpį apmokestintais rezervais.

4. Gautas likutis vėliau apribojamas procentine dalimi, kuri išreiškia santykį tarp:

— skaitiklyje faktiškai mokestiniu laikotarpiu atliktų perkeltų nuostolių atskaitymų ir faktiškai tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu atliktų atskaitymų rizikos kapitalui ir

— vardiklyje apmokestinamojo laikotarpio apmokestinamojo rezultato, neatsižvelgiant į neapmokestinamąjį vertės sumažėjimą, atidėjinius ir kapitalo prieaugį.

5. Pagal pirmesnes dalis nustatyta apmokestinamoji vertė negali būti apribota arba sumažinta jokiu kitu būdu.

6. Atskiroji įmoka lygi 5 % taip apskaičiuotos sumos.

7. Bendrovėms, kurios mokestiniais metais, susijusiais su mokestiniu laikotarpiu, per kurį buvo išmokėti dividendai, pagal Bendrovių kodekso 15 straipsnį laikomos mažomis bendrovėmis ir minėtas mokestis joms netaikomas.“

12 CIR 92 233 straipsnio trečioje pastraipoje nustatyta:

„Atskiroji įmoka nustatoma pagal 219ter straipsnio nuostatas. Taikant šią priemonę, kiek tai susiję su buveinėmis Belgijoje, „paskirstytieji dividendai“ – tai bendrovės paskirstomų bendrų dividendų dalis, kuri atitinka buveinės Belgijoje įplaukų dalį visame bendrovės veiklos rezultate.“

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

„nedarant poveikio 218 straipsnio taikymui, apskaičiuojama 5 % dydžio 233 straipsnio trečioje pastraipoje numatyta atskiroji įmoka.“

14 Minėto kodekso 463bis straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta:

„Kaip papildoma krizės įmoka išimtinei valstybės naudai nustatomos trys šimtosios nuo:

1. bendrovių mokesčio, 220 straipsnio 2 ir 3 punktuose numatytiems juridiniams asmenims – nuo juridinių asmenų mokesčio, o 227 straipsnio 2 ir 3 punktuose nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims, išskyrus užsienio valstybes, jų politinius padalinius ir vietos institucijas, – nuo nerezidentų mokesčio, įskaitant 219bis, 219ter straipsniuose ir 246 straipsnio pirmos pastraipos 2 ir 3 punktuose numatytus atskiruosius mokesčius; papildomos krizės įmokos nuo šių nustatytų mokesčių apskaičiuojamos:

— prieš 218, 226 straipsniuose ir 246 straipsnio pirmos pastraipos 1 punkte ir antroje pastraipoje nurodytų išankstinių mokėjimų ir 277–296 straipsniuose nurodytų išskaičiuotų mokesčių, fiksuoto dydžio užsienio mokesčio ir mokesčio kreditų įskaitymą,

— prieš taikant didinimą, numatytą tuo atveju, kai negauta pirmoje įtraukoje numatytų mokėjimų arba jie nepakankami.“

15 To paties kodekso $275^{7\ \text{straipsn}}$io ketvirta pastraipa suformuluota taip:

„Karalius Ministrų taryboje apsvarstytu dekretu gali padidinti trečioje pastraipoje numatytą procentinę dalį šiame straipsnyje numatytiems darbdaviams, kurie arba laikomi mažomis bendrovėmis pagal Bendrovių kodekso 15 straipsnį, arba yra fiziniai asmenys, kurie *mutatis mutandis* atitinka minėto 15 straipsnio kriterijus. Karalius pateikia teisėkūros organams iš karto, jei jie susirinkę, arba prasidėjus artimiausiai sesijai įstatymo, patvirtinančio įgyvendinant šią pastraipą priimtus dekretus, projektą.“

16 2013 m. liepos 30 d. Įstatymo dėl įvairių nuostatų 51 straipsnyje nustatyta:

„43–49 straipsniai įsigalioja nuo 2014 mokestinių metų.

Bet kokie pakeitimai, padaryti nuo 2013 m. birželio 28 d. iki metinės finansinės atskaitomybės patvirtinimo, neturi poveikio šiame poskyryje nurodytų priemonių taikymui.

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

17 *Grondwettelijk Hof* (Konstitucinis Teismas, Belgija) pareikštu ieškiniu X siekia, kad būtų panaikintos nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis nustatytas *fairness tax*.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad *fairness tax* yra įmoka, atskira nuo bendrovių mokesčio ir nerezidentų mokesčio, reglamentuojama 2013 m. liepos 30 d. Įstatymo dėl įvairių nuostatų 43–51 straipsniuose. Ji taikoma, kai tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu paskirstomi dividendai ir apmokestinami bendrovės veiklos rezultatai iš dalies arba visiškai sumažinami taikant įvairius nacionalinėje mokesčių teisės sistemoje numatytus atskaitymus.

19 Ieškinyje, kuriuo siekiama 43–51 straipsnių panaikinimo, X teigia, pirma, kad *fairness tax* yra įsisteigimo laisvės apribojimas, kliudantis bendrovėms nerezidentėms laisvai pasirinkti teisinę formą, kuria jos ketina Belgijoje vykdyti ekonominę veiklą.

20 Bendrovei nerezidentei, kuri Belgijoje vykdo ekonominę veiklą per patronuojamąją bendrovę, *fairness tax* taikomas netiesiogiai tik jeigu ši patronuojamoji bendrovė jai faktiškai paskirsto dividendus nuo savo pelno, beje, neatsižvelgiant į tai, ar ši bendrovė nerezidentė pati paskirsto dividendus.

21 O jeigu bendrovė nerezidentė Belgijoje vykdo ekonominę veiklą per nuolatinę buveinę, jai *fairness tax* taikomas, kai ji pati paskirsto dividendus, neatsižvelgiant į tai, ar nuolatinės buveinės pelnas teko šiai bendrovei, ar jis buvo atidėtas arba reinvestuotas Belgijoje. Į minėtos bendrovės apmokestinimo bazę taip pat gali įeiti jos už Belgijos ribų gautas pelnas vien dėl to, kad ji Belgijoje turi nuolatinę buveinę.

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

23 Ministrų taryba mano, kad tariamai skirtingas požiūris kyla dėl nuolatinės buveinės ypatumų, nes nuolatinė buveinė, priešingai nei patronuojamoji bendrovė, pati negali paskirstyti dividendų.

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

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

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

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

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

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

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

„1. Ar SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias:
   a) kitoje valstybėje narėje įsisteigusioms bendrovėms, kurių 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 patronuojamąją bendrovę Belgijoje, toks mokestis netaikomas, kai jos paskirsto pelną, kuris neįtraukiamas į bendrovės galutinį apmokestinamąjį rezultatą, neatsižvelgiant į tai, ar patronuojamoji 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 patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apie mokesčio prie šaltinio išskaitą kalbama tuomet, kai nacionalinės teisės nuostatoje nustatyta, kad patronuojamosios 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 perkeltus mokestinius nuostolius, o pelnas neapmokestinamas pagal nacionalinės teisės aktus, kai jis lieka patronuojamajai bendrovei ir nepaskirstomas patronuojančiajai bendrovei?

3. Ar Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų 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?“

Dėl prejudicinių klausimų

31 Pirmiausia pažymėtina, kad šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar su Sąjungos teise suderinami valstybės narės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, taikomi tuomet, kai pelno, kurį paskirsto bendrovė, konkrečiai – bendrovė rezidentė, įskaitant bendrovės nerezidentės patronuojamąją bendrovę rezidentę, arba bendrovė nerezidentė, kuri veiklą šioje valstybėje narėje vykdo per nuolatinę buveinę, – suma pritaikius tam tikras minėtos valstybės narės nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas mokesčių lengvatas yra didesnė nei šios bendrovės galutiniai apmokestinami veiklos rezultatai toje pačioje valstybėje narėje.

32 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad šių mokesčių įstatymų tikslas – apmokestinti pajamas, priskiriamas atitinkamos valstybės narės mokesčių jurisdikcijai, kurios dėl tokio lengvatų pritaikymo buvo paskirstytos prieš tai jų šioje valstybėje narėje neapmokestinus bendrovių mokesčiu, kiek tai susiję su bendrovėmis rezidentėmis, arba nerezidentų mokesčiu, kiek tai susiję su bendrovėmis nerezidentėmis.

33 Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose pasirinkta atskiros nuo bendrovių mokesčio ir nerezidentų mokesčio įmokos forma; ši įmoka lygi 5,15 %. Įmokos bazę sudaro teigiamas skirtumas tarp bendros per apmokestinamąjį laikotarpį paskirstytų dividendų

sumos ir galutinio apmokestinamojo veiklos rezultato, kuriam faktiškai taikomas įprastas bendrovių mokesčio tarifas. Taip nustatyta apmokestinamoji vertė sumažinama paskirstytų dividendų, kurie liko iš anksčiau, tačiau ne vėliau kaip iš 2014 mokestiniais metais apmokestintų rezervų, dalimi. Gautas likutis apribojamas taikant koeficientą, kurį sudaro trupmena, išreiškianti santykį tarp mokestiniu laikotarpiu atliktų atskaitymų rizikos kapitalui ir (arba) perkeltų nuostolių atskaitymų (skaitiklyje) ir apmokestinamojo laikotarpio apmokestinamojo rezultato (vardiklyje).

34 Siekiant apskaičiuoti mokesčio bazę bendrovių nerezidenčių atveju šiuose mokesčių teisės aktuose numatyta apskaičiuoti „fiktyvius dividendus“. Tokiu atveju paskirstytus dividendus sudaro bendrovės nerezidentės paskirstomų bendrų dividendų dalis, kuri atitinka nuolatinės buveinės Belgijoje įplaukų dalį visame šios bendrovės veiklos rezultate.

Dėl pirmojo klausimo

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

36 Vadinasi, nacionalinės mokesčių teisės aktų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, taikymas, viena vertus, bendrovės nerezidentės patronuojamajai bendrovei rezidentei ir, kita vertus, tokios bendrovės nuolatinei buveinei rezidentei susijęs su atitinkamai bendrovės rezidentės ir bendrovės nerezidentės mokestiniu vertinimu.

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

38 Šiomis aplinkybėmis pateiktą klausimą reikia suprasti taip, kad juo siekiama sužinoti, ar įsisteigimo laisvė turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės mokesčių teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tiek bendrovė nerezidentė, kuri ekonominę veiklą šioje valstybėje narėje vykdo per nuolatinę buveinę, tiek bendrovė rezidentė, įskaitant bendrovės nerezidentės patronuojamąją bendrovę rezidentę, apmokestinamos mokesčiu, kaip antai *fairness tax*, kai paskirsto dividendus, kurie pritaikius tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas lengvatas neįtraukiami į jų galutinį apmokestinamąjį veiklos rezultatą.

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

40 Dėl požiūrio, taikomo priimančiojoje valstybėje narėje, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad SESV 49 straipsnio pirmos pastraipos antras sakinys aiškiai palieka ūkio subjektams galimybę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą savo veiklai kitoje valstybėje narėje vykdyti ir šio laisvo pasirinkimo neturi riboti diskriminacinės mokesčių nuostatos (2009 m. birželio 4 d. Nutarties *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 ir C-499/07, EU:C:2009:339, 77 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Kiek tai susiję su mokesčių teisės nuostatomis, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad kiekviena valstybė narė privalo organizuoti savo pelno apmokestinimo sistemą laikydamasi Sąjungos teisės, jeigu tas pelnas patenka į atitinkamos valstybės narės mokestinę jurisdikciją. Tai reiškia, kad priimančioji valstybė narė gali apibrėžti mokestinės prievolės atsiradimo momentą, apmokestinimo bazę ir mokesčio tarifą, kurie taikomi įvairių formų bendrovių padaliniams, veikiantiems toje valstybėje narėje, jeigu bendrovės nerezidentės nediskriminuojamos, palyginti su panašiais nacionaliniais verslo vienetais (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 47 punktą ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, 86 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

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

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

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

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

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

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

48 Atlikdamas šį patikrinimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atsižvelgti į tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose siekiama apmokestinti pelną, priskiriamą Belgijos mokestinei jurisdikcijai, kuris buvo paskirstytas, tačiau dėl kurio, pritaikius tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas mokesčių lengvatas, ši valstybė narė savo mokestinės

jurisdikcijos neįgyvendino. Todėl tokioje situacijoje, kai dėl bendrovės nerezidentės apmokestinimo bazės apskaičiavimo metodo būtų apmokestintas netgi jos pelnas, nepriskiriamas šios valstybės narės mokestinei jurisdikcijai, minėta bendrovė nerezidentė būtų vertinama nepalankiau nei bendrovė rezidentė.

49 Jeigu atlikus šį patikrinimą paaiškėtų būtent toks vertinimas, reikėtų pripažinti, kad tokie mokesčių teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, varžo įsisteigimo laisvę.

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

51 Primintina, kad už valstybės ribų esančios padėties ir vidaus padėties panašumas arba nepanašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į konkrečios nacionalinės mokesčių teisės aktų nuostatomis siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-342/10, EU:C:2012:688, 36 punktą ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 48 punktą).

52 Atsižvelgiant į priimančiosios valstybės narės mokesčių teisės aktus, kuriais siekiama išvengti, kad šioje valstybėje narėje gautas pelnas, pritaikius tam tikras nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytas lengvatas, nebūtų apmokestinamojo asmens paskirstytas prieš tai jo neapmokestinus, mokesčių mokėtojo nerezidento, kuris ekonominę veiklą minėtoje valstybėje narėje vykdo per nuolatinę buveinę, padėtis panaši į mokesčių mokėtojo rezidento padėtį. Abiem atvejais šiais mokesčių teisės aktais siekiama leisti tai pačiai valstybei įgyvendinti savo teisę apmokestinti pelną, priskiriamą jos mokestinei jurisdikcijai (šiuo klausimu žr. 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, 19 punktą ir 2014 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-127/12, nepaskelbtas Rink., EU:C:2014:2130, 77 ir 78 punktus).

53 Taigi, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus, bendrovės nerezidentės, kuri ekonominę veiklą Belgijoje vykdo per nuolatinę buveinę, padėtis panaši į bendrovės rezidentės, įskaitant bendrovės nerezidentės patronuojamąją bendrovę, padėtį.

54 Taigi apribojimo pateisinimas negali būti siejamas vien su privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju dar reikia, kad apribojimas būtų tinkamas užtikrinti, jog būtų pasiektas juo užsibrėžtas tikslas, ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

55 Belgijos vyriausybė tvirtina, kad galimą šios laisvės varžymą pateisintų du privalomieji bendrojo intereso pagrindai, t. y. būtinybė užtikrinti tolygų valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymą ir būtinybė kovoti su piktnaudžiavimu.

56 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad nors šie du tikslai yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai, galintys pateisinti naudojimosi Sutartimi užtikrinamomis judėjimo laisvėmis apribojimą (žr. 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 36 ir 37 punktus ir nurodytą jurisprudenciją), pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai yra netinkami užtikrinti, kad tie tikslai būtų pasiekti, tad jie tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negali pateisinti galimo įsisteigimo laisvės varžymo.

57 Pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamais mokesčių teisės aktais, kurių tikslas apmokestinti pelną, priskiriamą Belgijos mokestinei jurisdikcijai, kuris buvo paskirstytas, tačiau šios valstybės narės neapmokestintas, niekaip nesiekiama paskirstyti mokestinės jurisdikcijos Belgijos Karalystei ir kitoms valstybėms narėms.

58 Antra, kadangi šių teisės aktų tikslas apriboti naudojimosi nacionalinėje mokesčių sistemoje numatytomis mokesčių lengvatomis pasekmes, jais pačiais nesiekiama išvengti piktnaudžiavimo apraiškų.

59 Be to, galimo ribojimo taip pat negali pateisinti aplinkybė, kad tam tikrose situacijose bendrovė nerezidentė, kuri ekonominę veiklą Belgijoje vykdo per nuolatinę buveinę, dėl minėtų teisės aktų būtų apmokestinta palankiau nei bendrovė rezidentė.

60 Aplinkybės, kad nacionalinės mokesčių teisės aktai nepalankiau vertina bendroves nerezidentes, negali kompensuoti aplinkybė, kad kitose situacijose tie patys teisės aktai gali lemti palankesnį šio tipo bendrovių vertinimą (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 38 ir 39 punktus).

61 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą atsakytina taip: 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.

Dėl antrojo klausimo

62 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narės mokesčių teisės aktus, 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.

63 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 mokestinės 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).

64 Konstatuotina, kaip teigė šalys pagrindinėje byloje, kad mokestis, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamas *fairness tax*, tenkina pirmąsias dvi sąlygas. Pirma, prievolės mokėti šį mokestį atsiradimo momentas yra dividendų paskirstymas ir, antra, siekiant apskaičiuoti jo bazę, orientuojamasi į paskirstytą sumą.

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

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

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

68 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 5 straipsnis turi būti aiškinamas kaip nedraudžiantis valstybės narės mokesčių teisės aktų, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose numatytas mokestis, kaip antai *fairness tax*, kuriuo apmokestinamos bendrovės nerezidentės, toje valstybėje narėje vykdančios ekonominę veiklą per 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.

Dėl trečiojo klausimo

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

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

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

72 Tačiau pagal minėto 4 straipsnio 3 dalį valstybės narės gali numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl patronuojamosios bendrovės pelno paskirstymo, negali būti atskaitomi iš patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno. Šioje nuostatoje taip pat nurodyta, kad, jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno.

73 Taigi šios direktyvos 4 straipsniu siekiama išvengti, kad pelnas, kurį patronuojamoji bendrovė nerezidentė paskirstė patronuojančiajai bendrovei, būtų apmokestinamas pirmiausia patronuojamosios bendrovės lygiu jos rezidavimo vietos valstybėje, o vėliau patronuojančiosios bendrovės lygiu jos rezidavimo vietos valstybėje.

74 Šiuo atveju reikėtų patikslinti, pirma, kad, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, į nacionalinę teisę perkeldama Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą Belgijos Karalystė pasirinko neapmokestinimo sistemą. Be to, ši valstybė narė pasinaudojo šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybe. Taigi 95 % pelno, gauto iš Belgijos patronuojančiųjų bendrovių patronuojamųjų bendrovių nerezidenčių, neapmokestinama.

75 Antra, neginčijama, kad *fairness tax tuo atveju, kai pelną, kurį patronuojamoji bendrovė nerezidentė paskirstė patronuojančiajai bendrovei rezidentei, ši patronuojančioji bendrovė paskirstė vėlesniais metais, nei jį gavo*, lemia šio pelno apmokestinimą, viršijantį 4 straipsnio 3 dalyje numatytą 5 % ribą, taigi ir dvigubą šio pelno apmokestinimą.

76 Tuomet kyla klausimas, ar toks dvigubas apmokestinimas prieštarauja Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvai.

77 Anot Belgijos ir Prancūzijos vyriausybių, pelnas, kurį patronuojančioji bendrovė perskirsto savo akcininkams, nepatenka į Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį, nes ši nuostata taikoma tik tada, kai patronuojančioji bendrovė gauna pelną, kurį paskirstė jos patronuojamoji bendrovė.

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

79 Pirma, numatydama, 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.

80 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 apmokestintų 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.

81 Šios išvados nepaneigia tai, kaip savo išdavos 54 punkte iš esmės nurodė generalinė advokatė, 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) 105 punktas, nes tame punkte Teisingumo Teismas pareiškė savo nuomonę tik dėl tam tikros avansinio bendrovės pelno mokesčio mokėjimo apskaičiavimo tvarkos, kai patronuojančioji bendrovė rezidentė perskirsto dividendus, gautus iš patronuojamosios bendrovės nerezidentės, suderinamumo su Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva, o ne dėl (šiuo atveju) tokio mokesčio mokėjimo suderinamumo su šia direktyva.

82 Todėl į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalies a punktas kartu su šio straipsnio 3 dalimi turi būti aiškinamas taip, kad šia nuostata draudžiami nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, jeigu šie teisės aktai tuo atveju, kai pelną, kurį patronuojančioji bendrovė gavo iš savo patronuojamosios bendrovės, patronuojančioji bendrovė paskirstė vėliau nei tais metais, kai jį gavo, lemia šio pelno apmokestinimą, kuris viršija minėtoje nuostatoje numatytą 5 % ribą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

83 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

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.**

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.**

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 jį gavo, lemia šio pelno apmokestinimą, kuris viršija minėtoje nuostatoje numatytą 5 % ribą.**

Parašai.