

Byla C-138/07

Belgische Staat

prieš

Cobelfret NV

(hof van beroep te Antwerpen prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Direktyva 90/435/EEB – 4 straipsnio 1 dalis – Tiesioginis veikimas – Nacionalinė nuostata, kuria siekiama panaikinti paskirstyto pelno dvigubą apmokestinimą – Gauti dividendų sumos išskaitymas iš patronuojančios bendrovės apmokestinamosios vertės, tik jei ji gavo apmokestinamojo pelno“

Sprendimo santrauka

1. Teisės aktų derinimas – Bendroji mokesčių sistema, taikoma valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms – Direktyva 90/435

(Tarybos direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmą trauka)

2. Teisės aktų derinimas – Bendroji mokesčių sistema, taikoma valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms – Direktyva 90/435

(Tarybos direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmą trauka)

1. Direktyvos 90/435 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 4 straipsnio 1 dalies pirmą trauka turi būti aiškinama taip, kad ją draudžiama valstybės narės nuostata, pagal kurią patronuojančios bendrovės gauti dividendai yra įskaitinomi į jos apmokestinamąją vertę, o vėliau 95 % gauti dividendai iš jos išskaitomi, jei atitinkamu mokestiniu laikotarpiu atėjus kitą neapmokestinamąjį pelną gaunamas teigiamas rezultatas.

Iš tiesų valstybės narės, pasirinkusios pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmą trauką neapmokestinti pelno, kurį patronuojanti bendrovė gavo iš savo dukterinės bendrovės dėl ryšių su ja, pareigai nenustatytos jokios sąlygos ir taikomos tik to paties straipsnio 2 ir 3 dalyse bei šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje numatytos išlygos. Šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje traukoje nenumatyta jokia sąlyga, susijusi su kito apmokestinamojo pelno buvimu, tam, kad patronuojančios bendrovės gauti dividendai nebūtų apmokestinami. Taigi valstybės narės vienašališkai negali tvirtinti ribojamųjų priemonių, pavyzdžiui, reikalavimo patronuojančioms bendrovėms turėti apmokestinamojo pelno, ir taip nustatyti sąlygas galimybei pasinaudoti Direktyvoje 90/435 numatytomis lengvatomis.

Be to, jei patronuojanti bendrovė negauna kito apmokestinamojo pelno per atitinkamą mokestinį laikotarpį, dėl tokios nuostatos patronuojančios bendrovės nuostoliai sumažėja gauti dividendų suma. Kadangi iš esmės šie mokesčių teisės aktai leidžia, kad nuostoliai būtų perkelti į vėlesnius mokestinius metus, todėl patronuojančios bendrovės nuostoliai, kuriuos galima perkelti neviršijant gauti dividendų sumos, sumažinimas turi tokios šios bendrovės apmokestinamajai vertei per mokestinius metus, einančius po mokestinio metų, kuriais gauti šie dividendai, jei pelnas yra didesnis nei perkeltami nuostoliai. Iš to matyti, kad net jeigu patronuojančios bendrovės gauti

dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu mokestiniais metais, kuriais jie išmokėti, dėl šio patronuojančios bendrovės nuotoliniu sumažinimo šios bendrovės gauti dividendai gali būti netiesiogiai apmokestinami vėlesniais mokestiniais metais, jei ji gaus pelno, o toks gautas dividendas išskaitymo apribojimas prieštarauja Direktyvai 90/435.

Todėl net jei taikydama ši tvarka tiek dukterinių bendrovių rezidentų, tiek kitose valstybės narėse steigtų dukterinių bendrovių išmokėtiems dividendams valstybės narė bandė pašalinti visas skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo kliūtis, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių rezidentų bendradarbiavimu, tai nepateisina tvarkos, nesuderinamos su tos pačios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraupoje numatyta dvigubo ekonominio apmokestinimo prevencijos sistema, taikymo.

(žr. 33–34, 36–37, 39–41, 46 punktus ir rezoliucinę dalį)

2. Direktyvos 90/435 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 4 straipsnio 1 dalies pirmą pastraupą yra besilygiška ir pakankamai tiksli, kad ją būtų galima remtis nacionaliniuose teismuose. Pareiga neapmokestinėti dukterinės bendrovės patronuojančiai bendrovei paskirstyto pelno dalies, numatyta 4 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraupoje, suformuluota nedviprasmiškai ir besilygiškai ir nereikia, kad jos vykdymui ar poveikiui būtų priimtas kitas Bendrijos institucijų ar valstybių narių aktas.

(žr. 64–65 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. vasario 12 d.(*)

„Direktyva 90/435/EEB – 4 straipsnio 1 dalis – Tiesioginis veikimas – Nacionalinė nuostata, kuria siekiama panaikinti paskirstyto pelno dvigubą apmokestinimą – Gautas dividendų sumos išskaitymas iš patronuojančios bendrovės apmokestinamosios vertės, tik jei pastaroji gavo apmokestinamojo pelno“

Byloje C-138/07

dėl *hof van beroep te Antwerpen* (Belgija) 2007 m. vasario 27 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. kovo 9 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Belgische Staat

prieš

Cobelfret NV

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai M. Ileši, A. Tizzano, E. Levits (pranešėjas) ir J.-J. Kasel,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. kovo 5 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Cobelfret NV*, atstovaujamos *advocaten* A. Huyghe ir M. Isenbaert,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pochet, padedamos *advocaat* J. Werbrouck,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, W. Wils ir W. Roels,

susipažinęs su 2008 m. gegužės 8 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147) 4 straipsnio 1 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Belgische Staat* ir bendrovės *Cobelfret NV* (toliau - *Cobelfret*) dėl pastarosios apmokestinamųjų pajamų nustatymo pelno mokesčio už 1992–1998 mokestinius metus tikslais.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Direktyvos 90/435 trečiąjį konstatuojamąją dalį šia direktyva siekiama pašalinti mažiau palankias mokesčių nuostatas, taikomas skirtingų valstybių narių bendrovių grupėms, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių grupėmis.

4 Pagal Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies a punktą patronuojančią įmonę būtina laikoma kiekviena valstybės narės įmonė, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažiau kaip 25 % kitoje valstybėje narėje esančios įmonės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalies.

5 Minėtos direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalys numato:

„1. Kai patronuojanti įmonė dėl ryšių su savo dukterine įmone gauna paskirstyto pelno dalį, išskyrus dukterinės įmonės likvidavimo atvejį, patronuojančios įmonės valstybė narė:

- tokio pelno neapmokestina arba

– tok? peln? apmokestina, suteikdama teis? patronuojan?iai ?monei išskaityti iš priklausan?io mok?ti mokes?io sumos t? ?moni? pelno mokes?io dal?, kuri? nuo to pelno sumok?jo dukterin? ?mon?, ir, esant reikalui, pagal 5 straipsnyje nurodytas leidžian?ias nukrypti nuostatas, – valstyb?s nar?s, kurios rezident? yra dukterin? ?mon?, taikomo mokes?io prie šaltinio sum?, ne didesn? už atitinkamo nacionalinio mokes?io sum?.

2. Ta?iau kiekviena valstyb? nar? pasilieka galimyb? numatyti, kad visi privalomieji mok?jimai, susij? su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsirad? d?l dukterin?s ?mon?s pelno paskirstymo, negali b?ti išskaitomi iš patronuojan?ios ?mon?s apmokestinamo pelno. Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo s?naudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali b?ti didesn? nei 5 % dukterin?s ?mon?s paskirstyto pelno.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalin?s teis?s aktai

6 Direktyva 90/435 buvo perkelta ? Belgijos nacionalin? teis? 1991 m. spalio 23 d. ?statymu (*Belgisch Staatsblad*, 1991 m. lapkri?io 15 d., p. 25619), kuriuo pakeista galiojusi galutinai apmokestin? pajam? tvarka (toliau – GAP tvarka) ir nustatyta, kad 95 % gautos dividend? sumos gali b?ti išskaityta iš patronuojan?ios bendrov?s apmokestinamosios vert?s.

7 1992 m. pri?mus Pajam? mokes?io kodeks?, kuris buvo konsoliduotas 1992 m. balandžio 10 d. Karaliaus dekretu ir patvirtintas 1992 m. birželio 12 d. ?statymu (*Belgisch Staatsblad* priedas, 1992 m. liepos 30 d., toliau – 1992 m. kodeksas), kur? ?gyvendino Karaliaus dekretas d?l 1992 m. pajam? mokes?io kodekso ?gyvendinimo (*Belgisch Staatsblad*, 1993 m. rugs?jo 13 d., toliau – Karaliaus dekretas d?l 1992 m. kodekso ?gyvendinimo), svarbios GAP tvarkai nuostatos buvo numatytos min?to kodekso 202, 204 ir 205 straipsniuose.

8 Pagal šias nuostatas bendrov? gali iš savo pajam? išskaityti 95 % iš savo dukterini? bendrovi? gaut? dividend? sumos pagal Direktyv? 90/435 kaip galutinai apmokestintas pajamas (toliau GAP išskaitymas).

9 GAP tvarkos taikymas trumpai gali b?ti aprašytas taip: pirma, dukterin?s bendrov?s išmok?ti dividendai turi b?ti ?skai?iuoti ? patronuojan?ios bendrov?s apmokestinam?j? vert?. Antra, šie dividendai išskaitomi iš šios apmokestinamosios vert?s, bet tik tiek, kiek lieka pelno atitinkamu mokestiniu laikotarpiu išskai?ius kit? neapmokestinam?j? peln?.

10 Taigi 1992 m. kodekso 202 straipsnis numato:

„1. Iš apmokestinamojo laikotarpio pelno taip pat išskaitomi tiek, kiek j? yra:

1° dividendai, išskyrus pajamas, gaunamas bendrovei perleidus savo akcijas ar dalis ar pardavus vis? ar dal? bendrov?s turto;

<...>“

11 1992 m. kodekso 204 straipsnio pirmojoje pastraipoje numatyta:

„Pagal 202 straipsnio 1 dalies 1 punkt? išskaitytinios pajamos <...> laikomos ?trauktomis ? mokestinio laikotarpio peln? ir sudaro 95 (%) surinkt? ar gaut? sum?, prireikus ?skaitant real? ar tariam? mokest? prie pajam? šaltinio <...> “

12 1992 m. kodekso 205 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„2002 straipsnyje numatytas išskaitymas taikomas tik tai mokestinio laikotarpio pelno sumai, kuri

lieka pritaikius 199 straipsn? <...>

<...>“

13 Karaliaus dekreto d?l 1992 m. kodekso ?gyvendinimo 77 straipsnyje numatyta:

„1992 m. (kodekso) 202–205 straipsniuose numatytos sumos, išskaitytinios kaip galutinai apmokestintos pajamos, <...> išskaitomos likutinio pelno sumos dydžio, likusio pritaikius 76 straipsn?; šis išskaitymas atliekamas atsižvelgiant ? pelno kilm? ir pirmiausia iš pelno, ? kur? min?tos sumos yra ?trauktos.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

14 *Cobelfret* bendrov?, kurios registruota buvein? yra Belgijoje, 1992–1998 mokestiniais metais gavo dividend? už jos turimas Bendrijos teritorijoje esan?i? bendrov? kapitalo dalis, bet kai kuriais finansiniais metais patyr? nuostoli?.

15 Pagal Belgijos teis?s aktus *Cobelfret* negal?jo pasinaudoti GAP išskaitymu tais finansiniais metais, kuriais patyr? nuostoli?, ir negal?jo perkelti ? v?lesnius finansinius metus nepanaudot? šio išskaitymo dal? tuo atveju, jei GAP išskaitymas, kuriuo gal?jo pasinaudoti *Cobelfret*, buvo didesnis nei jos apmokestinamasis pelnas.

16 Tod?l teigdama, kad visi gauti dividendai nebuvo atleisti nuo mokes?io, *Cobelfret* pateik? prieštaravimus d?l pranešim? apie mokes?io dyd?, susijusi? su pelno mokes?iu už 1992–1998 mokestinius metus.

17 Šiuos prieštaravimus atmetus, *Cobelfret* pateik? skund? *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpeno pirmosios instancijos teismas), kuris 2005 m. gruodžio 16 d. Sprendime, be kita ko, teig?, kad GAP išskaitymo apribojimas per mokestin? laikotarp? gauto pelno suma, kuri lieka pritaikius 1992 m. kodekso 199 straipsn?, *Cobelfret* atveju sukuria situacij?, kai šis paskirstytas pelnas apmokestinamas iš dalies, o tai prieštarauja Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 daliai.

18 Belgijos valstyb? pateik? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo *hof van beroep te Antwerpen* (Antverpeno apeliacinis teismas). Šis teismas nusprend?, kad, norint nustatyti realias *Cobelfret* apmokestinamas pajamas aptariamais mokestiniais metais, b?tina pareikšti nuomon? d?l Direktyvos 90/435 tiesioginio veikimo ir d?l galimo 1992 m. kodekso 205 straipsnio 2 dalies prieštaravimo šiai direktyvai.

19 Esant šioms aplinkyb?ms *hof van beroep te Antwerpen* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar tokia kaip (GAP tvarka) nuostata, pagal kuri? atitinkami dividendai pirmiausia yra ?skai?iuojami ? patronuojan?ios bendrov?s apmokestinam?j? vert?, o v?liau ši? gaut? dividend? suma (95 %) pagal (1992 m. kodekso) 205 straipsnio 2 dal? išskaitoma <...> iš patronuojan?ios bendrov?s apmokestinamosios vert?s, tik jei patronuojanti bendrov? turi apmokestinamojo pelno, yra suderinama su <...> Direktyvos 90/435 <...> 4 straipsniu, turint omenyje tai, kad toks GAP išskaitymo apribojimas lemia, jog patronuojan?ios bendrov?s gauti dividendai bus apmokestinti v?lesniu mokestiniu laikotarpiu, jei per t? mokestin? laikotarp?, kai buvo išmok?ti dividendai, ji negavo ar gavo nepakankamai apmokestinamojo pelno, arba bent tai, kad mokestinio laikotarpio mokestiniai nuostoliai neteisingai panaudojami ir tod?l j? suma, lygi gaut? dividend?, kuri? 95 % nesant mokestini? nuostoli? neapmokestinami, sumai, nebegali b?ti perkelta?“

D?I prejudicinio klausimo

D?I priimtino

20 Kaip išplaukia iš Direktyvos 90/435 1 straipsnio, ši direktyva taikoma pelno, kurį vienos valstybės bendrovės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių dukterinių bendrovių, paskirstymui. Be to, tos pačios direktyvos 2 straipsnyje apibrėžiama jos taikymo sritis pagal bendrovių rūšis, išvardytas šios direktyvos priede, o jos 3 straipsnio 1 dalyje numatyta minimali kapitalo dalis, kuri turinti viena bendrovė gali būti laikoma patronuojančia bendrove, o kita – jos dukterine bendrove Direktyvos 90/435 prasme.

21 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė *Cobelfret* gautų dividendų kilmės ir šios bendrovės turimos procentinės kapitalo dalies bendrovėse, išmokėjusiose dividendus.

22 Teisingumo Teisme *Cobelfret* tvirtina, o tam neprieštarauja Belgijos vyriausybė, kad gavo dividendus iš dukterinių bendrovių, steigė Jungtinėje Karalystėje, ir kad jos turima kapitalo dalis jose atitinka Direktyvos 90/435 3 straipsnyje nustatytas sąlygas.

23 Kadangi ši faktinių bylos aplinkybių tikslumą turi patikrinti ne Teisingumo Teismas, o nacionalinis teismas (1978 m. kovo 16 d. Sprendimo *Oehlschläger*, 104/77, Rink. p. 791, 4 punktas), Teisingumo Teismui bendradarbiaujant su nacionaliniais teismais pagal EB 234 straipsnį, taip pat tik nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į kiekvienos bylos konkrečias aplinkybes, turi vertinti prejudicinio sprendimo reikalingumą savo sprendimui priimti ir Teisingumo Teismui pateikiamą prejudicinį klausimą svarbų (šiuo klausimu žr. 2005 m. birželio 7 d. Sprendimo *VEMW ir kt.*, C-17/03, Rink. p. I-4983, 34 punktą ir jame minėtą teismo praktiką).

24 Iš tiesų nacionalinio teismo pateiktą prejudicinį klausimą svarbos prezumpcija gali būti paneigiama tik išimtiniais atvejais, būtų jei akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas nesusijęs su pagrindinės bylos faktais arba dalyku (žr. 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Corporación Dermoestética*, C-500/06, Rink. p. I-0000, 23 punktą ir jame minėtą teismo praktiką).

25 Tačiau šioje byloje nėra akivaizdu, kad Bendrijos teisės išaiškinimas, kurio prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra jam nesvarbus, o, be to, prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtino neginą jį nei *Cobelfret*, nei Belgijos vyriausybė, nei Europos Bendrijų Komisija.

D?I esmės

26 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs, pirma, su Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies išaiškinimu. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad svarbu žinoti, ar ši nuostata gali veikti tiesiogiai. Šiuos du aspektus reikia išnagrinėti atskirai.

D?I Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies taikymo srities

27 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiama valstybės narės nuostata, pagal kurią patronuojančios bendrovės gauti dividendai yra įskaitomi į jos apmokestinamąjį vertę, o vėliau 95 % gautų dividendų iš jos išskaitomi, jei atitinkamu mokestiniu laikotarpiu atėjus kitas neapmokestinamąjį pelną gaunamas teigiamas rezultatas.

28 Kaip išplaukia iš Direktyvos 90/435 trečiosios konstatuojamosios dalies, šia direktyva siekiama, nustatant bendrąjį mokesčių sistemą, pašalinti bet kokiais nepalankias skirtingų valstybių narių

bendrovi? bendradarbiavimo s?lygas, palyginti su tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni?
bendradarbiavimo s?lygomis, ir taip palengvinti bendrovi? grupavim? Bendrijos lygmeniu (žr. 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C?27/07, Rink. p. I?0000, 23 punkt? ir jame min?t? teismo praktik?).

29 Siekiant užtikrinti, kad vienoje valstyb?je nar?je esan?ios dukterin?s bendrov?s atliekamas pelno paskirstymas kitoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?iai bendrovei mokes?i? atžvilgiu b?t? neutralus, Direktyva 90/453 siekiama išvengti dvigubo pelno apmokestinimo ekonomine prasme, t. y. išvengti, kad už paskirstyt?j? peln? pirmiausia b?t? apmokestinta dukterin? bendrov?, paskui – patronuojanti bendrov? (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* 24 ir 27 punktus).

30 Kad b?t? pasiekti šie tikslai, Direktyvos 90/453 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog kai patronuojanti bendrov? d?l ryši? su savo dukterine bendrove gauna paskirstyto pelno dal?, jos valstyb? nar? tokios pelno dalies neapmokestina arba suteikia teis? patronuojan?iai bendrovei atskaityti iš priklausan?io mok?ti mokes?io sumos t? pelno mokes?io dal?, kuri? nuo tos pelno dalies sumok?jo dukterin? bendrov?, ir prireikus valstyb?s nar?s, kurios rezident? yra dukterin? ?mon?, taikomo mokes?io prie šaltinio sum?, ne didesn? už atitinkamo nacionalinio mokes?io sum? (min?to sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* 25 punktą).

31 Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalyje aiškiai numatyta, jog valstyb?s nar?s gali pasirinkti neapmokestinimo arba užskaitos sistemas, kuri? rezultatai, kai dividendus gauna akcininkai, neb?tinai tokie patys (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, Rink. p. I?11753, 43 ir 44 punktai).

32 Iš Belgijos vyriausyb?s Teisingumo Teismui pateikt? pastab? išplaukia, kad Belgijos Karalyst? pasirinko Direktyvos 90/453 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ?traukoje numatyt? sistem?. Šios vyriausyb?s teigimu, GAP išskaitymas užtikrina, kad patronuojanti bendrov? už dividendus, gautus iš savo kapitalo dalį dukterin?se bendrov?se, nebus apmokestinta.

33 Reikia priminti, kad valstyb?s nar?s, pasirinkusios pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirm? ?trauk? neapmokestinti pelno, kur? patronuojanti bendrov? gavo iš savo dukterin?s bendrov?s d?l ryši? su ja, pareigai netaikomos jokios s?lygos ir taikomos tik to paties straipsnio 2 ir 3 dalyse bei šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje numatytos išlygos.

34 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ?traukoje nenumatyta jokios s?lygos, susijusios su kito apmokestinamojo pelno buvimu, tam, kad patronuojan?ios bendrov?s gauti dividendai neb?t? apmokestinami.

35 Ta?iau GAP tvarkos, pagal kuri? numatyta, kad patronuojan?ios bendrov?s gauti dividendai ?skaitomi ? jos apmokestinam?j? vert? ir kad v?liau 95 % ši? dividend? sumos išskaitoma iš šios apmokestinamosios vert?s tik jei patronuojanti bendrov? turi apmokestinamojo pelno, poveikis yra toks, kad patronuojanti bendrov? gali visiškai pasinaudoti šia lengvata tik tuo atveju, jei per t? pat? laikotarp? nepatiria nuostolio, susijusio su kitomis apmokestinamosiomis pajamomis.

36 Ta?iau, kaip generalin? advokat? teigia išvados 23 punkte, valstyb?s nar?s vienašališkai negali nustatyti ribojam?j? priemoni?, pavyzdžiui, reikalavimo patronuojan?ioms bendrov?ms tur?ti apmokestinamojo pelno, ir taip nustatyti s?lygas galimybei pasinaudoti Direktyvoje 90/435 nustatytomis lengvatomis.

37 Be to, jei patronuojanti bendrov? negauna kito apmokestinamojo pelno per atitinkam? mokestin? laikotarp?, tokia nuostata, kokia aptariama pagrindin?je byloje, sumažina

patronuojančiųios bendrovės nuostolius gauti dividendų suma.

38 Šiuo klausimu Belgijos vyriausybė sutinka, kad GAP išskaitymo apribojimas turėtų tokos patonuojančiųios bendrovės nuostoliams. Tačiau, šios vyriausybės teigimu, Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje traukoje nenumatomas tokios tokos nuostoliams draudimas.

39 Tačiau reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos išplaukia, jog iš esmės Belgijos mokesčių teisės aktai leidžia, kad nuostoliai būtų perkelti vėlesnius mokestinius metus. Todėl patronuojančiųios bendrovės nuostolių, kuriuos galima perkelti neviršijant gauti dividendų sumos, sumažinimas turi tokos šios bendrovės apmokestinamajai vertei per mokestinius metus, einančius po mokestinio metų, kuriais gauti šie dividendai, jei pelnas yra didesnis nei perkeliama nuostoliai. Iš tiesų, sumažinus perkeliama nuostolius, apmokestinamoji vertė tampa didesnė.

40 Iš to išplaukia, kad net jei patronuojančiųios bendrovės gauti dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu mokestiniais metais, kuriais jie išmokėti, dėl šio patronuojančiųios bendrovės nuotolinių sumažinimo šios bendrovės gauti dividendai gali būti netiesiogiai apmokestinti vėlesniais mokestiniais metais, jei ji gaus pelno.

41 Toks GAP išskaitymo apribojimas nesuderinamas nei su Direktyvos 90/435 tekstu, nei su jos tikslais ar sistema.

42 Pirma, priešingai nei teigia Belgijos vyriausybė, Direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmos traukos srovoka „neapmokestina“ vietoje žodžių junginio „atleidžia nuo mokesčių“ nereiškia, kad leidžiama taikyti GAP išskaitymo apribojimą atsižvelgiant į patronuojančiųios bendrovės nuostolius.

43 Kaip generalinio advokato teigia išvados 28 punkte, nei Direktyvos 90/435 sistema, nei tikslas neleidžia pripažinti esminio skirtumo tarp patronuojančiųios bendrovės pelno „neapmokestinimo“ ir „atleidimo nuo mokesčių“ egzistavimo, todėl Teisingumo Teismas vartoja „atleidimo nuo mokesčių“ kaip „neapmokestinimo“ sinonimą šio 4 straipsnio 1 dalies prasme (žr., be kita ko, 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 53 punktą; minėtų sprendimų *Test Claimants in the FII Group Litigation* 44 ir 102 punktus bei *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* 44 punktą).

44 Antra, Belgijos vyriausybė teigia, kad GAP tvarka suderinama su Direktyva 90/435, nes pagal ją vienodai mokesčių prasme traktuojami dividendai, gauti iš Belgijoje steigto dukterinio bendrovių ir dukterinio bendrovių, kurių registruotos buveinės yra kitose valstybėse narėse, ir tokiu būdu šia tvarka pasiekiamas Direktyvos 90/435 trečioje konstatuojamoje dalyje nustatytas tikslas – pašalinti visas atitinkamų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo kliūtis, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių rezidentų bendradarbiavimu.

45 Tačiau kaip išplaukia iš šio sprendimo 39 ir 40 punktų, jei patronuojanti bendrovė negavo kito apmokestinamojo pelno tuo laikotarpiu, per kurį gauti dividendai, GAP tvarka neleidžia iki galo pasiekti dvigubo ekonominio apmokestinimo prevencijos tikslo, numatyto Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje traukoje.

46 Todėl net jei taikydama ši tvarka tiek dukterinio bendrovių rezidentų, tiek kitose valstybėse narėse steigto dukterinio bendrovių išmokėtiems dividendams Belgijos Karalystė bandė pašalinti visas skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo kliūtis, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių rezidentų bendradarbiavimu, tai nepateisino tvarkos, nesuderinamos su tos pačios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje traukoje numatyta dvigubo ekonominio apmokestinimo prevencijos sistema, taikymo.

47 Trečia, kadangi Belgijos vyriausybė neteigia, kad pasirinkta užskaitos sistema, numatyta šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, ji negali remtis aplinkybe, kad GAP išskaitymo apribojimas sukurtas bent jau tokio pat rezultato kaip ir užskaitos sistema ir kad niekas nerodo, jog kitos pirmos dalies pirmoje pastraipoje numatytos sistemos rezultatas turi būti palankesnis nei numatytosios antroje pastraipoje.

48 Tačiau, viena vertus, kaip buvo priminta šio sprendimo 31 punkte, pasirinkimas iš atleidimo nuo mokesčių ir užskaitos sistemų nebūtinai reiškia, kad dividendus gavusios bendrovės rezultatas bus toks pat.

49 Kita vertus, iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad valstybės narės, savo nacionalinį teisę neperkėlusios direktyvos nuostatą, negali Bendrijos piliečiams taikyti apribojimų, kurie galėtų būti nustatyti pagal šias nuostatas (žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rink. p. I-3039, 28 punktą ir jame minėtą teismo praktiką).

50 Taip pat valstybės narės, perkeldama direktyvą, pasirinkusi vieną iš joje numatytų alternatyvių sistemų, negali remtis kitos sistemos įgyvendinimo galimu poveikiu ar apribojimais.

51 Ketvirta, reikia priminti, kad Belgijos vyriausybės nuorodos 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos visoms valstybės narių kompanijai, skaidymui, turto perdavimui ir keitimuisi akcijomis, (OL L 225, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142) ir 1994 m. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengtą pavyzdinį konvenciją yra nesvarbios aiškinant Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą.

52 Priešingai nei tvirtina Belgijos vyriausybė, iš Direktyvos 90/434 ir ypač jos 6 straipsnio neišplaukia, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje reikalaujama tik tiek, kad patronuojančios bendrovės, kurios registruota buveinė yra Belgijoje, gauti dividendai iš kitose valstybėse narėse steigtų dukterinių bendrovių būtų traktuojami taip pat kaip jos dukterinių bendrovių, steigtų Belgijoje, išmokėti dividendai, nedraudžiant tokios nuostoliams, gautiems apribojus GAP išskaitymą.

53 Iš tiesų Direktyvos 90/434 6 straipsnyje numatyta, jog kadangi tuo atveju, kai jungimasis, skaidymas, turto perdavimas ir keitimasis akcijomis vyksta tarp valstybės narės, kurioje yra perdėdžiančioji kompanija, kompanija, valstybės narės taiko nuostatas, leidžiančias gaunančiajai kompanijai gauti dividendus iš kitos kompanijos nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai apskaituoti mokesčių tikslais, jos turi išplėsti šią nuostatą taikymą ir tokiems savo teritorijoje esančios gaunančiosios kompanijos nuolatinių buveinių perimtiems nuostoliams. Taigi tokio straipsnio materialusis turinys skiriasi nuo Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos. Be to, nedaroma nuorodos į pastarąją nuostatą.

54 Be to, Belgijos vyriausybė neturėtų remtis tuo, kad EBPO parengtoje pavyzdinėje konvencijoje nėra tikslios tvarkos, kaip turi būti įgyvendinama atleidimo nuo mokesčių sistema; tai paliekama nuspręsti valstybėms narėms.

55 Šiuo klausimu pakanka nurodyti, kad toks Bendrijos teisės aktas kaip Direktyva 90/435 turi būti, jei nėra aiškiai nurodyta kitaip, aiškinamas atsižvelgiant į Bendrijos teisės šaltinius ir sistemą (šiuo klausimu žr. 1973 m. spalio 9 d. Sprendimo *Muras*, 12/73, Rink. p. 963, 7 punktą).

56 Tik nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo įgaliojimų mokesčių srityje paskirstymą, kad visų pirma būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, ir imtis tam tikslui reikalingų

priemoni?, naudodamos vis? pirma paskirstymo kriterijus, kuri? laikomasi tarptautin?je mokes?i? praktikoje, ?skaitant EBPO parengtas pavyzdines konvencijas (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C?524/04, Rink. p. I?2107, 49 punkt? ir jame min?t? teismo praktik?). Taip n?ra šiuo atveju.

57 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip, jog Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma ?trauka turi b?ti aiškinama taip, kad ja draudžiama tokia valstyb?s nar?s teis?s nuostata, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, pagal kuri? patronuojan?ios bendrov?s gauti dividendai yra ?skai?iuojami ? jos apmokestinam?j? vert?, o v?liau 95 % gaut? dividend? iš jos išskaitoma, jei per atitinkam? mokestin? laikotarp? at?mus kit? neapmokestinam?j? peln? gaunamas teigiamas rezultatas.

D?l Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies tiesioginio veikimo

58 Reikia priminti, kad, remiantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika, visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra bes?lygiškos ir pakankamai tikslios, asmenys gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstyb?, jei per nurodyt? laikotarp? ji neperk?l? direktyvos ? nacionalin? teis? ar j? perk?l? netinkamai (žr., be kita ko, 1991 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *Francovich ir kt.*, C?6/90 ir C?9/90, Rink. p. I?5357, 11 punkt?; 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?62/00, Rink. p. I?6325, 25 punkt? ir 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *Pfeiffer ir kt.*, C?397/01–C?403/01, Rink. p. I?8835, 103 punkt?).

59 Belgijos vyriausyb? teigia, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalimi valstyb?ms nar?ms suteiktos pasirinkimo laisv?s, susijusios su patronuojan?iai bendrovei dukterin?s bendrov?s išmok?t? dividend? mokestinio traktavimo tvarka, taip pat šios tvarkos ir jos taikymo srities netikslumo pasekm? yra ta, kad ši nuostat? n?ra bes?lygiška ar bent jau nepakankamai tiksli, kad tur?t? tiesiogin? veikim?.

60 Be to, Belgijos vyriausyb?s teigimu, ši nuostata gali b?ti laikoma bes?lygiška ir pakankamai tiksli kalbant apie minimal? rezultat?, kur? užtikrina kiekvienos ja leistinos tvarkos ?gyvendinimas.

61 Šiuo klausimu iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad valstyb?ms nar?ms suteikta teise pasirinkti iš daugyb?s galim? priemoni?, kad b?t? pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas, iš asmen? neatimama galimyb? nacionaliniuose teismuose remtis teis?mis, kuri? turinys gali b?ti pakankamai aiškiai nustatomas iš pa?ios direktyvos nuostat? (žr., be kita ko, min?to sprendimo *Francovich ir kt.* 17 punkt? ir 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Flughafen Köln/Bonn*, C?226/07, Rink. p. I?0000, 30 punkt?).

62 Ta?iau šiuo atveju nereikia patikrinti, ar, nepaisant Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalimi valstyb?ms nar?ms suteiktos pasirinkimo laisv?s, yra ?manoma nustatyti šia nuostata asmenims suteiktas minimalias teises.

63 Iš ties?, kaip paaišk?ja iš bylos medžiagos, kadangi Belgijos Karalyst? pasirinko Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ?traukoje numatyt? sistem?, pakanka patikrinti, ar ši nuostata yra bes?lygiška ir pakankamai tiksli, kad ja b?t? galima remtis nacionaliniuose teismuose.

64 Pareiga neapmokestinti dukterin?s bendrov?s patronuojan?iai bendrovei paskirstyto pelno dalies, numatyta 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ?traukoje, suformuluota nedviprasmiškai ir bes?lygiškai ir ja nereikalaujama, kad jos vykdymui ar poveikiui b?t? priimtas kitas Bendrij? institucij? ar valstybi? nari? aktas.

65 Iš to išplaukia, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma ?trauka yra bes?lygiška ir

pakankamai tiksli, kad ja būtų galima remtis nacionaliniuose teismuose.

Dėl prašymo apriboti sprendimo veikimo laiko atžvilgiu

66 Belgijos vyriausybė rašytinai pastabose Teisingumo Teismo prašė tuo atveju, jei jis išaiškintų, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa draudžiama tokia nacionalinė nuostata kaip GAP tvarka, apriboti sprendimo veikimo laiko atžvilgiu.

67 Pagrįsdama prašymą ši vyriausybė nurodė teisėtus lūkesčius, kurių ji galėjo turėti, nes Komisija netiesiogiai pritarė GAP tvarkai, 4 straipsnio 1 dalies taikymo srities neaiškumui, teismo praktikos šiuo klausimu nebuvimui ir faktui, kurių sprendimas turėtų Belgijos valstybės finansams, jei ši tvarka būtų pripažinta nesuderinama su Direktyva 90/435.

68 Iš nusistovėjusios teismo praktikos išplaukia, kad Teisingumo Teismas tik išimtiniais atvejais gali, taikydamas bendrąjį teisinio saugumo principą, kuris yra Bendrijos teisės sistemos dalis, apriboti visų suinteresuotųjų asmenų galimybes pasinaudoti jo išaiškinta norma ginant sžiningai nustatytus teisinius santykius. Kad būtų galima nuspręsti dėl tokio apribojimo, turi būti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuotųjų asmenų sžiningumas ir didelis sunkumų rizika (žr. 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Brzeziński*, C-313/05, Rink. p. I-513, 56 punktų ir jame minėtų teismo praktikų).

69 Tačiau, nesant būtinumo nagrinėti Belgijos vyriausybės argumentus, susijusius su teisėtais lūkesčiais, pakanka konstatuoti, kad, kaip generalinė advokatė teigia išvados 36 punkte, ši vyriausybė nei rašytinai pastabose, nei per posėdį neįrodė, jog egzistuoja didelis ekonominių sunkumų rizika.

70 Todėl nereikia apriboti šio sprendimo veikimo laiko atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

71 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymui priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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:

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos vairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 4 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiama tokia valstybės narės teisės nuostata, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią patronuojančios bendrovės gauti dividendai yra įskaitijami į jos apmokestinamąjį vertę, o vėliau iš jos 95 % gautų dividendų išskaitoma, jei per atitinkamą mokestinį laikotarpį atėjus kitų neapmokestinamųjų pelnų gaunamas teigiamas rezultatas.

Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa yra besilygiška ir pakankamai tiksli, kad ja būtų galima remtis nacionaliniuose teismuose.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.