

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gruodžio 19 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendroji mokesčių sistema, taikoma kelerių valstybių narių patronuojančiosioms ir patronuojamosioms bendrovėms – Direktyva 90/435/EEB – Dvigubo apmokestinimo išvengimas – 4 straipsnio 1 dalies pirmą pastraiką – Draudimas apmokestinti gautą pelną – Patronuojamosios bendrovės paskirstytą dividendų skaičiavimas k patronuojančiosios bendrovės mokesčių bazė – Paskirstytą dividendų atskaitymas iš patronuojančiosios bendrovės mokesčių bazės ir pertekliaus perkėlimas k kitus mokesčius metus be apribojimų laiko atžvilgiu – Atskaitymų mokesčių tikslais iš pelno eilės tvarka – Mokesčių lengvatos netekimas“

Byloje C-389/18

dėl *tribunal de première instance francophone de Bruxelles* (prancūzų kalba bylas nagrinėjantis Briuselio pirmosios instancijos teismas, Belgija) 2018 m. sausio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. birželio 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Brussels Securities SA

prieš

Belgijos valstybė

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadžiev, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas) ir C. Vajda, generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

posėdžio sekretorė V. Giacobbo-Peyronnel, administratorė,

atsižvelgęs k rašytinį proceso dalį ir kvykus 2019 m. balandžio 4 d. ir 2019 m. liepos 3 d. posėdžiams,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Brussels Securities SA*, atstovaujamos advokato R. Forestini,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pochet, P. Cottin, J.-C. Halleux ir eksperto G. Vercauteren,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir N. Gossement,

susipažinęs su 2019 m. rugsėjo 5 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?iams ir dukterin?ms bendrov?ms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 2 t., p. 3) (toliau – Direktyva 90/435), 4 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Brussels Securities SA* ir Belgijos valstyb?s gin?? d?l to, kokia tvarka turi b?ti atskaitomos iš apmokestinamojo pelno atskaitytinios pajamos.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Direktyvos 90/435 tre?ioje konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„kadangi ?vairi? valstybi? nari? mokes?i? nuostatos, reglamentuojan?ios [skirting? valstybi? nari?] patronuojan?i? ir dukterini? [patronuojam?]?) ?moni? santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pa?ios valstyb?s nar?s patronuojan?iams ir dukterin?ms [patronuojamosiems] ?mon?ms; kadangi d?l to skirting? valstybi? nari? ?moni? bendradarbiavimo s?lygos yra mažiau palankios nei tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimo s?lygos; kadangi tam, kad b?t? lengviau grupuoti ?mones, b?tina ši? kli?t? pašalinti sukuriant bendr?j? sistem?.“

4 Šios direktyvos 4 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Kai patronuojanti ?mon? d?l ryši? su savo dukterine [patronuojam?ja] ?mone gauna paskirstyto pelno dal?, išskyrus pagrindin?s ?mon?s likvidavimo atvej?, jos valstyb? nar?:

– tokio pelno neapmokestina arba

– tok? peln? apmokestina, suteikdama patronuojan?iai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teis? atskaityti iš priklausan?io mok?ti mokes?io sumos t? bendrovei? pelno mokes?io dal?, kuri? nuo to pelno sumok?jo dukterin? [patronuojamoji] bendrov? ir žemesn?s grandies dukterin? [patronuojamoji] bendrov?, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrov? ir jos žemesn?s grandies dukterin? [patronuojamoji] bendrov? atitinka 2 ir 3 straipsniuose numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausan?io mok?ti mokes?io sumos.

<...>

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 [patronuojamosios] ?mon?s pelno paskirstymo, negali b?ti atskaitomi 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 [patronuojamosios] ?mon?s paskirstyto pelno.“

<...>“

5 Direktyva 90/435 buvo panaikinta 2011 m. lapkri?io 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?iams ir dukterin?ms

bendrovoms (OL L 345, 2011, p. 8), įsigaliojusia 2012 sausio 18 d. Vis dėlto, atsižvelgiant į laikotarpį, kai susiklostė pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės, Direktyva 90/435 yra *ratione temporis* taikoma direktyva.

Belgijos teisė

6 2011 m. mokestiniais metais galiojusios redakcijos 1992 m. *Code des impôts sur les revenus* (Pajamų mokesčio kodeksas, toliau – CIR 1992) 202 straipsnyje, kiek tai susiję su galutinai apmokestintų pajamų (toliau – GAP) sistema, numatyta:

„1. Iš mokestinio laikotarpio pelno, jeigu į jį patenka, taip pat atskaitomi:

1° dividendai, išskyrus pajamas, gautas už savo akcijų ar dalių perleidimą bendrovei arba gautas padalijus visą bendrovės turtą arba jo dalį;

<...>

2. 1 dalies 1° ir 2° punktuose nurodytos pajamos, išskyrus atvejus, kai perteklius atsiranda pritaikius 211 straipsnio 2 dalies trečią pastraipį arba analogiškas pasekmes sukėliant kitos Europos Sąjungos valstybės narės nuostatas, atskaitomos tik tuo atveju, jeigu:

1° dividendų paskyrimo ar išmokėjimo dieną juos gaunanti bendrovė turi bent 10 [%] dividendus skirstančio bendrovės kapitalo arba jos investicijų vertė yra ne mažesnė kaip 2 500 000 EUR.

2° šios pajamos yra susijusios su akcijomis arba dalimis, kurios yra ilgalaikis finansinis turtas ir kurios priklauso nuosavybės teisėmis arba priklauso bent vienerių metų trukmės nepertraukiamam laikotarpiui.“

7 CIR 1992 204 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Pagal 202 straipsnio 1 dalies 1°, 3° ir 4° punktus atskaitytinos pajamos laikomos trauktomis mokestinio laikotarpio pelnui ir sudaro 95 % surinktą ar gautą sumą, kurias galima padidinti realiu ar tariamu kilnojamojo turto mokesčiu arba, kiek tai susiję su 202 straipsnio 1 dalies 4° ir 5° punktuose minimomis pajamomis, sumažinti pardavėjui skirtą palėkaną sumą, jei vertybiniai popieriai buvo įsigyti mokestiniu laikotarpiu.“

8 CIR 1992 205 straipsnio 2 ir 3 dalys suformuluotos taip:

„2. 202 straipsnyje numatytas atskaitymas taikomas tik tai mokestinio laikotarpio pelno sumai, kuri lieka pritaikius 199 straipsnį, atžmus:

<...>

Pirmoje pastraipoje išvardyti atskaitymai netaikomi 202 straipsnio 1 dalies 1° ir 3° punktuose nurodytoms pajamoms, kurias paskirstė arba išmokėjo patronuojamoji bendrovė, įsisteigusi kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje.

Taikant pirmesnį pastraipį patronuojamoji bendrovė reiškia patronuojamąją bendrovę, kaip ji suprantama pagal Direktyvą [90/435].

3. Jei 202 straipsnio 1 dalies 1^o ir 3^o punktuose nurodytos pajamos, kurias išmokėjo ar paskirstė 2 dalies trečioje pastraipoje nurodyta patronuojamoji bendrovė, susisteigusi kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje, negalėjo būti atskaitytos, jos gali būti perkeltos į vėlesnius mokestinius metus.“

9 CIR 1992 205ter straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad nustatant atskaitymą už rizikos kapitalą (toliau – ARK) už mokestinį laikotarpį rizikos kapitalas, kurį reikia atsižvelgti, atitinka, atsižvelgiant į šio straipsnio 2–7 dalių nuostatas, įmonės nuosavo kapitalo, apskaičiuoto pagal teisės aktus, susijusius su apskaita ir tokiomis metinėmis finansinėmis ataskaitomis, kaip nurodytos balanse, suma prieš tai įjusio mokestinio laikotarpio pabaigoje. CIR 1992 205ter straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nustatyta, kad iš pagal pirmą pastraipą nustatyto rizikos kapitalo sumos atimama nuosavų akcijų bei kapitalo dalis ir ilgalaikio finansinio turto, kurį sudaro dalyvavimas valdant kapitalą ir kitos akcijos bei kapitalo dalys, grynoji mokestinė vertė prieš tai buvusio mokestinio laikotarpio pabaigoje, taip pat investicinių bendrovių, kurių galimos pajamos gali būti išskaičiuotos iš pelno pagal CIR 1992 202 ir 203 straipsnius, akcijų ar kapitalo dalis grynoji mokestinė vertė prieš tai buvusio mokestinio laikotarpio pabaigoje.

10 CIR 1992 205ter straipsnio 2–7 dalyse numatyti atvejai, kai nuosavas kapitalas turi būti koreguojamas, kad galėtų būti pagrindas apskaičiuojant atskaitymą už rizikos kapitalą sumą.

11 CIR 1992 205quinquies straipsnyje numatyta:

„Jei tuo mokestiniu laikotarpiu, už kurį gali būti taikomas atskaitymas už rizikos kapitalą, pelno nėra arba jis nepakankamas, atleidimas nuo mokesčio, kuriuo nebuvo pasinaudota per šį mokestinį laikotarpį, perkeliamas ir taikomas septynių paskesnių mokestinių laikotarpių pelnui.“

12 CIR 1992 206 straipsnio 1 dalyje, kurioje reglamentuojamas ankstesnių nuostolių atskaitymas, nustatyta, kad ankstesni profesinės veiklos nuostoliai paeiliui atskaitomi iš veiklos pajamų kiekvienu vėlesniu mokestiniu laikotarpiu.

13 CIR 1992 207 straipsnyje nurodyta, kad Karalius nustato 199–206 straipsnyje numatytą atskaitymų vykdymo tvarką.

14 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1993 m. rugpjūčio 27 d. *Arrêté royal d'exécution du CIR 1992* (Karaliaus dekretas dėl CIR 1992 įgyvendinimo, *Moniteur belge*, 1993 m. rugsėjo 13 d., toliau – AR / CIR 1992) 77 straipsnyje numatyta:

„[CIR] 1992 202–205 straipsniuose nurodytos sumos, atskaitytinos kaip galutinai apmokestintos pajamos arba kaip neapmokestinamos pajamos iš kilnojamojo turto, atskaitomos tokio dydžio, koks yra likutinis pelnas, pritaikius 76 straipsnį; šis atskaitymas atliekamas atsižvelgiant į pelno kilmę ir pirmiausia iš pelno, kurį minėtos sumos yra trauktos.“

15 AR / CIR 1992 77/1 straipsnyje nurodyta:

„CIR 1992 205/1–205/4 straipsniuose nurodytas pajamų iš patentų atskaitymas atliekamas iš pelno, likusio pritaikius 77 straipsnį.“

16 AR / CIR 1992 77bis straipsnis suformuluotas taip:

„[CIR] 1992 205bis–205septies straipsniuose nurodytas [ARK] atliekamas tokio dydžio, koks yra likutinis pelnas, pritaikius 77/1 straipsnį.“

17 AR / CIR 1992 78 straipsnyje numatyta:

„Iš pagal 74–77bis straipsnius apskaičiuoto pelno atskaitomi veiklos nuostoliai, patirti per ankstesnius mokestinius laikotarpius ir nurodyti [CIR] 1992 206 straipsnyje, jei šie nuostoliai, nustatyti pagal mokestiniais laikotarpiais, kai jie atsirado, taikytinus teisės aktus, negalėjo būti atskaityti anksčiau, jei nepadengė pagal susitarimą neapmokestinamas pelnas arba jie nebuvo paskirstyti akcininkams anksčiau.

Šis atskaitymas atliekamas 75 straipsnio antroje pastraipoje nustatyta tvarka, atsižvelgiant į tai, kad šie nuostoliai, patirti šalyse, kuriose gautas pelnas neapmokestinamas pagal susitarimą, atskaitomi tik tiek, kiek jie viršija pagal susitarimą neapmokestinamą pelną.“

18 AR / CIR 1992 79 straipsnis suformuluotas taip:

„[CIR] 1992 68–77 ir 201 straipsniuose nurodytas investicijų atskaitymas atliekamas iš Belgijoje gauto pelno sumos, likusios pritaikius 78 straipsnis.“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

19 Belgijoje steigta bendrovė *Brussels Securities* yra apmokestinama pelno mokestiu šioje valstybėje narėje.

20 Savo mokestių deklaracijoje už 2011 mokestinius metus *Brussels Securities* nurodė, kad nustatė savo mokestio bazę pirma atlikdama ARK, o paskui atskaitydama GAP. Ji taip pat reikalavo perkelti į 2012 mokestinius metus tokius atskaitymus: 6 027 313,39 EUR GAP, 38 787 618,70 EUR ARK ir 4 600 991,75 EUR mokestių nuostolių.

21 2013 m. gegužės 21 d. pranešime apie deklaracijos ištaisymą mokestių administratorius pranešė, kad ketina perskaityti perkeltiną ARK sumą 2011 mokestinio metų pradžioje ir pabaigoje, remdamasis AR / CIR 1992 77–79 straipsniuose numatyta atskaitymą mokestių tikslais eilės tvarka. Pagal šią tvarką iš apmokestinamojo pelno pirmiausia reikia atskaityti GAP, paskui ARK ir galiausiai – perkeltinus nuostolius. Kadangi 2005–2011 mokestiniais metais *Brussels Securities* netaikė šios atskaitymą eilės tvarkos, mokestių administratorius manė, kad jokia suma negali būti perkelta į 2012 mokestinius metus kaip GAP, o ARK suma turi būti padidinta iki 44 630 643,66 EUR. Perkeltiną nuostolių suma palikta ta pati – 4 600 991,75 EUR.

22 2013 m. spalio 23 d. mokestių administratorius priėmė sprendimą dėl apmokestinimo; jame laikėsi tos pačios pozicijos kaip ir 2013 m. gegužės 21 d. pranešime dėl deklaracijos ištaisymo.

23 *Brussels Securities* skundas dėl šio sprendimo buvo atmestas, todėl ji kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą – *tribunal de première instance francophone de Bruxelles* (Prancūzų kalba bylas nagrinėjantis Briuselio pirmosios instancijos teismas, Belgija) – su prašymu panaikinti 2013 m. gegužės 21 d. pranešimą apie deklaracijos ištaisymą ir 2013 m. spalio 23 d. sprendimą dėl apmokestinimo ir su prašymu pripažinti, kad GAP suma (taip pat GAP perteklius) ir ARK suma (taip pat ARK perteklius), kuriomis remiasi *Brussels Securities*, atitinka jos mokestių deklaracijoje už 2011 mokestinius metus nurodytas sumas.

24 *Brussels Securities* teigimu, dėl AR / CIR 1992 77–79 straipsniuose numatytos mokestių atskaitymą eilės tvarkos bendrovė, kuriai taikoma GAP tvarka, netenka tokio dydžio mokestių lengvatos, kuri sudaro ARK, kokia yra atskaitomą GAP suma. Taigi nacionalinės teisės aktai neatitinka Direktyvos 90/435 4 straipsnio.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar dėl AR / CIR

1992 77–79 straipsniuose numatytos mokesčių atskaitymų eilės tvarkos ir atsižvelgiant į teisę? ARK ir teisę atskaityti ankstesnių nuostolių likutį, atleidimo nuo mokesčių tvarka, pagal kurią patronuojamosios bendrovės paskirstyti dividendai pirmiausia traukiami? patronuojamosios bendrovės mokesčių bazė, o paskui 95 % šių dividendų atskaitomi iš šios mokesčių bazės kaip GAP, lemia, kad patronuojamajai bendrovei tenka didesnė mokesčių našta, palyginti su atleidimo nuo mokesčių tvarka, pagal kurią patronuojamosios bendrovės paskirstyti dividendai tiesiog neįskaičiuojami? to mokestinio laikotarpio, kuriuo jie gauti, pelnas ir taip sumažinama apmokestinama suma, o tam tikrais atvejais padidėja perkeltini mokesčių nuostoliai.

26 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jei per vieną iš paskesnių septynių mokestinių laikotarpių, nurodytų CIR 1992 205quinquies straipsnyje, patronuojamoji bendrovė gauna pelno, tvarka, pagal kurią patronuojamosios bendrovės paskirstyti dividendai iškart neįskaičiuojami, lemta, kad ARK būtų atskaitomas pirmiau nei ankstesnių susigrąžinamų nuostolių likutis, prie kurio pridėjama neapmokestinamų dividendų suma, todėl ši? kitas mokestinis laikotarpis perkeltinis nuostolių likutis būtų didesnis negu taikant GAP atskaitymo tvarką. Pagal šią tvarką perkelti GAP likutis turi būti atskaitomas pirmiau nei perkelti ARK likutis. Minuto teismo teigimu, dėl pagrindiniame byloje nagrinjamuose nacionalinės teisės aktuose numatytos atskaitymų mokesčių tikslais eilės tvarkos GAP atskaitymas gali lemti didesnė mokesčių našta nei ta, kuri atsirastų taikant tvarką, pagal kurią patronuojamosios bendrovės paskirstyti dividendai iškart neįskaičiuojami.

27 Šiomis aplinkybomis *tribunal de première instance de Bruxelles* (Prancūzų kalba bylas nagrinėjantis Briuselio pirmosios instancijos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 90/435] 4 straipsnis, siejamas su kitais [Sąjungos] teisės aktais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kaip antai 2011 mokestiniais metais taikytinos redakcijos [CIR 1992] ir [AR / CIR 1992],

kuriuose pasirinkta atleidimo nuo mokesčių sistema (paskirstyto pelno, kurį patronuojamoji bendrovė gauna dėl ryšių su savo patronuojamąja bendrove, neapmokestinimas), pagal kurią patronuojamosios bendrovės išmokėti dividendai įskaičiuojami? patronuojamosios bendrovės mokesčių bazė, o vėliau 95 % šių dividendų atskaitomi iš šios mokesčių bazės kaip [GAP],

kai siekiant nustatyti patronuojamajai bendrovei taikytino pelno mokesčių apskaičiavimo bazę kartu taikoma ši Belgijos [GAP] atskaitymo schema ir (1) kitokiuose šiuose teisės aktuose numatyti atskaitymų, kuris yra mokesčių lengvata, reglamentuojančios taisyklės ([ARK]), (2) teisę atskaityti ankstesnius susigrąžinamus nuostolius, (3) teisę perkelti? vėlesnius mokestinius metus [GAP] pertekliui, [ARK] ir ankstesnius susigrąžinamus nuostolius, jei tam tikrais mokestiniais metais j? suma yra didesnė už apmokestinamąjį pelną, ir (4) atskaitymo eilės tvarka, pagal kurią vėlesniais mokestiniais metais atskaitymas atliekamas tol, kol nebelieka apmokestinamojo pelno: pirmiausia atskaitomos [GAP], tada atliekamas [ARK] (šis atskaitymas galimas tik „septynis mokestinius laikotarpius iš eilės“) ir galiausiai atskaitomi ankstesni susigrąžinami nuostoliai,

ir kurie lemia, kad visa iš patronuojamosios bendrovės gautas dividendų suma arba jos dalimi sumažinami patronuojamosios bendrovės nuostoliai, kuriuos ji būtų galėjusi atskaityti, jei dividendai tiesiog būtų neįskaičiuoti? mokestiniame metais, kuriais jie gauti, pelnas (ir taip būtų sumažinta bendra tais mokestiniais metais apmokestinama suma ir prireikęs padidinti ankstesni susigrąžinami nuostoliai), užuot juos įskaičiavus? t? pelnas ir vėliau taikius atleidimo nuo mokesčių ir atleistą nuo mokesčių sumą perkeltimui, jei pelnas nepakankamas, reglamentuojančias taisykles,

t. y. taip sumažinama patronuojamosios bendrovės patirtas ankstesnių susigrąžinamų nuostolių

suma, kuri gali atsirasti v?lesniais mokestiniais metais, einan?iais po mokestini? met?, kuriais [GAP], [ARK] ir ankstesni? susigr?žinam? nuostoli? suma viršija apmokestinam?j? peln??“

Procesas Teisingumo Teisme

28 Pirmasis teismo pos?dis buvo surengtas 2019 m. balandžio 4 d. Pasitraukus Teisingumo Teismo nariui, teis?jui praneš?jui šioje byloje, j? kolegijoje pakeitus kitu teis?ju ir paskyrus nauj? teis?j? praneš?j?, 2019 m. liepos 3 d. buvo surengtas antras teismo pos?dis. Abiejuose pos?džiuose buvo atstovaujama toms pa?ioms šalims ir suinteresuotiesiems asmenims.

D?I prejudicinio klausimo

29 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiamos valstyb?s nar?s teis?s nuostatos, kuriose numatyta, jog dividendai, kuriuos patronuojan?ioji bendrov? gavo iš savo patronuojamosios bendrov?s, pirmiausia turi b?ti ?skai?iuojami ? patronuojan?iosios bendrov?s mokes?io baz?, o paskui 95 % ši? dividend? gali b?ti atskaityta, o perteklius perkeltas ? v?lesnius mokestinius laikotarpius be joki? apribojim? laiko atžvilgiu, nes šis atskaitymas yra prioritetinis, palyginti su kitais atskaitymais mokes?i? tikslais, kuri? perk?limas ribojamas laiko atžvilgiu.

30 Šiuo klausimu primintina, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog tuo atveju, kai patronuojan?ioji bendrov? ar jos nuolatin? buvein? d?I patronuojan?iosios bendrov?s ryši? su savo patronuojam?ja bendrove gauna paskirstyt?j? peln?, išskyrus patronuojamosios bendrov?s likvidavimo atvej?, patronuojan?iosios bendrov?s valstyb? ir jos nuolatin?s buvein?s valstyb? tokio pelno neapmokestina arba tok? peln? apmokestina, suteikdama patronuojan?iajai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teis? atskaityti iš mok?tino mokes?io sumos t? bendrovi? pelno mokes?io dal?, kuri? nuo to pelno sumok?jo patronuojamoji bendrov? ir žemesn?s grandies patronuojamoji bendrov?, su s?lyga, kad kiekvienos grandies bendrov? ir jos žemesn?s grandies patronuojamoji bendrov? atitinka šios direktyvos 2 ir 3 straipsniuose numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo mok?tino mokes?io sumos.

31 Taigi Direktyvoje 90/435 valstyb?ms nar?ms aiškiai leidžiama pasirinkti atleidimo nuo mokes?io sistem? arba atskaitym? sistem?, atitinkamai numatytas šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ir antroje ?traukose (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C?138/07, EU:C:2009:82, 31 punkt?).

32 Kaip matyti iš prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateiktos informacijos, Belgijos Karalyst? pasirinko atleidimo nuo mokes?io sistem?, numatyt? Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ?traukoje. Tod?I ? pateikt? klausim? reikia atsakyti atsižvelgiant tik ? ši? nuostat?.

33 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad valstyb?s nar?s, pasirinkusios pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirm? ?trauk? neapmokestinti pelno, kur? patronuojan?ioji bendrov? gavo iš savo patronuojamosios bendrov?s d?I 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 (2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C?138/07, EU:C:2009:82, 33 punktas).

34 Taigi valstyb?s nar?s neturi teis?s nustatyti kit? naudojimosi šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ?traukoje ?tvirtinta lengvata s?lyg?, nei numatytosios šioje direktyvoje (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C?138/07, EU:C:2009:82, 34 ir 36 punktus).

35 Be to, Direktyvos 90/435 3 konstatuojamojoje dalyje, be kita ko, nurodyta, kad šia direktyva siekiama, nustatant bendrąjį mokesčių sistemą, pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Sąjungos lygmeniu. Taigi šia direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narių esančių patronuojamosios bendrovės išmokamas pelnas kitoje valstybėje narių esančių patronuojančiųjų bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus (2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 27 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 25 punktą).

36 Siekiant užtikrinti, kad vienoje valstybėje narių esančių patronuojamosios bendrovės išmokamas pelnas kitoje valstybėje narių esančių patronuojančiųjų bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus, Direktyva 90/453, be kita ko, jos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje tvirtina nuostata, siekiama išvengti dvigubo pelno apmokestinimo ekonomine prasme, t. y. išvengti to, kad už išmokamą pelną pirmiausia būtų apmokestinta patronuojamoji bendrovė, o paskui – patronuojančioji bendrovė (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 24, 25 ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 29 ir 30 punktus).

37 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje draudžia valstybėms narių apmokestinimą patronuojančiųjų bendrovė dži jos patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno ir nediferencijuojama, ar patronuojančiosios bendrovės apmokestinimo atsiradimo momentas yra šio pelno gavimas, ar jo perskirstymas (šiuo klausimu žr. 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, 79 punktą), ir kad šis draudimas taikomas ir nacionalinės teisės nuostatomis, pagal kurias, nors patronuojančiosios bendrovės gauti dividendai savaime neapmokestinami, šios nuostatos gali lemti, kad patronuojančioji bendrovė bus netiesiogiai apmokestinta mokesčiu už šiuos dividendus (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 40 punktą).

38 Tokios teisės nuostatos nesuderinamos nei su Direktyvos 90/435 tekstu, nei su jos tikslais ir sistema, nes jos neleidžia iki galo pasiekti tikslo išvengti dvigubo ekonominio apmokestinimo, kaip nurodyta Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 41 ir 45 punktus).

39 Šiuo klausimu pažymėtina, kad pagal Belgijos mokesčių tvarką, susijusią su GAP, kuri galiojo 1992–1998 mokesčiais metais, nagrinėjamas byloje, kurioje priimtas 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82), buvo numatyta, kad patronuojančiosios bendrovės gauti dividendai pridedami prie jos mokesčių bazės, o paskui 95 % šių dividendų atskaitomi iš šios bazės, bet tik tiek, kiek patronuojančioji bendrovė gavo apmokestinamojo pelno, ir nebuvo galimybės neatskaitytos GAP dalies perkelti į vėlesnius mokesčius laikotarpius. To sprendimo 37 ir 39 punktuose Teisingumo Teismas konstatavo, kad jei patronuojančioji bendrovė negauna kito apmokestinamojo pelno per atitinkamą mokesčių laikotarpį, tokia nuostata sumažina patronuojančiosios bendrovės nuostolius gautų dividendų suma ir gali padidinti patronuojančiosios bendrovės apmokestinamąjį vertę vėlesniais mokesčiais laikotarpiais, nes pagal ją leidžiama perkelti nuostolius į vėlesnius mokesčius laikotarpius.

40 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad po to, kai buvo priimtas 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82), GAP tvarka buvo pakeista. Pagal CIR 1992 205 straipsnio 3 dalį GAP dalis, kuri negali būti atskaityta atitinkamu mokesčių laikotarpiu, nes nepakanka pelno, dabar jau gali būti perkelta į vėlesnius mokesčius laikotarpius. Be to, šis perkėlimas neribojamas laiko atžvilgiu. Taigi perkeliama nuostolį sumažinti, kur

lemia dividendų skaičiavimas? patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazė, dabar kompensuoja tai, kad tokio paties dydžio GAP suma gali būti perkeliama neribotai laiką.

41 Vis dėlto iš sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos matyti, kad, remiantis CIR 1992 nuostatomis, perkeltos GAP turi būti prioriteto tvarka atskaitomos iš paskesniais mokestiniais laikotarpiais patronuojančiosios bendrovės gauto pelno, o kitos atskaitomos sumos, visų pirma ARK ir nuostoliai, gali būti atskaitomos tik tuo atveju, jei jas dar galima atskaityti pirmiausia atskaičius GAP, ir tik tiek, kiek tai dar galima padaryti. Konkrečiau kalbant, patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazė nustatoma iš jos pelno pirmiausia atmus perkeltas GAP, tada, jei dar lieka apmokestinamojo pelno, atliekamas perkeltas ARK, jei dar nepasibaigęs naudojimosi juo terminas, ir galiausiai atskaitomi perkelti nuostoliai.

42 Vadinasi, dėl GAP atskaitymo prioriteto tvarkos gali sumažėti mokesčio bazė arba jos visai nelikti, o dėl to mokesčių mokėtojas gali visiškai ar iš dalies netekti mokesčio lengvatos.

43 Pagal pagrindinį je byloje taikytinas nacionalinės teisės nuostatas nuostoliai gali būti perkeliama neribotai laiką, tačiau GAP gali būti perkeliama tik septynis paskesnius mokestinius laikotarpius. Tokiomis aplinkybomis, taikant šio sprendimo 41 punkte apibūdintą eilės tvarką, pagal kurią turi būti atliekami atskaitymai, gali nustoti galioti teisė pasinaudoti tokio dydžio perkeltu ARK, kokia buvo GAP suma, prioriteto tvarka atskaityta iš patronuojančiosios bendrovės apmokestinamojo pelno.

44 ARK, taikomas bendrovei, kuri apmokestinama Belgijos ūmonių pelno mokesčiu, yra mokesčių lengvata, kuria sumažinamas pelno mokesčio, kurį tokia bendrovė turi mokėti šioje valstybėje narėje, faktinis tarifas (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Argenta Spaarbank*, C-459/18, EU:C:2019:871, 37 punktas)

45 Taigi kartu taikant GAP tvarką, taikomą gautiems dividendams, nacionalinės teisės nuostatose numatytą atskaitymą eilės tvarką ir galimybes pasinaudoti ARK ribojimų laiko atžvilgiu gali atsitikti taip, kad gavusi dividendus patronuojančioji bendrovė neteks kitos nacionalinės teisės aktuose numatytos mokesčių lengvatos ir dėl to jai teks didesnį mokesčių našta nei būtų tekusi tuo atveju, jei ji nebūtų gavusi dividendų iš savo patronuojamosios bendrovės nerezidentės arba jei, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, dividendai būtų tiesiog neįskaičiuoti? patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazė.

46 Tokiomis aplinkybomis tokio dividendų gavimas patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu nėra neutralus, o tai prieštarauja Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmosios pastraipos tikslui.

47 Belgijos vyriausybės Teisingumo Teismui tvirtino, kad šio sprendimo 42, 43 ir 45 punktuose apibūdintas poveikis patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazei atsiranda tik dėl aplinkybių, nesusijusių su dividendų gavimu ir nepatenkančių? Direktyvos 90/435 taikymo sritį, pavyzdžiui, dėl mokesčių atskaitymų eilės tvarkos ar ARK perkėlimo ribojimo laiko atžvilgiu – šios aplinkybės reglamentuojamos tik nacionalinės teisės nuostatose.

48 Šiuo klausimu pasakytina, kad pagal valstybių narių autonomijos mokesčių srityje principą, nesant Sąjungos lygiu patvirtintų suderinimo priemonių, valstybės narės turi nustatyti tiek atskaitymą, kurie gali būti taikomi patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazei, eilės tvarką, tiek šio lengvatų perkėlimo terminus. Vis dėlto ši kompetencija jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 14 d. Sprendimo *Jacob ir Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2019 m. liepos 15 d. Nutarties *Galeria Parque Nascente*, C-438/18, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:619, 50 punktą).

49 Be to, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 32 punkte, perkeldama Direktyvą 90/435 nacionalinį teisę Belgijos Karalystė pasirinko šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraupoje numatytą atleidimo nuo mokesčių sistemą ir pasirinko įgyvendinti šią sistemą numatydama, kad dividendai įskaičiuojami į patronuojančiosios bendrovės mokesčių bazę, o paskui atskaitomi iš šios bazės, ir suteikdama galimybę perkelti GAP į vėlesnius mokestinius laikotarpius, siekiant jas atskaityti prioriteto tvarka. Toks pasirinkimas neišvengiamai reiškia dividendų ir kitų mokesčių bazės elementų, tokių kaip ARK, sąveiką. Tokiomis aplinkybomis tokios sąveikos padariniai turi atitikti Direktyvą 90/435, neatsižvelgiant į aplinkybę, kad nustatyti mokesčių atskaitymų eilės tvarką ir riboti ARK perkėlimo laiko atžvilgiu yra tik nacionalinė kompetencija.

50 Taip pat pasakytina, jog neturi reikšmės Belgijos vyriausybės rašytinėse pastabose pateiktas argumentas, kad, viena vertus, patronuojančioji bendrovė ne visada apmokestinama mokesčiu už iš savo patronuojamosios bendrovės gaunamus dividendus, o tik tuo atveju, kai ji negalėjo pasinaudoti teise į ARK septynerius metus iš eilės, nes tuo laikotarpiu negavo pakankamai pelno, ir, kita vertus, net jei toks apmokestinimas būtų taikomas, jis nebūtų susijęs su pačiais dividendais.

51 Kaip iš esmės pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 82 punkte, nors tokie nacionalinės teisės nuostatai, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, žalingas poveikis gali atsirasti tik kai kuriais atvejais, o ne nuolat, vis dėlto tokios teisės nuostatos sukelia pasekmių, nesuderinamų su Direktyva 90/435.

52 Galiausiai Belgijos vyriausybė pažymi, kad tuo atveju, kai atskaičius ARK dar lieka pelno, GAP jau galėjo būti atskaitytos iš patronuojančiosios bendrovės pelno, nes jos patronuojamosios bendrovės nerezidentų paskirstytų dividendų išankstinis traukimas į jos mokesčių bazę mokesčių požiūriu visiškai kompensuoja tokio paties dydžio atskaityta GAP suma.

53 Vis dėlto šiuo teiginiu tik siekiama parodyti, kad dividendai nebuvo apmokestinami tiesiogiai. Kaip buvo priminta šio sprendimo 33 ir 37 punktuose, pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmą pastraupą draudžiama (išskyrus tik pagal šio straipsnio 2 ir 3 dalį leidžiamus atvejus) ne tik tiesiogiai apmokestinami dividendus, patronuojančiąjai bendrovei paskirstytus jos patronuojamosios bendrovės, bet ir situacijos, kai patronuojančioji bendrovė netiesiogiai apmokestinama mokesčiu už dividendus, gautus iš savo patronuojamosios bendrovės. Kaip nurodyta šio sprendimo 45 ir paskesniuose punktuose, taikant tokie mokesčių sistemą, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, dividendų gavimas esant tam tikroms situacijoms gali lemti mokesčių lengvatos netekimą, o tai savo ruožtu gali reikšti, kad patronuojančiąjai bendrovei teks didesnį mokesčių našta, nei tektų tuo atveju, jei šie dividendai būtų neįskaičiuojami į jos mokesčių bazę. Kadangi gali būti padaryta tą patį patronuojančiosios bendrovės mokesčių našta, reikia pripažinti, kad dėl to ši bendrovė netiesiogiai apmokestinama mokesčiu už iš patronuojamosios bendrovės gautus dividendus.

54 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinę klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kuriose numatyta, jog dividendai, kuriuos patronuojančioji bendrovė gavo iš savo patronuojamosios bendrovės, pirmiausia turi būti įskaičiuojami į patronuojančiosios bendrovės mokesčių bazę, o paskui 95 % šių dividendų gali būti atskaityta, o perteklius perkeltas į vėlesnius mokestinius laikotarpius be jokių apribojimų laiko atžvilgiu, nes šis atskaitymas yra prioritetas, palyginti su kitais atskaitymais mokesčių tikslais, kurių perkėlimas ribojamas laiko atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

55 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos visų valstybių narių patronuojantioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, 4 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kuriose numatyta, jog dividendai, kuriuos patronuojantioji bendrovė gavo iš savo patronuojamosios bendrovės, pirmiausia turi būti apskaituojami patronuojančiosios bendrovės mokesčių bazėje, o paskui 95 % šių dividendų gali būti atskaityta, o perteklius perkeltas vėlesnius mokestinius laikotarpius be jokių apribojimų laiko atžvilgiu, nes šis atskaitymas yra prioritetas, palyginti su kitais atskaitymais mokesčių tikslais, kurių perkėlimas ribojamas laiko atžvilgiu.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.