TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. gruodžio 22 d.*

Byloje C-48/07

dėl *Cour d'appel de Liège* (Belgija) 2007 m. sausio 31 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. vasario 5 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

État belge – Service public fédéral Finances

prieš

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas), E. Juhász, G. Arestis ir J. Malenovský,

* Proceso kalba: prancūzų.

generalinė advokatė E. Sharpston,
posėdžio sekretorė K. Sztranc-Sławiczek, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. vasario 14 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Les Vergers du Vieux Tauves SA*, atstovaujamos advokatų L. Herve ir O. Robijns,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos L. Van den Broeck, padedamos advokato G. Vandersanden,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis, I. Pouli, Z. Chatzipavlou ir S. Alexandridou,

— Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J. Ch. Gracia,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* P. Gentili,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir D. J. M. de Grave,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos V. Jackson, padedamos baristerio K. Bacon,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.-P. Keppenne,

susipažinęs su 2008 m. liepos 3 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6), 3 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą, kilusį tarp *Les Vergers du Vieux Tauves SA* (toliau – VVT) ir Belgijos valstybės – Viešosios federalinės finansų tarnybos (*Service public fédéral Finances*) dėl to, kaip Belgijos valdžios institucijos vertina mokesčių požiūriu dividendus, kurios VTT gavo iš NARDA SA (toliau – NARDA).

Teisinis pagrindas

Direktyva 90/435

3 Direktyvos 90/435 trečioje konstatuojamojoje dalyje numatyta:

„kadangi įvairių valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios skirtingų valstybių narių patronuojančių ir dukterinių bendrovių santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms; kad dėl to skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygos yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės

narės bendrovių bendradarbiavimo sąlygos; ir tam, kad būtų lengviau grupuoti bendroves Bendrijos lygmeniu, būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą“. (Pataisytas vertimas)

4 Šios direktyvos 3 ir 4 straipsniuose nustatyta:

„*3 straipsnis*

1. Taikant šią direktyvą:

a) patronuojančia bendrove būtinai laikoma kiekviena valstybės narės bendrovė, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažiau kaip 25 % kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalies;

b) „dukterinė bendrovė“ yra bendrovė, kurios kapitale turima a punkte minima kapitalo dalis.

2. Nukrypdamos nuo 1 dalies, valstybės narės turi galimybę pasirinktinai:

— dvišaliu susitarimu vietoj turimo kapitalo dalies kriterijaus taikyti turimų balsavimo teisių kriterijų,

— netaikyti šios direktyvos toms valstybės narės bendrovėms, kurios neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus kapitalo dalies, dėl kurios jos galėtų būti laikomos patronuojančiomis bendrovėmis, arba toms bendrovėms, kuriose kitos valstybės narės bendrovė tokios kapitalo dalies neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus.

4 straipsnis

1. Kai patronuojanti bendrovė dėl ryšių su savo dukterine bendrove gauna paskirstyto pelno dalį, išskyrus pagrindinės bendrovės likvidavimo atvejį, jos valstybė narė:

— tokio pelno neapmokestina arba

<…>

2. Tačiau kiekviena valstybė narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės bendrovės pelno paskirstymo, negali būti atskaitomi iš patronuojančios bendrovės apmokestinamo pelno. Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % dukterinės bendrovės paskirstyto pelno.

<…>“ (Pataisytas vertimas)

Belgijos teisės aktai

5 Civilinio kodekso 578 straipsnyje įtvirtinta:

„Uzufruktas yra teisė naudotis nuosavybės teise kitam asmeniui priklausančiais daiktais kaip savininkui, įsipareigojant nekeisti jų esmės.“

6 1991 m. spalio 23 d. buvo priimtas Įstatymas, kuriuo į Belgijos teisę perkeliama 1990 m. liepos 23 d. Europos Bendrijų Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (1991 m. lapkričio 15 d. *Moniteur belge*, p. 25619).

7 Šiuo įstatymu buvo panaikinta tuo metu galiojusioje 1964 m. vasario 26 d. Pajamų mokesčio kodekso redakcijoje (1964 m. balandžio 10 d. *Moniteur belge*, p. 3810) numatyta sąlyga, pagal kurią bendrovė dividendų gavėja, norėdama juos atskaityti iš savo apmokestinamo pelno, privalėjo turėti visišką nuosavybės teisę į šiuos dividendus paskirstančios bendrovės kapitalo dalį.

8 Pagal 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso, konsoliduoto 1992 m. balandžio 10 d. Karaliaus nutarimu (1992 m. liepos 30 d. *Moniteur belge*, p. 17120), 202 straipsnio redakciją, galiojusią pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu (toliau – 1992 m. PMK):

„*202 straipsnis*

1. Iš apmokestinamojo laikotarpio pelno, jei į jį patenka, taip pat atskaitomi:

1 Dividendai, išskyrus pajamas, gautas už savo akcijų ar dalių perdavimą bendrovei arba gautas padalinus visą bendrovės įstatinį kapitalą arba jo dalį;

<…>

2. 1 dalies 1 <…> punkte numatytos pajamos atskaitomos tik tiek, kiek jų paskirstymo arba išmokėjimo dieną bendrovė gavėja turi ne mažiau kaip 5 % jas paskirstančios bendrovės kapitalo dalies arba jos investicijų vertė yra ne mažesnė kaip 50 000 000 BEF.

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 1999 m. VVT, Belgijoje įsteigta bendrovė, įgijo uzufrukto teises į bendrovės *NARDA* akcijas dešimties metų laikotarpiui. Kaip matyti iš VVT ir Belgijos vyriausybės rašytinių pastabų, pateiktų vykstant procesui Teisingumo Teisme, pastaroji bendrovė taip pat turi savo buveinę Belgijoje. BEPA (toliau – BEPA) įgijo suvaržytą nuosavybės teisę į šias akcijas.

10 Belgijos vyriausybė, remdamasi Belgijos civilinio kodekso 578 straipsniu, nurodo, kad uzufruktas jo turėtojui suteikia teisę naudotis nuosavybės teise kitam asmeniui priklausančiais daiktais. Ji patikslina, kad uzufruktorius turi teisę tik į paskirstytą pelną, o į rezervą perkeltas pelnas priklauso suvaržytos nuosavybės teisės turėtojui.

11 Už 2000–2002 finansinius metus VVT savo bendrovių pelno mokesčio deklaracijoje iš NARDA gautus dividendus atskaitė kaip galutinai apmokestintas pajamas (toliau – GAP), tačiau tiesioginių mokesčių administratorius su tuo nesutiko ir pareikalavo sumokėti mokesčius už šiuos dividendus.

12 VVT pateikė prieštaravimus dėl šių papildomų mokėjimų, teigdama, kad net jei išmokant dividendus ji į atitinkamas akcijas turėjo tik uzufrukto teisę, ginčijami dividendai turėjo būti laikomi GAP.

13 Nurodydamas, kad tai, jog ji turi uzufrukto teisę į atitinkamą kapitalo dalį, nesuteikia teisės prašyti 1992 m. PMK 202 straipsnyje numatytos atskaitos, nes ji gali būti suteikta tik turinčiam visišką nuosavybės teisę į kapitalo dalį asmeniui, tiesioginių mokesčių administratorius šiuos prieštaravimus atmetė. VVT šį sprendimą apskundė *Tribunal de première instance de Namur*, kuris 2005 m. lapkričio 23 d. Sprendimu jos reikalavimus patenkino.

14 *La cour d'appel de Liège*, kuriame dėl šio sprendimo ieškinį pareiškė Belgijos valstybė – Viešosios federalinės finansų tarnyba, nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar 1992 m. gruodžio 28 d. Įstatymas, kuris iš dalies pakeitė 1992 m. (PMK) 202 straipsnio formuluotę pagal Direktyvą (90/345) nustatydamas sąlygą dividendų gavėjui turėti bendrovės, kuri juos išmoka, kapitalo dalį, tiek, kiek jis *expressis verbis* nenustato, jog būtina turėti visišką nuosavybės teisę, ir – pagal atsakovės pateiktą aiškinimą – norint taikyti atleidimą nuo mokesčių už dividendus numanomai leidžia turėti tik uzufrukto teisę į kapitalo dalį suteikiančias akcijas, yra suderinamas su minėtos direktyvos nuostatomis dėl kapitalo dalies turėjimo, o būtent jos 3, 4 ir 5 straipsniais?“

Dėl Teisingumo Teismo kompetencijos ir prejudicinio klausimo priimtinumo

15 VVT, Graikijos vyriausybė ir Europos Bendrijų Komisija teigia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas, Italijos vyriausybės nuomone, jis yra nepriimtinas, o Vokietijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės abejoja dėl jo priimtinumo. Belgijos vyriausybė, nepareiškusi jokio formalaus prieštaravimo dėl Teisingumo Teismo kompetencijos savo rašytinėse pastabose, tai ginčijo per posėdį.

16 Pirmiausia reikia priminti, kad, Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant pagal EB 234 straipsnį, tik bylą nagrinėjantis nacionalinio teismo teisėjas, kuriam tenka atsakomybė priimti teismo sprendimą, atsižvelgdamas į bylos ypatumus, gali įvertinti, ar būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kad galėtų priimti savo sprendimą, ir ar Teisingumo Teismui pateikiami klausimai yra tinkami (šiuo klausimu žr. 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 59 punktą; 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, Rink. p. I-4161, 24 punktą; 2003 m. sausio 7 d. Sprendimo *BIAO*, C-306/99, Rink. p. I-1, 88 punktą ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, C-217/05, Rink. p. I-11987, 16 punktą).

17 Taigi, kai nacionalinių teismų pateikti klausimai yra susiję su Bendrijos teisės nuostatos aiškinimu, Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendimą, nebent būtų akivaizdu, kad prašymu dėl prejudicinio sprendimo iš tiesų jam pateikiamas spręsti dirbtinai sukeltas ginčas arba norima gauti jo konsultaciją bendrais ar hipotetiniais klausimais, kad prašymas išaiškinti Bendrijos teisę niekaip nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku arba kad Teisingumo Teismui nežinomos faktinės ar teisinės aplinkybės, būtinos norint naudingai atsakyti į užduotus klausimus (žr. minėto sprendimo *BIAO* 89 punktą ir minėto sprendimo *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio* 17 punktą).

18 Tačiau taip nėra nagrinėjamu atveju.

19 Be to, konstatuotina, kad dėl mažo informacijos kiekio sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą šis prašymas netampa nepriimtinas. Iš tiesų nors šiame sprendime pateikta mažai faktinių ir nacionalinės teisės aplinkybių, tačiau jis leidžia nustatyti pateikto klausimo svarbą, kaip tai, beje, patvirtina ir pastabų, kurias pateikė kiti suinteresuotieji asmenys, o ne Teisingumo Teismui tokias pastabas pateikusios šalys pagrindinėje byloje, turinys. Be to, VVT ir Belgijos vyriausybės rašytinėse pastabose Teisingumo Teismui buvo pateikta pakankamai informacijos, kuri leidžia jam aiškinti Bendrijos teisės normas atsižvelgiant į situaciją, kuri yra pagrindinės bylos dalykas, ir į užduotą klausimą pateikti naudingą atsakymą.

20 Italijos vyriausybės pateiktas prieštaravimas dėl priimtinumo, pagrįstas tuo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vykstant šiai proceso stadijai neįrodė būtinybės, jog Teisingumo Teismas atsakytų į pateiktą klausimą tam, kad būtų galima išspręsti pagrindinę bylą, turi būti atmestas. Iš tikrųjų, remiantis EB 234 straipsnio antrąja pastraipa, nacionalinis teismas sprendžia, kokiai bylos stadijai esant tinkamiausia Teisingumo Teismui pateikti prejudicinį klausimą (žr. 1981 m. kovo 10 d. Sprendimo *Irish Creamery Milk Suppliers Association ir kt.*, 36/80 ir 71/80, Rink. p. 735, 5 punktą; 2000 m. kovo 30 d. Sprendimo *JämO*, C-236/98, Rink. p. I-2189, 30 punktą ir 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Coleman*, C-303/06, Rink. p. I-5603, 29 punktą).

21 Galiausiai dėl Belgijos vyriausybės pateiktų prieštaravimų visų pirma reikia nurodyti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismas iš principo yra kompetentingas priimti prejudicinius sprendimus dėl Bendrijos nuostatų tais atvejais, kai pagrindinės bylos aplinkybėmis netaikoma Bendrijos teisė, bet šios teisės nuostatos

taikytinos remiantis nacionaline teise (žr., be kita ko, minėto sprendimo *Leur-Bloem* 27 punktą; 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Giloy,* C-130/95, Rink. p. I-4291, 23 punktą; 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Schoonbroodt*, C-247/97, Rink. p. I-8095, 14 punktą ir 2005 m. kovo 17 d. Sprendimo *Feron*, C-170/03, Rink. p. I-2299, 11 punktą).

22 Pirma, Belgijos vyriausybė per posėdį išreiškė abejones dėl to, kad 1992 m. PMK 202 straipsnio tikslas perkelti atitinkamą Direktyvos 90/435 nuostatą ir kad šiuo straipsniu vidaus situacijų atveju nurodoma į šioje direktyvoje numatytus sprendimo būdus. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, jog minėta vyriausybė savo rašytinėse pastabose teigė, kad Belgijos teisės aktų leidėjas nusprendė išplėsti šios direktyvos taikymo sritį Belgijos patronuojančių ir dukterinių bendrovių santykiams, siekdamas išvengti diskriminacijos, susijusios su dukterinės bendrovės patronuojančiai bendrovei išmokėto pelno mokestiniu vertinimu atsižvelgiant į dukterinės bendrovės nacionalinę priklausomybę, tarp Belgijos bendrovių. Be to, 1991 m. spalio 23 d. Įstatymas, kuriuo į Belgijos teisę perkeliama 1990 m. liepos 23 d. Europos Bendrijų Tarybos direktyvą dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, aiškiai skirtas, kaip tai matyti ir iš jo pavadinimo, minėtai direktyvai perkelti.

23 Antra, Belgijos vyriausybės teiginys, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas yra tik vienas iš elementų, į kuriuos reikia atsižvelgti aiškinant nacionalinę teisę, reiškiantis, jog Teisingumo Teismo sprendimas neįpareigotų prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, negali paneigti Teisingumo Teismo kompetencijos.

24 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagrindinės bylos aplinkybės skiriasi nuo buvusių byloje, kurioje 1995 m. kovo 28 d. buvo priimtas Sprendimas *Kleinwort Benson* (C-346/93, Rink. p. I-615), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė nesąs kompetentingas atsakyti į prejudicinį klausimą, nes jo sprendimas neįpareigos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo. Iš tikrųjų į 1968 m. rugsėjo 27 d. Konvenciją dėl jurisdikcijos ir teismo sprendimų civilinėse ir komercinėse bylose pripažinimo ir

vykdymo (OL L 299, 1972, p. 32) buvo atsižvelgta tik kaip į modelį ir pastarojoje byloje nagrinėtais nacionalinės teisės aktais jos nuostatos perkeltos tik iš dalies.

25 Žinoma, šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo savo aiškios nuomonės, ar ir kokia apimtimi Teisingumo Teismo sprendimas jam bus privalomas sprendžiant pagrindinę bylą. Vis dėlto aplinkybė, kad šis teismas kreipėsi į Teisingumo Teismą pateikdamas prejudicinį klausimą ir kad šiuo klausimu nustatė nacionalinės teisės aktų ir Direktyvos 90/435 ryšį, leidžia manyti, jog šis sprendimas minėtam teismui bus privalomas. Šiuo klausimu per posėdį Belgijos vyriausybės pateiktuose paaiškinimuose nėra objektyvių nuorodų, akivaizdžiai įrodančių, kad taip nėra.

26 Trečia, kaip tai matyti iš minėto sprendimo *Leur-Bloem* 21 ir 33 punktų, tai, kad 1992 m. PMK 202 straipsnio 2 dalies išaiškinimas neišplauks tik iš sprendimo, kurį priims Teisingumo Teismas, nereiškia, kad pastarasis nėra kompetentingas priimti sprendimą dėl pateikto klausimo.

27 Iš tiesų pagal EB 234 straipsnyje numatytą nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo teisminių funkcijų atskyrimą pastarasis, atsakydamas nacionaliniam teismui, negali atsižvelgti į bendrą nacionalinės teisės nuostatų, kurios kartu su nuoroda į Bendrijos teisę nustato ir šios nuorodos apimtį, struktūrą (žr. 1990 m. spalio 18 d. Sprendimo *Dzodzi,* C-297/88 ir C-197/89, Rink. p. I-3763, 42 punktą). Taigi atsižvelgimas į ribas, kurias nacionalinis teisės aktų leidėjas galėjo nustatyti Bendrijos teisės taikymui tik vidaus situacijoms, priskiriamas nacionalinei teisei, o todėl – išimtinei atitinkamos valstybės narės teismų kompetencijai (minėto sprendimo *Dzodz*i 42 punktas; 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Fournier,* C-73/89, Rink. p. I-5621, 23 punktas ir minėto sprendimo *Leur-Bloem* 33 punktas). Atvirkščiai, kalbant apie Bendrijos teisę, prašymą

priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas negali neatsižvelgti, laikydamasis nacionalinės teisės daromų nuorodų į Bendrijos teisę, į Teisingumo Teismo pateiktą aiškinimą.

28 Taigi reikia atmesti Belgijos vyriausybės pateiktus argumentus, kuriais abejojama dėl Teisingumo Teismas kompetencijos.

29 Iš viso, kas pirmiau pasakyta, matyti, kad reikia atsakyti į prejudicinį klausimą.

Dėl prejudicinio klausimo

30 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar kitos valstybės narės bendrovės kapitalo dalies turėjimo sąvoka Direktyvos 90/435 3 straipsnio prasme apima ir kapitalo dalies turėjimą uzufrukto teise.

31 Norint atsakyti į šį klausimą, visų pirma reikia palyginti bendrovės kapitalo dalių savininko teisinę padėtį su tokių dalių uzufruktoriaus padėtimi.

32 Iš Belgijos vyriausybės pastabų matyti, kad pagal Belgijos civilinio kodekso 578 straipsnį uzufruktas jo turėtojui suteikia teisę naudotis nuosavybės teise kitam asmeniui priklausančiais daiktais. Iš to išplaukia, kad uzufruktas yra uzufruktoriaus ir savininko, kurio nuosavybė yra suvaržyta uzufruktu, teisinis ryšys.

33 Kadangi pagrindinėje byloje VVT nėra NARDA kapitalo dalies savininkė, teisinis pirmosios ryšys su pastarąja išplaukia ne iš partnerystės statuso, bet iš jai priklausančio uzufrukto. Šis uzufruktas leidžia VVT įgyvendinti tam tikras paprastai BEPA priklausančias teises lyg ji būtų minėtų dalių savininkė.

34 Atvirkščiai, BEPA ir NARDA teisinis ryšys yra partnerystė, išplaukianti iš vienintelės aplinkybės: BEPA suvaržytos nuosavybės teisėmis priklauso NARDA kapitalo dalis. Ši BEPA turima kapitalo dalis akivaizdžiai atitinka „kapitalo dalies turėjimo“ kriterijų Direktyvos 90/435 3 straipsnio prasme ir ši bendrovė, jei ji taip pat atitinka ir kitus šia direktyva nustatytus kriterijus, turi būti laikoma „patronuojančia bendrove“ minėto 3 straipsnio prasme.

35 Todėl reikia išnagrinėti, ar bendrovės kapitalo dalies uzufruktorius, kuris yra kita nei šią kapitalo dalį turinti bendrovė, taip pat gali būti laikomas turinčiu patronuojančios bendrovės statusą, t. y. turinčiu bendrovės kapitalo dalį Direktyvos 90/435 3 straipsnio prasme.

36 Kaip tai matyti iš Direktyvos 90/435 trečios konstatuojamosios dalies, ja siekiama, įtvirtinant bendrąją mokesčių sistemą, pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės

narės įmonių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Bendrijos lygiu (2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Athinaïki Zythopoïïa*, C-294/99, Rink. p. I-6797, 25 punktas; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 103 punktas; 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, Rink. p. I-2067, 23 punktas ir šiuo klausimu 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C-284/06, Rink. p. I-4571, 51 punktas).

37 Direktyva 90/435 siekiama išvengti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms paskirstyto pelno dvigubo apmokestinimo atvejų, tačiau apskritai ja norima panaikinti bendrovių tarpvalstybinio bendradarbiavimo nepatogumus, kurie, kaip matyti iš jos trečios konstatuojamosios dalies, atsiranda dėl to, kad mokesčių nuostatos, kuriomis reglamentuojami skirtingų valstybių narių patronuojančių ir dukterinių bendrovių santykiai, paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.

38 Tam, kad bendrovė būtų laikoma patronuojančia bendrove, Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies a punkte reikalaujama, jog ji turėtų kitos bendrovės kapitalo dalį. Pagal minėtos direktyvos 3 straipsnio b punktą „dukterinė bendrovė“ yra bendrovė, kurios kapitalą sudaro minėta kapitalo dalis. Iš to išplaukia, kad „kapitalo dalies turėjimo“ sąvoka šio 3 straipsnio prasme nurodoma į patronuojančios ir dukterinės bendrovės egzistuojantį teisinį ryšį. Taigi iš pastarosios nuostatos formuluotės matyti, kad ja nenumatyta situacija, kai patronuojanti bendrovė trečiajam asmeniui, šiuo atveju uzufruktoriui, perduoda teisinį ryšį su dukterine bendrove, pagal kurį šis trečiasis asmuo taip pat galėtų būti laikomas patronuojančia bendrove.

39 Todėl iš Direktyvos 90/435 3 straipsnio formuluotės galima padaryti išvadą, kad bendrovės kapitalo dalies turėjimo sąvoka šios nuostatos prasme neapima bendrovės turimos uzufrukto teisės į kitos bendrovės kapitalo dalį.

40 Šią analizę taip pat patvirtina Direktyvos 90/435 nuostatų struktūra.

41 Pirma, šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje numatytas atvejis, „kai patronuojanti bendrovė dėl ryšių su savo dukterine bendrove gauna paskirstyto pelno dalį“. Tačiau bendrovės kapitalo dalies uzufruktorius dividendus, kuriuos ši paskirsto, gauna pagal savo uzufrukto teisę. Jo teisinė padėtis dukterinės bendrovės atžvilgiu nėra tokia, kad būtų galima teigti, jog jis susijęs su ja partnerystės ryšiu, nes ši situacija išplaukia tik iš uzufrukto teisės, kurią jam perdavė dukterinės bendrovės kapitalo dalies savininkas, kaip tai nurodė generalinė advokatė savo išvados 57 punkte.

42 Antra, pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalį valstybės narės pasilieka galimybę numatyti, kad visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės bendrovės pelno paskirstymo, negali būti atskaitomi iš patronuojančios bendrovės apmokestinamo pelno. Ši nuostata leidžia valstybėms narėms imtis priemonių, kuriomis būtų užkirstas kelias patronuojančiai bendrovei gauti dvigubą mokestinę lengvatą. Iš tiesų ši bendrovė galėtų, viena vertus, pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmą įtrauką gauti pelną ir už jį nemokėti mokesčių ir, antra vertus, pasinaudoti mokesčių sumažinimu dėl atskaitos remiantis nuostoliais, atsiradusiais dėl minėto pelno paskirstymo.

43 Tačiau, kaip matyti iš Belgijos vyriausybės rašytinių pastabų, uzufruktorius turi tik teisę į paskirstytą pelną, o į rezervą perkeltas pelnas priklauso suvaržytos nuosavybės teisės savininkui. Todėl, paskirstant pelną, nei uzufruktorius, nei savininkas negali pasinaudoti dviguba mokestine lengvata, nes savininkas negauna pelno, o uzufruktorius turi teisę tik į paskirstytą pelną. Kai dėl pelno paskirstymo atsiranda nuostolių, susijusių su kapitalo dalies turėjimu, kiekviena valstybė teise numatyti, kad šie nuostoliai negali būti atskaitomi iš patronuojančios bendrovės apmokestinamo pelno, gali pasinaudoti tik tuo atveju, kai ta pati bendrovė gauna paskirstytą pelną ir patiria nuostolių, susijusių su kapitalo dalies turėjimu, atsirandančių dėl šio paskirstymo. Tai patvirtina, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas manė, jog „patronuojanti bendrovė“ Direktyvos 90/435 prasme yra viena ir ta pati bendrovė.

44 Todėl atsižvelgiant į aiškią ir nedviprasmišką Direktyvos 90/435 nuostatų formuluotę, patvirtintą jų struktūra, negalima šios direktyvos 3 straipsnio kitos valstybės narės bendrovės kapitalo dalies turėjimo sąvokos aiškinti taip, kad ji apima kitos valstybės narės bendrovės kapitalo dalies turėjimą uzufrukto teise, ir taip išplėsti su tuo susijusius valstybių narių įpareigojimus (pagal analogiją žr. 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *BCE prieš Vokietiją*, C-220/03, Rink. p. I-10595, 31 punktą ir 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Carboni e derivati,* C-263/06, Rink. p. I-1077, 48 punktą).

45 Net jei pagrindinėje byloje nėra nagrinėjama vien vidaus situacija, reikia pažymėti, kad Bendrijos teisė reikalauja, kiek tai susiję su tarpvalstybinėmis situacijomis, jog valstybė narė, kuri atleidžia nuo mokesčio tam, kad būtų išvengta dvigubo dividendų apmokestinimo – tiek bendrovei, turinčiai dividendus paskirstančios bendrovės kapitalo dalį visiška nuosavybės teise, paskirstytų dividendų, tiek tų, kurie paskirstyti bendrovei, turinčiai tokias dalis uzufrukto teise, – taikytų tokį patį mokestinį vertinimą dividendams, kuriuos gavo bendrovė rezidentė iš kitos bendrovės rezidentės, tiek tiems, kuriuos gavo bendrovė rezidentė iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės.

46 Šiuo atžvilgiu reikia nurodyti, kad nors kapitalo dalies turėjimo, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atžvilgiu valstybės narės iš tikrųjų turi nustatyti, ar ir kiek reikia vengti paskirstyto pelno dvigubo apmokestinimo, ir šiuo atžvilgiu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudarytose sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama išvengti šio dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti, vien ši aplinkybė joms neleidžia taikyti EB sutartimi užtikrinamoms judėjimo laisvėms prieštaraujančių priemonių (šia prasme žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation,* C-374/04, Rink. p. I-11673 54 punktą ir 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 24 punktą).

47 Taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad nesvarbu, kokios būtų nustatytos priemonės apmokestinimui kelis kartus arba dvigubam ekonominiam apmokestinimui išvengti arba sušvelninti, Sutartimi užtikrinamomis judėjimo laisvėmis draudžiama valstybėms narėms užsienio kilmės dividendus vertinti mažiau palankiai nei nacionalinės kilmės, nebent skirtingas vertinimas susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, arba jis yra pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais (minėto sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 46 punktas ir nurodyta teismo praktika).

48 Be to, aiškinimas, pagal kurį valstybė narė, atleisdama nuo mokesčio gautus dividendus, taip pat traktuoja bendrovę gavėją, turinčią kapitalo dalį uzufrukto teise, ir tą, kuri turi kapitalo dalį visiškos nuosavybės teise, turi tokį patį mokestinį vertinimą taikyti ir dividendams, gautiems iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, atitinka Direktyvos 90/435 tikslus, t. y. pašalinti mažiau palankų bendrovių grupavimo Bendrijos lygiu vertinimą ir išvengti dvigubo tarpvalstybinės grupės viduje paskirstytų dividendų apmokestinimo.

49 Atsižvelgiant į visa, kas anksčiau pasakyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: kitos valstybės narės bendrovės kapitalo dalies turėjimo sąvoka Direktyvos 90/435 3 straipsnio prasme neapima kapitalo dalies turėjimo uzufrukto teise. Tačiau atsižvelgiant į EB sutartimi užtikrinamas judėjimo laisves, taikomas tarpvalstybinėms situacijoms, kai valstybė narė, siekdama išvengti dvigubo gautų dividendų apmokesti-

nimo, atleidžia nuo mokesčio tiek dividendus, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš kitos bendrovės rezidentės, kurios kapitalo dalį ji turi visiška nuosavybės teise, tiek tuos, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš kitos bendrovės rezidentės, kurios kapitalo dalį ji turi uzufrukto teise, ji, norėdama gautus dividendus atleisti nuo mokesčio, turi taip pat vertinti dividendus, kuriuos iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės gauna valstybė rezidentė, turinti kapitalo dalį visiška nuosavybės teise, ir tokius dividendus, kuriuos gauna bendrovė rezidentė, turinti kapitalo dalį uzufrukto teise.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

Kitos valstybės narės bendrovės kapitalo dalies turėjimo sąvoka 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 3 straipsnio prasme neapima kapitalo dalies turėjimo uzufrukto teise.

Tačiau atsižvelgiant į EB sutartimi užtikrinamas judėjimo laisves, taikomas tarpvalstybinėms situacijoms, kai valstybė narė, siekdama išvengti dvigubo gautų dividendų apmokestinimo, atleidžia nuo mokesčio tiek dividendus, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš kitos bendrovės rezidentės, kurios kapitalo dalį ji turi visiška nuosavybės teise, tiek tuos, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš kitos bendrovės rezidentės, kurios kapitalo dalį ji turi uzufrukto teise, ji, norėdama gautus dividendus atleisti nuo mokesčio, turi taip pat vertinti dividendus, kuriuos iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės gauna valstybė rezidentė, turinti kapitalo dalį visiška nuosavybės teise, ir tokius dividendus, kuriuos gauna bendrovė rezidentė, turinti kapitalo dalį uzufrukto teise.

Parašai.