TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. rugpjūčio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendroji mokesčių sistema, taikoma įvairių valstybių narių patronuojančiosioms ir patronuojamosioms bendrovėms – Direktyva 2011/96/ES – 4 straipsnio 1 dalies a punktas – Draudimas apmokestinti patronuojančiosios bendrovės gautą pelną – Dividendų dvigubo apmokestinimo išvengimas – Taikymo sritis – Regioninis gamybinės veiklos mokestis – 50 % patronuojančiųjų bendrovių gautų dividendų įtraukimas į šio mokesčio bazę“

Sujungtose bylose C-92/24–C-94/24

dėl *Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia* (Lombardijos antrosios instancijos mokesčių teismas, Italija) 2023 m. spalio 6 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2024 m. sausio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Banca Mediolanum SpA

prieš

Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Lombardia

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis, teisėjai N. Jääskinen, A. Arabadjiev, M. Condinanzi ir R. Frendo (pranešėja),

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Banca Mediolanum SpA*, atstovaujamos *avvocati* G. Escalar ir A. Siragusa,

– Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Ferrand, W. Roels ir P. Rossi,

* Proceso kalba: italų.

susipažinęs su 2025 m. kovo 27 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 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), 4 straipsnio išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant *Banca Mediolanum SpA* ir *Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Lombardia* (Mokesčių inspekcijos Lombardijos regiono direktoratas, Italija; toliau – mokesčių administratorius) ginčus dėl prašymų iš dalies grąžinti *imposta regionale sulle attività produttive* (regioninis gamybinės veiklos mokestis; toliau – IRAP).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyvos 2003/123/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 7, 2004, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3), 4 konstatuojamojoje dalyje buvo nurodyta:

„[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, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147)] 2 straipsnyje yra apibūdintos šios direktyvos taikymo sričiai priklausančios bendrovės. Priede yra bendrovių, kurioms ši direktyva taikoma, sąrašas. <…>“

4 Pagal Direktyvos 2011/96 1 ir 3 konstatuojamąsias dalis:

„(1) [Direktyva 90/435] buvo keletą kartų iš esmės pakeista <…>. Kadangi šią direktyvą reikia keisti dar kartą, siekiant aiškumo ji turėtų būti išdėstyta nauja redakcija[.]

<…>

(3) [Š]ia direktyva siekiama neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios bendrovės lygiu.“

5 Direktyvos 2011/96 2 straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje taikomos šios apibrėžtys:

a) „valstybės narės bendrovė“ – tai bet kuri bendrovė, kuri:

<…>

iii) <…> jai nustatyta prievolė mokėti vieną I priedo B dalyje išvardytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleistai, arba kurį nors kitą mokestį, kuris pakeistų bet kurį iš tų mokesčių;

<…>“

6 Redakcijos iki pakeitimų, padarytų 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES (OL L 219, 2014, p. 40), kurią valstybės narės į savo nacionalinę teisę turėjo perkelti vėliausiai 2015 m. gruodžio 31 d., Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„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 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.“

7 Po pakeitimų, atliktų Direktyva 2014/86, Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktas suformuluotas taip:

„<…>

a) tokio pelno neapmokestina tiek, kiek dukterinė bendrovė tokio pelno neatskaito, ir tokį pelną apmokestina tiek, kiek dukterinė bendrovė tokį pelną atskaito.“

8 Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„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 bendrovės paskirstyto pelno.“

9 Šios direktyvos I priedo B dalyje „2 straipsnio a punkto iii papunktyje nurodytų mokesčių sąrašas“ išvardyti šie mokesčiai:

„<…>

– *imposta sul reddito delle società* Italijoje,

<…>“

Italijos teisė

10 1986 m. gruodžio 22 d. *Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi* (Respublikos Prezidento dekretas Nr. 917 dėl konsoliduoto teisės nuostatų, susijusių pajamų mokesčiu, sąvado; GURI, Nr. 302, 1986 m. gruodžio 31 d., Paprastasis priedas Nr. 126; toliau – TUIR) 89 straipsnyje skelbiama:

„<…>

2. Paskirstytas pelnas, neatsižvelgiant į jo formą ir pavadinimą, nėra finansinių metų, kuriais jis gautas, pajamų dalis, nes 95 % jo neįtraukiama į dividendus gaunančios bendrovės ar įstaigos pajamas. <…>

<…>“

11 1997 m. gruodžio 15 d. *Decreto legislativo n. 446 – Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali* (Įstatyminis dekretas Nr. 446, nustatantis regioninį gamybinės veiklos mokestį, fizinių asmenų pajamų mokesčio intervalų, tarifų ir atskaitymų peržiūrą ir šio mokesčio papildomą regioninį mokestį bei vietos mokesčių reglamentavimo reformą (GURI, Nr. 298, 1997 m. gruodžio 23 d., Paprastasis priedas Nr. 252; toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 446/1997) 2 straipsnyje numatyta:

„1. Apmokestinimo [IRAP] sąlyga yra įprastinis savarankiškos veiklos, susijusios su prekių gamyba ar prekyba jomis arba paslaugų teikimu, vykdymas. <…>“

12 Šio įstatyminio dekreto 4 straipsnyje nustatyta:

„[IRAP] taikomas grynajai gamybos vertei, gaunamai iš regione vykdomos veiklos.

<…>“

13 Įstatyminis dekretas Nr. 446/1997 buvo iš dalies pakeistas 2007 m. gruodžio 24 d. *Legge n. 244 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)* (Įstatymas Nr. 244 dėl nuostatų, susijusių su metinio ir daugiamečio valstybės biudžeto rengimu (2008 m. Finansų įstatymas); GURI, Nr. 300, 2007 m. gruodžio 28 d., Paprastasis priedas Nr. 285; toliau – iš dalies pakeistas Įstatyminis dekretas Nr. 446/1997). Iš dalies pakeisto Įstatyminio dekreto Nr. 446/1997 6 straipsnyje „Bankų ir kitų finansų įstaigų ir bendrovių grynosios gamybos vertės nustatymas“ nustatyta:

„1. <…> apmokestinamoji vertė nustatoma pagal pelno (nuostolių) ataskaitos, parengtos pagal balansus, šių straipsnių matematinę sumą:

a) banko grynojo pelno, sumažinto 50 % dividendų;

<…>“

Pagrindinės bylos ir prejudicinis klausimas

14 2014 ir 2015 mokestiniais metais *Banca Mediolanum*, bankas, kuris yra Italijos rezidentas mokesčių tikslais, ir *Mediolanum SpA*, *Banca Mediolanum* patronuojamoji bendrovė, kuri taip pat buvo Italijos rezidentė mokesčių tikslais ir buvo prijungta prie šio banko prieš pradedant teismo procesus, dėl kurių pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą, turėjo kelių bendrovių, kurios buvo rezidentės mokesčių tikslais kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse, akcijų.

15 *Banca Mediolanum* ir *Mediolanum* gaudavo šių patronuojamųjų bendrovių dividendus ir juos įtraukdavo į Direktyvos 2011/96 I priedo B dalyje nurodyto *imposta per reddito delle società* (pelno mokestis; toliau – IRES) bazę, neviršydami 5 % jų sumos pagal TUIR 89 straipsnio 2 dalį.

16 Pagal iš dalies pakeisto Įstatyminio dekreto Nr. 446/1997 6 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatas šios bendrovės, kaip finansų tarpininkės, taip pat įtraukė 50 % šių dividendų į IRAP bazę.

17 Paskui *Banca Mediolanum*, manydamas, kad tokia nuostata prieštarauja Direktyvos 2011/96 4 straipsniui, pateikė mokesčių administratoriui tris prašymus grąžinti IRAP dalį, gautą į šio mokesčio bazę įtraukus 50 % dividendų, gautų iš patronuojamųjų bendrovių, reziduojančių kitose valstybėse narėse.

18 Mokesčių administratorius atmetė šiuos prašymus, motyvuodamas tuo, kad iš dalies pakeisto Įstatyminio dekreto Nr. 446/1997 6 straipsnio 1 dalies a punktas neprieštarauja Direktyvos 2011/96 4 straipsniui, nes ši nuostata taikoma tik pajamų mokesčiams, o ne ir IRAP.

19 *Banca Mediolanum* apskundė mokesčių administratoriaus sprendimus dėl atmetimo *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milano provincijos mokestinių ginčų komisija, Italija); ši priėmė tris sprendimus, kuriais patvirtino tuos administratoriaus sprendimus.

20 Todėl *Banca Mediolanum* apskundė tuos sprendimus *Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia* (Lombardijos antrosios instancijos mokestinių bylų teismas, Italija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

21 Jis, remdamasis Direktyvos 2011/96 (redakcija, galiojusi iki pakeitimų, padarytų priėmus Direktyvą 2014/86) 4 straipsniu, mano, kad iš šio 4 straipsnio kylantis draudimas vienoje valstybėje narėje reziduojančios patronuojamosios bendrovės kitoje valstybėje narėje reziduojančiai patronuojančiajai bendrovei paskirstytą pelną laikyti apmokestinamu, kaip apmokestinama didesnė nei 5 % jo sumos, taip pat galėtų būti taikomas IRAP.

22 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad IRAP taikymo sąlyga pagal Įstatyminio dekreto Nr. 446/1997, kuriuo buvo įvestas šis mokestis, 2 ir 4 straipsnius, pirma, yra įprasta savarankiškai organizuojamos veiklos, skirtos prekių gamybai ar prekybai jomis arba paslaugoms teikti, vykdymo sąlyga ir, antra, taikomas grynajai gamybos, gautos iš veiklos, vykdomos atitinkamo Italijos regiono teritorijoje, vertei.

23 Vis dėlto šis teismas mano, kad iš 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *AFEP ir kt.* (C-365/16, EU:C:2017:378) ir 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *X* (C-68/15, EU:C:2017:379) matyti, kad pagal Direktyvos 2011/96 4 straipsnį valstybėms narėms draudžiama bet kokia forma apmokestinti

dividendus, kuriuos vienos valstybės narės patronuojančiosioms bendrovėms išmoka jų patronuojamosios bendrovės, kitų valstybių narių rezidentės, kai apmokestinama dalis, viršijanti 5 % šių dividendų sumos.

24 Minėto teismo teigimu, jeigu būtų galima manyti, kad IRAP taikomas šis draudimas, iš dalies pakeisto Įstatyminio dekreto Nr. 446/1997 6 straipsnio 1 dalies a punktas būtų nesuderinamas su Direktyva 2011/96, nes pagal šią nuostatą bankai ir kiti finansiniai tarpininkai, turintys patronuojančiosios bendrovės, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, statusą, privalo IRAP apmokestinti 50 % dividendų, kuriuos šios bendrovės gavo iš kitose valstybėse narėse reziduojančių bendrovių, laikomų patronuojamosiomis bendrovėmis pagal minėtą direktyvą.

25 Šiomis aplinkybėmis *Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia* (Lombardijos antrosios instancijos mokestinių bylų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [iš dalies pakeisto Įstatyminio dekreto Nr. 446/1997] 6 straipsnio 1 dalyje nustatytas Italijos Respublikos reikalavimas apmokestinti IRAP mokesčiu 50 % dividendų, kuriuos gauna Italijoje reziduojantys finansų tarpininkai, pagal [Direktyvą 2011/96] laikytini patronuojančiosiomis bendrovėmis, o išmoka kitose <…> valstybėse narėse reziduojančios bendrovės, pagal šią direktyvą laikytinos patronuojamosiomis bendrovėmis, neleidžiant patronuojančiosioms bendrovėms iš IRAP atskaityti pelno mokesčio dalies, tenkančios patronuojamųjų bendrovių [pelnui], neprieštarauja draudimui apmokestinti pelno, kurį patronuojančiosios bendrovės, reziduojančios vienoje valstybėje narėje, gavo iš patronuojamųjų bendrovių, reziduojančių kitose valstybėse narėse, dalį, kuri būtų didesnė nei 5 % atitinkamos sumos, nustatytos minėtos direktyvos 4 straipsnyje?“

Dėl prejudicinio klausimo

26 Pagal suformuotą jurisprudenciją nacionaliniams teismams ir Teisingumo Teismui bendradarbiaujant, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, pastarasis teismas nacionaliniam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris leistų išspręsti jo nagrinėjamą bylą. Tokiu atveju Teisingumo Teismas prireikus turi performuluoti jam pateiktus klausimus. Šiuo klausimu jis turi iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos ir, be kita ko, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti Sąjungos teisės klausimus, aiškintinus atsižvelgiant į bylos dalyką (2024 m. balandžio 30 d. Sprendimo *M.N. (EncroChat)*, C-670/22, EU:C:2024:372, 78 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Kiek tai susiję su patronuojamosios bendrovės patronuojančiajai bendrovei paskirstyto pelno, kuris nėra paskirstytas likviduojant šią patronuojamąją bendrovę, mokestiniu vertinimu, pažymėtina, kad Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalyje valstybėms narėms aiškiai leidžiama pasirinkti šios 1 dalies a punkte numatytą sistemą (toliau – neapmokestinimo sistema) arba minėtos 1 dalies b punkte numatytą sistemą (šiuo klausimu žr. 2025 m. kovo 13 d. Sprendimo *John Cockerill*, C-135/24, EU:C:2025:176, 27 ir 28 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją). Jei valstybė narė pasirinko vieną iš šių sistemų, nuostata, susijusi su kita sistema, nėra svarbi (šiuo klausimu žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 32 punktą ir 2022 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Schneider Electric ir kt.*, C-556/20, EU:C:2022:378, 63 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

28 Be to, Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad valstybės narės išlaiko galimybę nustatyti, be kita ko, kad visi mokėjimai, susiję su patronuojančiosios bendrovės turima patronuojamosios bendrovės kapitalo dalimi, negali būti atskaitomi iš patronuojančiosios bendrovės apmokestinamojo pelno. Iš šios nuostatos taip pat matyti, kad nors tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos nustatomos kaip pastovus dydis, tokia suma negali viršyti 5 % patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno (2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *AFEP ir kt.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 23 punktas ir 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, 72 punktas).

29 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad Italijos Respublika taiko neapmokestinimo sistemą. Vis dėlto, be dividendų, kuriuos Italijoje reziduojančioms patronuojančiosioms bendrovėms išmoka jų patronuojamosios bendrovės, apmokestinimo tarifu, atitinkančiu 5 % dividendų sumą, IRES remiantis TUIR 89 straipsnio 2 dalimi, pagal nacionalinės teisės aktus iš esmės reikalaujama 50 % šių dividendų įtraukti į kito mokesčio, t. y. IRAP, bazę, neatsižvelgiant į šių dividendų kilmę.

30 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2011/96 4 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias valstybė narė, pasirinkusi neapmokestinimo sistemą, gali apmokestinti dividendus, kuriuos šioje valstybėje narėje reziduojantys finansų tarpininkai, kaip patronuojančiosios bendrovės, kaip jos suprantamos pagal šią direktyvą, gauna iš kitose valstybėse narėse reziduojančių jų patronuojamųjų bendrovių, taikant didesnį nei 5 % dividendų sumos tarifą, įskaitant atvejus, kai šis apmokestinimas atliekamas mokesčiu, kuris nėra pelno mokestis, bet į jo bazę įtraukiami šie dividendai ar jų dalis.

31 Reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, pirma, aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (1983 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Merck*, 292/82, EU:C:1983:335, 12 punktas ir 2025 m. vasario 25 d. Sprendimo *BSH Hausgeräte*, C-339/22, EU:C:2025:108, 27 punktas). Antra, Sąjungos teisės nuostatos aiškinimu neturi būti panaikintas aiškios ir tikslios šios nuostatos formuluotės veiksmingumas. Taigi, kadangi Sąjungos teisės nuostatos prasmė nedviprasmiškai suprantama iš jos formuluotės, Teisingumo Teismas negali nesilaikyti tokio aiškinimo (2022 m. sausio 25 d. Sprendimo *VYSOČINA WIND*, C-181/20, EU:C:2022:51, 39 punktas ir 2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *Gmina Wieliszew*, C-698/20, EU:C:2022:787, 83 punktas).

32 Pirma, aiškinant pažodžiui, iš Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punkto formuluotės aiškiai matyti, kad valstybė narė, pasirinkusi neapmokestinimo sistemą, turi neapmokestinti pelno, kurį patronuojančioji bendrovė, šios valstybės narės rezidentė, gauna iš savo patronuojamųjų bendrovių, reziduojančių kitose valstybėse narėse.

33 Šiuo klausimu, kiek tai susiję su šios nuostatos redakcija po Direktyva 2014/86 padaryto pakeitimo, Teisingumo Teismas konstatavo, kad minėta nuostata taikoma ne tik konkrečiam mokesčiui (šiuo klausimu žr. 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *AFEP ir kt.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 5 ir 33 punktus). Ji tai konstatavo ir dėl Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmos įtraukos (šiuo klausimu žr. 2022 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Schneider Electric ir kt.*, C-556/20, EU:C:2022:378, 47 punktą), kuri atitinka Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punkto redakciją, nurodytą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir visų šalių rašytinėse pastabose.

34 Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 2011/96, iš dalies pakeistos Direktyva 2014/86, 4 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad jame draudžiama patronuojančiosios bendrovės valstybės narės numatyta mokesčių priemonė, pagal kurią renkamas mokestis patronuojančiajai bendrovei paskirstant dividendus, o šio mokesčio bazę sudaro paskirstytų dividendų sumos, įskaitant šios bendrovės gautus dividendus iš patronuojamųjų bendrovių nerezidenčių (2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *AFEP ir kt.*, C-365/16, EU:C:2017:378, 35 punktas).

35 Taigi, aiškinant pažodžiui, Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad jame numatyta neapmokestinimo sistema taikoma bet kokiam mokesčiui, į kurio bazę įtraukiami dividendai, patronuojančiosios bendrovės gaunami iš kitose valstybėse narėse reziduojančių patronuojamųjų bendrovių.

36 Antra, kalbant apie kontekstą, reikia priminti, kad Direktyvos 2003/123, kuria iš dalies pakeista Direktyva 90/435, kurios nauja redakcija, kaip nurodyta jos 1 konstatuojamojoje dalyje, išdėstyta Direktyvoje 2011/96, 4 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad Direktyvos 90/435 2 straipsnyje yra apibūdintos šios direktyvos taikymo sričiai priklausančios bendrovės ir kad šios direktyvos priede pateikiamas bendrovių, kurioms ji taikoma, sąrašas.

37 Šiuo klausimu Direktyvos 2011/96 2 straipsnio a punkto iii papunktyje ir jos I priedo B dalyje, siekiant nustatyti valstybių narių bendroves, kurios laikomos patenkančiomis į šios direktyvos taikymo sritį, išvardyti nacionaliniai mokesčiai, kuriais paprastai apmokestinamos šios bendrovės (pagal analogiją žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Epson Europe*, C-375/98, EU:C:2000:302, 22 punktą).

38 Taigi, priešingai, nei teigia Italijos vyriausybė, nors Direktyvos 2011/96 2 straipsnyje apibrėžta jos taikymo sritis *ratione personae*, šis straipsnis neturi reikšmės nustatant jos taikymo sritį *ratione materiae*. Todėl tai, kad IRAP nėra vienas iš šios direktyvos I priedo B dalyje, į kurią daroma nuoroda jos 2 straipsnio a punkto iii papunktyje, nurodytų mokesčių, visiškai nereiškia, kad šis mokestis nepatenka į šios direktyvos materialinę taikymo sritį.

39 Galiausiai, trečia, teleologiniu požiūriu, kaip matyti iš Direktyvos 2011/96 3 konstatuojamosios dalies, ja siekiama išvengti pelno, kurį patronuojamoji bendrovė paskirsto savo patronuojančiajai bendrovei, dvigubo apmokestinimo patronuojančiosios bendrovės lygmeniu.

40 Be to, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, siekiant užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios patronuojamosios bendrovės atliekamas pelno paskirstymas kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei mokesčių atžvilgiu būtų neutralus, Direktyva 2011/96 (visų pirma taisykle, numatyta jos 4 straipsnio 1 dalies a punkte) siekiama išvengti dvigubo šio pelno apmokestinimo ekonomine prasme, t. y. išvengti, kad už paskirstytą pelną pirmiausia būtų apmokestinta patronuojamoji bendrovė, paskui – patronuojančioji bendrovė (šiuo klausimu ir pagal analogiją žr. 2022 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Schneider Electric ir kt.*, C-556/20, EU:C:2022:378, 45 punktą; šiuo klausimu taip pat žr. 2025 m. kovo 13 d. Sprendimo *John Cockerill*, C-135/24, EU:C:2025:176, 33 punktą).

41 Todėl, kadangi šia direktyva siekiama išvengti šio pelno dvigubo apmokestinimo „ekonominiu požiūriu“, reikia manyti, kad neapmokestinimo sistema apima bet kokį mokestį, į kurio bazę patronuojančiosios bendrovės rezidavimo valstybėje narėje įtraukiama bent dalis šio pelno, neatsižvelgiant į jo pobūdį.

42 Nagrinėjamu atveju iš dalies pakeisto Įstatyminio dekreto Nr. 446/1997 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad, kalbant apie finansinius tarpininkus, IRAP bazę sudaro kelių elementų matematinė suma, tarp kurių šios nuostatos a punkte nurodytos banko grynosios pajamos, sumažintos 50 % dividendų.

43 Kadangi, kaip patikslina Italijos vyriausybė, banko grynosios pajamos apima visus dividendus, iš dalies pakeisto Įstatyminio dekreto Nr. 446/1997 6 straipsnio 1 dalies a punktas lemia, kad 50 % dividendų įtraukiami į IRAP mokesčio bazę, kurią turi mokėti finansiniai tarpininkai, neatsižvelgiant į šių dividendų kilmę.

44 Šiomis aplinkybėmis reikia pripažinti, kad pagal neapmokestinimo sistemą draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias leidžiama dividendus, kuriuos patronuojančioji bendrovė gauna iš kitose valstybėse narėse reziduojančių savo patronuojamųjų bendrovių, įtraukti į mokesčio, kaip antai IRAP, bazę, be to, 5 % šių dividendų sumos įtraukti į pelno mokesčio, kaip antai IRES, bazę.

45 Be to, atsižvelgiant į Italijos vyriausybės argumentą, kad iš esmės pirmesniame šio sprendimo punkte nurodytas rezultatas gali lemti atvirkštinę diskriminaciją, nepalankią Italijoje reziduojančiai patronuojančiajai bendrovei, gaunančiai dividendus iš savo patronuojamųjų bendrovių Italijoje, tariamai pažeidžiant vienodo požiūrio principą, reikia konstatuoti, kad šios vyriausybės nurodyta situacija yra išimtinai Italijos Respublikos vidaus situacija.

46 Pagal jurisprudenciją Sąjungos teisėje įtvirtintu vienodo požiūrio principu negalima remtis esant išimtinai vidaus situacijai. Tokiu atveju nacionaliniai teismai turi įvertinti, ar egzistuoja pagal nacionalinę teisę draudžiama diskriminacija, ir prireikus nustatyti, kaip ji turi būti pašalinta (2004 m. balandžio 5 d. Nutarties *Mosconi ir Ordine degli Ingegneri di Verona e Provincia*, C-3/02, EU:C:2004:224, 53 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija; šiuo klausimu taip pat žr. 2020 m. balandžio 2 d. Sprendimo *PF ir kt.*, C-830/18, EU:C:2020:275, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

47 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2011/96 4 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias valstybė narė, pasirinkusi neapmokestinimo sistemą, gali apmokestinti dividendus, kuriuos šioje valstybėje narėje reziduojantys finansų tarpininkai, t. y. patronuojančiosios bendrovės, kaip jos suprantamos pagal šią direktyvą, gauna iš kitose valstybėse narėse reziduojančių jų patronuojamųjų bendrovių, taikant didesnį nei 5 % dividendų sumos tarifą, įskaitant atvejus, kai šis apmokestinimas atliekamas taikant mokestį, kuris nėra pelno mokestis, bet į jo bazę įtraukiami šie dividendai ar jų dalis.

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:

2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 4 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

pagal jį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias valstybė narė, pasirinkusi šio straipsnio 1 dalies a punkte numatytą sistemą, gali apmokestinti dividendus, kuriuos šioje valstybėje narėje reziduojantys finansų tarpininkai, t. y. patronuojančiosios bendrovės, kaip jos suprantamos pagal šią direktyvą, gauna iš kitose valstybėse narėse reziduojančių jų patronuojamųjų bendrovių, taikant didesnį nei 5 % dividendų sumos tarifą, įskaitant atvejus, kai šis apmokestinimas atliekamas taikant mokestį, kuris nėra pelno mokestis, bet į jo bazę įtraukiami šie dividendai ar jų dalis.

Parašai.