

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. spalio 20 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendroji mokesčių sistema, taikoma švairių valstybių narių patronuojančiosioms ir patronuojamosioms bendrovėms – Direktyva 90/435/EEB – 4 straipsnio 1 dalis – Patronuojamosios bendrovės pervedė dividendų apmokestinimas patronuojančiosios bendrovės lygiu – Galutinai apmokestinamų pajamų perviršio perkėlimas švlesnius mokesčius metus – Bendrovės, turinčios galutinai apmokestinamų pajamų perviršį, prijungimas prie kitos bendrovės – Nacionalinės teisės aktai, kuriais ribojamas šio perviršio perkėlimas švgyjančiam bendrovei“

Byloje C-295/21

dėl *cour d'appel de Bruxelles* (Briuselio apeliacinis teismas, Belgija) 2021 m. balandžio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. gegužės 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Allianz Benelux SA

prieš

État belge, SPF Finances

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, teisėjai N. Jääskinen ir M. Gavalec (pranešėjai),

generalinis advokatas A. Rantos,

posėdžio sekretorė M. Krausenböck, administratorė,

atsižvelgęs šv rašytinį proceso dalį ir švvykus 2022 m. vasario 3 d. posėdžiui,

išnagrinių pastabas, pateiktas:

- *Allianz Benelux SA*, atstovaujamos *avocate* V. A. De Brauwere,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos S. Baeyens, J. C. Halleux ir C. Pochet, padedamų D. Delvaux,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir V. Uher,

susipažinęs su 2022 m. balandžio 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šv

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1990 m. liepos 23 d. Tarybos

direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojamioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), siejamos su 1978 m. spalio 9 d. Tarybos direktyva 78/855/EEB, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 [dalies g punktu], dėl akcinių bendrovių jungimo (OL L 295, 1978, p. 36; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 42) ir 1982 m. gruodžio 17 d. Šeštąja Tarybos direktyva 82/891/EEB, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl akcinių bendrovių skaidymo (OL L 378, 1982, p. 47; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 50), 4 straipsnio 1 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Allianz Benelux SA* ginčą su *État belge* (Belgijos valstybė) ir *SPF Finances* dėl šios bendrovės apmokestinamųjų pajamų nustatymo siekiant taikyti pelno mokestį už 2004–2007 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 90/435

3 Direktyvos 90/435 trečioje ir ketvirtoje konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„kadangi valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios [skirtingų valstybių narių] patronuojančių ir dukterinių ūmonių santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojamioms ir dukterinėms ūmonėms; kadangi dėl to skirtingų valstybių narių ūmonių bendradarbiavimo sąlygos yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės ūmonių bendradarbiavimo sąlygos; kadangi tam, kad būtų lengviau grupuoti ūmones, būtina šių kliūtį pašalinti sukuriant bendrąjį sistemą;

kadangi, kai patronuojanti ūmonė dėl savo ryšių su savo dukterine ūmone, gauna paskirstyto pelno dalį, patronuojančios ūmonės valstybė narė privalo:

- arba tokio pelno neapmokestinti,
- arba tokį pelną apmokestinti, suteikdama teisę patronuojančiai ūmonei atimti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą ūmonių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė ūmonė.“

4 Šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalies pirma ir antra traukos suformuluotos taip:

„Kiekviena valstybė narė šių direktyvų taiko:

- pelno, kurį tos valstybės ūmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių ūmonių, paskirstymui,
- pelno, kurią [kurį] tos valstybės narės ūmonės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms ūmonėms, paskirstymui.“

5 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Kai patronuojanti ūmonė dėl ryšių su savo dukterine ūmone gauna paskirstyto pelno dalį, išskyrus dukterinės ūmonės likvidavimo atvejį, jos valstybė narė:

- tokio pelno neapmokestina arba
- tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiai ūmonei išskaityti iš priklausančio

mokėti mokesčio sumos t? ?moni? pelno mokesčio 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 mokesčio prie šaltinio sum?, ne didesn? už atitinkamo nacionalinio mokesčio 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 bendrov?s pelno paskirstymo, negali b?ti išskaitomi iš patronuojan?ios bendrov?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 bendrov?s paskirstyto pelno.“

6 Direktyva 90/435 buvo pakeista, be kita ko, 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41). Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies redakcijoje, pakeistoje Direktyva 2003/123, numatyta:

„Kai patronuojanti bendrov? ar jos nuolatin? buvein? d?l ryši? patronuojan?ios bendrov?s su savo dukterine bendrove gauna paskirstyt?j? peln?, išskyrus dukterin?s bendrov?s likvidavimo atvej?, patronuojan?ios bendrov?s valstyb? ir jos nuolatin?s buvein?s valstyb?:

– tokio pelno neapmokestina arba

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

7 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?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms (OL L 345, 2011, p. 8), ?sigaliojusia 2012 m. sausio 18 d. Vis d?lto atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? susiklostymo dat? Direktyva 90/435 joms taikoma *ratione temporis*.

Direktyva 78/855

8 Direktyvos 78/855 19 straipsnio 1 dalyje ?tvirtinta:

„Jungimas turi šias pasekmes *ipso jure* ir tuo pat metu:

a) [visas] ?sigyjamos bendrov?s turtas ir ?sipareigojimai ?sigyjan?iai bendrovei ir tretiesiems asmenims pereina ?sigyjan?iai bendrovei;

<...>“

Belgijos teis?

9 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 1992 m. *code des impôts sur les revenus* (Pajam? mokesčio kodeksas) (toliau – CIR 1992) 202 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Iš mokestinio laikotarpio pelno, jeigu ? j? patenka, taip pat atskaitomi:

1° dividendai, išskyrus pajamas, gautas už savo akcij? ar dali? perleidim? bendrovei arba padalijus vis? bendrov?s turt? arba jo dal?;

<...>“

10 CIR 1992 204 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Pagal 202 straipsnio 1 dalies 1°, 3° ir 4° punktus atskaitytinios pajamos laikomos ?trauktomis ? mokestinio laikotarpio peln? ir sudaro 95 [%] surinkt? ar gaut? sum?, kurias galima padidinti realiu ar tariamu kilnojamojo turto mokes?iu arba, kiek tai susij? su 202 straipsnio 1 dalies 4° ir 5° punktuose min?tomis pajamomis, sumažinti pardav?jui skirt? pal?kan? suma, jei vertybiniai popieriai buvo ?sigyti mokestiniu laikotarpiu.“

11 CIR 1992 205 straipsnio 2 dalis suformuluota taip:

„202 straipsnyje numatytas atskaitymas taikomas tik tai mokestinio laikotarpio pelno sumai, kuri lieka pritaikius 199 straipsn?, at?mus: <...>“

12 CIR 1992 206 straipsnyje nustatyta:

„§ 1er. Ankstesni profesin?s veiklos nuostoliai paeiliui atskaitomi iš kiekvieno v?lesnio mokestinio laikotarpio profesin?s veiklos pajam?.

§ 2. <...>

Pagal 211 straipsnio pirm? pastraip? vykdomo jungimo atveju profesin?s veiklos nuostoliai, kuri? ?sigyjamoji bendrov? patyr? prieš t? jungim?, lieka atskaitytini iš ?sigyjan?iosios bendrov?s proporcingai daliai, kuri? ?sigyjamasis bendrov?s grynasis apmokestinamasis turtas prieš tai, kai buvo prijungtas jos turtas ir ?sipareigojimai, sudaro atsižvelgiant ? taip pat prieš jungim? ?sigyjan?iosios bendrov?s turim? gryn?j? apmokestinam?j? turt? kartu su prijungto turto ir ?sipareigojim? gryn?ja apmokestinam?ja verte. Padalijimo pagal 211 straipsnio 1 dal? atveju pirma nurodyta taisykl? taikoma profesin?s veiklos nuostoli? daliai, kuri nustatoma proporcingai prijungt? element? grynajai vertei, apskai?iuojamai atsižvelgiant ? ?sigyjamasis bendrov?s gryn?j? mokestin? turt?.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

13 1995 m. lapkri?io 16 d. *AGF l'Escaut SA* prisijung? dvi draudimo bendroves. 1999 m. rugs?jo 15 d. *AGF l'Escaut* ir kitos penkios draudimo bendrov?s buvo prijungtos prie *Assubel-Vie SA*.

14 *AGF L'Escaut* ir *Assubel-Vie* prisijungtos bendrov?s, kurios dabar turi bendr? pavadinim? *Allianz Benelux*, tur?jo galutinai apmokestinam? pajam? (toliau – GAP) pervirš?, perkeltin? ? v?lesnius mokestinius metus. *Allianz Benelux* vis? š? GAP pervirš? perk?l? ? 2004–2007 mokestinius metus. Belgijos mokes?i? administratorius atsisak? leisti tok? visišk? perk?lim?.

15 Gav?s *Allianz Benelux* skund? d?l šio atsisakymo, 2012 m. gruodžio 19 d. sprendimu kompetentingo Belgijos mokes?i? administratoriaus regioninis direktorius nusprend?, kad, nesant teis?s nuostatos, numatan?ios ?sigyjamasis bendrov?s GAP perviršio perk?limo ?sigyjan?iajai bendrovei, ?sigyjamasis bendrov?s GAP perviršis, kurio šiuo atveju praš? *Allianz Benelux*, nebuvo pagr?stas jokiu teisiniu pagrindu. Vis d?lto jis sutiko iš dalies perkelti š? pervirš? tik pagal CIR 1992 206 straipsnio 2 dalyje numatyt? proporcij?, kiek tai susij? su atlygintiniais nuostoliais.

16 *Allianz Benelux* apskund? š? sprendim? *Tribunal de première instance francophone de Bruxelles* (pranc?z? kalba bylas nagrin?jantis Briuselio pirmosios instancijos teismas, Belgija). 2016 m. geguž?s 20 d. sprendimu šis teismas atmet? prašym? leisti perkelti vis? GAP pervirš?.

17 *Allianz Benelux* d?l šio sprendimo pateik? apeliacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme. Ši bendrov? teig?, jog d?l to, kad ?sigyjan?iajai bendrovei neperkeliamos visos ?sigyjamasis bendrov?s gautos perkeltinos GAP, pirma, šios pajamos bus apmokestintos, antra, bus pažeista Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis ir, tre?ia, bus pažeistas mokes?i? neutralumo principas.

18 Šiomis aplinkyb?mis *Cour d'appel de Bruxelles* (Bruuselio apeliacinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar direktyvos [90/435] 4 straipsnio 1 [dalis], siejama arba nesiejama su direktyv? [78/855] ir [82/891] nuostatomis d?l bendrovi? teis?s, aiškintina taip, kad pagal j? draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatyta, jog pirmojoje direktyvoje numatytas paskirstytasis pelnas ?traukiamas ? dividendus gaunan?ios bendrov?s mokes?io baz? prieš iš jos atskaitant iki 95 % j? sumos ir prireikus perkeliamas ? v?lesnius mokestinis metus, ta?iau, kadangi n?ra konkre?ios nuostatos, pagal kuri? bendrovi? reorganizavimo atveju visi taip perkelti perleidžian?iosios bendrov?s atskaitymai pereina ?sigyjan?iajai bendrovei, min?to sandorio atveju atitinkamas pelnas netiesiogiai apmokestinamas, nes taikoma nuostata, kuria min?t? atskaitym? perk?limas ribojamas proporcingai daliai, kuri? perleidžian?iosios bendrov?s grynasis apmokestinamasis turtas prieš tai, kai buvo perduotas jos turtas ir ?sipareigojimai, sudaro atsižvelgiant ? taip pat prieš sandor? ?sigyjan?iosios bendrov?s turim? gryn?j? apmokestinam?j? turt? kartu su ?sigyto turto ir ?sipareigojim? gryn?ja apmokestinam?ja verte?“

D?l prejudicinio klausimo

D?l priimtimumo

19 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad nors prejudiciniame klausime prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas remiasi ne tik Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalimi, bet ir direktyvomis 78/855 ir 82/891, jis nenurodo jokios konkre?ios pastar?j? direktyv? nuostatos ir priežas?i?, d?l kuri? jos yra reikšmingos pagrindin?je byloje.

20 Kalbant apie Direktyv? 82/891, pažym?tina, kad pagal jos 1 straipsn? ja reglamentuojamas tik akcini? bendrovi? skaidymas ?gyjant ir (arba) steigiant naujas bendroves, tod?l ji netaikoma pagrindinei bylai, kuri susijusi su jungimusi, kuris skiriasi nuo tokio skaidymo.

21 Direktyva 78/855 taip pat netaikytina pagrindin?je byloje, nes ji susijusi tik su jungimuisi b?dingais privatin?s teis?s aspektais, ta?iau neapima nuostat? d?l mokes?i? taikymo srities. Tuo metu, kai klost?si pagrindin?s bylos aplinkyb?s, jungimosi mokes?i? aspektai Europos S?jungoje buvo reglamentuojami 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvoje 90/434/EEB d?l bendros mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, 1990, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 142).

22 D?l Direktyvos 90/435 reikia priminti, kad, pirma, kaip matyti iš jos tre?ios ir ketvirtos konstatuojam?j? dali?, ja siekiama panaikinti vienoje valstyb?je nar?je ?steigtos patronuojamosios bendrov?s kitoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?iajai bendrovei paskirstyto pelno ekonomin? dvigub? apmokestinim? ir taip palengvinti bendrovi? grupavim? S?jungos lygmeniu. Kad b?t? pasiektas šis neutralumo tikslas, šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje ?virtinta nuostata, kuria siekiama išvengti, kad už paskirstyt? peln? pirmiausia b?t? apmokestinta patronuojamoji bendrov?, paskui – patronuojan?ioji bendrov? (šiuo klausimu žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C?389/18, EU:C:2019:1132, 35 ir 36 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?). Vis d?lto n? vienoje šios direktyvos nuostatoje aiškiai nenumatyta, kad ji taikoma

bendrovi? jungimuisi, kaip antai nagrin?jamam pagrindin?je byloje.

23 Direktyvos 90/435 1 straipsnyje kalbama apie pelno, vienos valstyb?s nar?s bendrov?s gaunamo iš savo patronuojam?j? bendrovi?, kuri? buvein?s yra kitose valstyb?se nar?se, paskirstym?. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? Direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirma ?trauka nereglamentuoja situacijos, kai dividendus išmokan?ios bendrov?s buvein? yra toje pa?ioje valstyb?je nar?je kaip ir dividendus gaunan?ios bendrov?s (2009 m. birželio 4 d. Nutarties *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C?439/07 et C?499/07, EU:C:2009:339, 57 punktas).

24 Nagrin?jamu atveju prašyme priimti prejudicin? sprendim? n?ra jokios informacijos apie ?sigyjam?j? bendrovi? gaut? dividend? kilm?, tod?l ne?manoma nustatyti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai patenka ? Direktyvos 90/435 taikymo srit?, ar, priešingai, jie yra išimtinai vidaus situacija, susijusi tik su Belgijos bendrov?mis.

25 Vis d?lto, pirma, pagal suformuot? jurisprudencij? prejudiciniams klausimams d?l S?jungos teis?s aiškinimo taikoma reikšmingumo prezumpcija (šiuo klausimu žr. 2022 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Cilevi?s ir kt.*, C?391/20, EU:C:2022:638, 42 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?). Antra, Teisingumo Teismas jau yra konstatav?s, kad Belgijos vidaus teis?je, kiek tai susij? su GAP sistema, daroma nuoroda ? Direktyv? 90/435, tod?l pripažino, kad prašymai priimti prejudicin? sprendim? yra priimtini d?l šios nuorodos, bet nusprend?: kadangi nacionalin?s teis?s nuorodos ? S?jungos apimtis yra išimtinai nacionalin?s teis?s reglamentuojamas klausimas, tik nacionalinis teismas turi ?vertinti tiksliai šios nuorodos ? S?jungos teis? apimt?, o Teisingumo Teismo kompetencija apsiriboja tik šios teis?s nuostat? vertinimu (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *Punch Graphix Prepress Belgium*, C?371/11, EU:C:2012:647, 26 ir 27 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

26 Nagrin?jamu atveju, kaip savo išvados 33 punkte pažym?jo generalinis advokatas, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Belgijos mokes?i? administratorius pagrindin?je byloje nagrin?jam? sprendim? aiškiai grind? Teisingumo Teismo jurisprudencija GAP srityje.

27 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia konstatuoti, kad prejudicinis klausimas yra priimtinas ir kad j? reikia nagrin?ti tik atsižvelgiant ? Direktyv? 90/435.

D?l esm?s

28 Vieninteliu prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, kuriuose numatyta, kad bendrov?s gauti dividendai ?traukiami ? mokes?io baz? prieš atskaitant iki 95 % j? sumos, taip pat prireikus leidžiama perkelti ši? atskaityt? dal? ? v?lesnius mokestinčius metus, bet, jei ta bendrov? ?sigyjama jungiant, šios perkeltinos atskaitytos dalies perdavimas ?sigyjant?iajai bendrovei ribojamas proporcingai ?sigyjamosios bendrov?s grynojo apmokestinamojo turto daliai iš bendro ?sigyjant?iosios ir ?sigyjamosios bendrov?s grynojo apmokestinamojo turto.

29 Pirmiausia primintina, kad Direktyvos 90/435 (po Direktyvos 2003/123 galiojanti redakcija) 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog tuo atveju, kai patronuojan?ioji bendrov? ar jos nuolatin? buvein? d?l 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 j? 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 pirmosios direktyvos 2 ir 3 straipsniuose numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo mok?tino mokes?io sumos.

30 Taigi Direktyvoje 90/435 valstyb?ms nar?ms aiškiai leidžiama pasirinkti atleidimo nuo mokes?io sistem? arba ?skaitymo sistem?, atitinkamai numatytas šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ir antroje ?traukose (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C?389/18, EU:C:2019:1132, 31 punktą).

31 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?l ? pateikt? klausim? reikia atsakyti atsižvelgiant tik ? ši? nuostat?.

32 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprend?, kad valstyb?s nar?s, pasirinkusios Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ?traukoje numatyt? sistem? pareigai atleisti nuo mokes?io peln?, kur? patronuojan?ioji bendrov? gauna iš savo patronuojamosios bendrov?s d?l ryši? su ja, netaikomos jokios s?lygos ir taikomos tik to paties straipsnio 2 ir 3 dalyse bei šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje numatytos išlygos, ir kad šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ?traukoje numatytas draudimas taip pat taikomas nacionalin?s teis?s aktams, pagal kuriuos, nors ir atleidžiami nuo mokes?i? patronuojan?iosios bendrov?s gaunami dividendai, vis d?lto gali kilti pasekm?, kad dividendai bus netiesiogiai apmokestinami patronuojan?iosios bendrov?s lygiu (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C?389/18, EU:C:2019:1132, 33 ir 37 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

33 Kalbant apie Belgijos mokes?i? sistem?, susijusi? su GAP, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagal j? iš pradži? buvo numatyta, jog patronuojan?iosios bendrov?s gauti dividendai ?traukiami ? jos mokes?io baz? ir kad suma, atitinkanti 95 % ši? dividend?, buvo išskai?iuota iš šios baz?s, ta?iau tik tiek, kiek patronuojan?ioji bendrov? tur?jo apmokestinamojo pelno ir netur?jo galimyb?s perkelti iš GAP neatskaitytos dalies ? v?lesnius mokestinius metus (šiuo klausimu žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C?389/18, EU:C:2019:1132, 39 punkt?).

34 Vis d?lto pri?mus 2009 m. vasario 12 d. Sprendim? *Cobelfret* (C?138/07, EU:C:2009:82) GAP sistema buvo pakeista taip, kad pagal CIR 1992 205 straipsnio 3 dal? GAP dalis, kuri atitinkamais mokestiniais metais negali b?ti atskaityta d?l nepakankamo pelno, nuo šiol gal?jo b?ti perkelta ? v?lesnius mokestinius metus ir šis perk?limas neribojamas laiko atžvilgiu. Taigi perkeliama nuostoli? sumaž?jim?, kur? lemia dividend? ?skai?iavimas ? patronuojan?iosios bendrov?s mokes?io baz?, dabar kompensuoja tai, kad tokio paties dydžio GAP suma gali b?ti perkeliama neribot? laik? (šiuo klausimu žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C?389/18, EU:C:2019:1132, 40 punkt?).

35 Šiuo atveju pagrindin? byla susijusi ne su situacija, kai patronuojamosios bendrov?s patronuojan?iajai bendrovei išmok?ti dividendai b?t? buv? apmokestinami pastarosios bendrov?s lygiu, o su situacija, kai pagal analogij? su nacionalin?s teis?s aktais, reglamentuojan?iais ?sigyjamąsios bendrov?s nuostoli? perk?lim? ?sigyjan?iajai bendrovei jungimosi atveju, Belgijos mokes?i? administratorius tik iš dalies sutiko, kad ?sigyjamąsios bendrov?s GAP perviršis b?t? perkeltas ?sigyjan?iajai bendrovei, t. y. jis ribojamas ?sigyjamąsios bendrov?s grynojo apmokestinamojo turto dalimi iš bendro ?sigyjan?iosios ir ?sigyjamąsios bendrov?s grynojo apmokestinamojo turto.

36 Pirma, reikia konstatuoti, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis nenumato galimyb?s bes?lygiškai perkelti perviršio, kuris yra galutinai apmokestinamos pajamos, pavyzdžiui, kurioms taikoma Belgijos mokes?i? sistema, susijusi su GAP, iš ?sigyjamąsios bendrov?s ?sigyjan?iajai bendrovei. Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 29 ir 30 punktuose, pagal ši? nuostat? valstyb?s

narš tik ?pareigojamos pasirinkti atleidimo nuo mokes?io sistem? arba ?skaitymo sistem?, kad b?t? išvengta patronuojamosios bendrov?s patronuojan?iajai bendrovei išmokam? dividend? ekonominio dvigubo apmokestinimo, ta?iau nenurodoma, kaip turi j? ?gyvendinti atleidimo nuo mokes?io sistem? pasirinkusios valstyb?s nar?s.

37 Vadinasi, atsižvelgdamos ? savo nacionalin?s teis?s sistemos poreikius valstyb?s nar?s gali laisvai nustatyti b?dus, kaip pasiekti Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje ?traukoje nurodyt? rezultat? (2009 m. birželio 4 d. Nutarties *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C?439/07 ir C?499/07, EU:C:2009:339, 50 punktas).

38 Antra, nei Direktyvoje 90/434, nei jokioje kitoje S?jungos teis?s nuostatoje nenumatyta teis?s ? bes?lygišk? ?sigyjamiosios bendrov?s nuostoli? perk?lim? ? ?sigyjam?j? bendrov? vykstant jungimuisi, kaip to reikalauja *Allianz Benelux*.

39 Tre?ia, reikia išnagrinti, ar tokia GAP sistema, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, lemia tiesiogin?, ar netiesiogin? gaut? dividend? apmokestinim?, nesuderinam? su Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma ?trauka.

40 D?l galimo tiesioginio dividend? apmokestinimo iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama sistema, susijusi su GAP, leidžia užtikrinti, kad iš ?sigyjamiosios bendrov?s gauti dividendai neb?t? apmokestinami ?sigyjan?iosios bendrov?s lygiu. Iš ties? šioje tvarkoje numatyta, kad, pirma, patronuojan?iosios bendrov?s gauti dividendai ?traukiami ? jos mokes?io baz?, o v?liau 95 % dividend? atitinkanti suma išskai?iuojama iš šios baz?s tiek, kiek patronuojan?iosios bendrov?s apmokestinamas pelnas išlieka atskai?ius kit? neapmokestinam?j? peln?. Vadinasi, ši tvarka nelemia dividend?, atleist? nuo mokes?io pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirm? ?trauk?, tiesioginio apmokestinimo, o to, beje, neteig? n? viena iš pastabas pateikusi? šali?.

41 Kalbant apie galim? netiesiogin? dividend? apmokestinim?, kuris, kaip priminta šio sprendimo 32 punkte, prieštaraut? Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmai ?traukai, reikia nustatyti, ar šioje nuostatoje numatyta pareiga panaikinamas mokestinis poveikis, kur? dividendus gaunan?ios bendrov?s mokes?i? bazei daro perviršio perk?limo apribojimas pagal tvark?, susijusi? su GAP prijungimo atveju.

42 Šiuo klausimu reikia priminti, kad 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendime *Brussels Securities* (C?389/18, EU:C:2019:1132), kuriame buvo sprendžiamas klausimas d?l iš apmokestinamojo pelno atskaitom? pajam? atskaitymo eiliškumo pagal Belgijos mokes?i? teis?, konkre?iai kalbant, GAP perviršio, palyginti su kitomis pajamomis, kuri? atskaitymo perk?limas buvo ribojamas laiko atžvilgiu, Teisingumo Teismas palygino toje byloje nagrin?jam? situacij?, kai atskaitydama mokes?i? tikslais patronuojan?ioji bendrov? tur?jo laikytis GAP atskaitymo pirmenyb?s, su situacija, kuri b?t? susiklos?iusi, jei Belgijos Karalyst? b?t? taikiusi atleidimo nuo mokes?i? sistem?, pagal kuri? dividendai papras?iausiai ne?traukiami ? mokes?io baz?.

43 Kaip si?lo Belgijos vyriausyb? ir Komisija, tokie argumentai, grindžiami dviej? situacij? palyginimu, gali b?ti pagal analogij? taikomi ir pagrindin?je byloje, nors Teisingumo Teismas šiuos argumentus taik? patronuojan?iosios bendrov?s ir jos patronuojamosios bendrov?s santykiams.

44 Vadinasi, reikia palyginti situacij?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, kai jungimosi atveju toks pats proporcijos apribojimas buvo taikomas ?sigyjamiosios bendrov?s nuostoli? ir GAP perviršio perk?limui, su situacija, kai atitinkama valstyb? nar? nustat? paprast? atleidimo nuo mokes?io sistem?, pagal kuri? dividendai ne?traukiami ? mokes?i? baz?, o proporcingas apribojimas taikomas tik nuostoli?, bet ne GAP perviršio perk?limui.

45 Kaip savo išvados 57 punkte pažymėjo generalinis advokatas, iš šio palyginimo matyti, kad situacija, kai jungimo atveju proporcingas apribojimas taikomas ir GAP perviršio, ir nuostolių perkėlimui, nelemia didesnės mokesčių naštos nei tuo atveju, kai dividendai neįtraukiami ir dividendus gaunančios bendrovės mokesčių bazė. Panašu, kad abiem atvejais laikomasi mokesčių neutralumo principo.

46 Kaip pažymi Komisija, jei visas GAP perviršis būtų perkeliamas įsigyjantiesiems bendrovei, nors nuostolių perkėlimui taikomas toks proporcingas ribojimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, šios bendrovės padėtis būtų palankesnė nei tuo atveju, jei Belgijos Karalystė būtų numatiusi paprasčiau atleidimą nuo mokesčių.

47 Be to, byloje, susijusiose su pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinėmis teisės aktais, Teisingumo Teismas priminė, kad valstybės narės gali laisvai nustatyti būdą, kuriuo pasiekiamas Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalyje numatytas rezultatas (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 61 punktą ir 2009 m. birželio 4 d. Nutarties *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 ir C-499/07, EU:C:2009:339, 50 ir 53 punktus bei juose nurodytą jurisprudenciją).

48 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad bendrovės gauti dividendai įtraukiami į mokesčių bazę prieš atskaitant iki 95 % jų sumos, taip pat prireikus leidžiama perkelti šią atskaitytą dalį į vėlesnius mokestinius metus, bet, jei ta bendrovė įsigyjama jungiant, šios perkeltinos atskaitytos dalies perdavimas įsigyjantiesiems bendrovei ribojamas proporcingai įsigyjamosios bendrovės grynojo apmokestinamojo turto daliai iš bendro įsigyjantiesios ir įsigyjamosios bendrovės grynojo apmokestinamojo turto.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos vairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 4 straipsnio 1 dalis

turi būti aiškinama taip:

pagal ją nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad bendrovės gauti dividendai įtraukiami į mokesčių bazę prieš atskaitant iki 95 % jų sumos, taip pat prireikus leidžiama perkelti šią atskaitytą dalį į vėlesnius mokestinius metus, bet, jei ta bendrovė įsigyjama jungiant, šios perkeltinos atskaitytos dalies perdavimas įsigyjantiesiems bendrovei ribojamas proporcingai įsigyjamosios bendrovės grynojo apmokestinamojo turto daliai iš bendro įsigyjantiesios ir įsigyjamosios bendrovės grynojo apmokestinamojo turto.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.