TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. kovo 13 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendroji mokesčių sistema, taikoma įvairių valstybių narių patronuojančiosioms ir patronuojamosioms bendrovėms – Direktyva 2011/96/ES – 1 straipsnio 4 dalis – Sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencija – 4 straipsnio 1 dalis – Draudimas apmokestinti gautą pelną – Tiesioginis veikimas – Patronuojamosios bendrovės išmokėtų dividendų įtraukimas į patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazę – Išmokėtų dividendų atskaitymas iš patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazės – Atskaitymo apribojimas – Perdavimo grupės viduje tvarka, leidžianti perduoti tam tikrų bendrovių gautą pelną kitoms bendrovėms“

Byloje C-135/24

dėl *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija) 2024 m. sausio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2024 m. vasario 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

John Cockerill SA

prieš

État belge

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Kumin (pranešėjas), teisėjai I. Ziemele ir S. Gervasoni,

generalinis advokatas R. Norkus,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *John Cockerill SA*, atstovaujamos *avocat* M. Possoz ir *advocaat* H. Vanhulle,

– Belgijos vyriausybės, atstovaujamos S. Baeyens, P. Cottin ir C. Pochet,

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

* Proceso kalba: prancūzų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 345, 2011, p. 8), iš dalies pakeistos 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121 (OL L 21, 2015, p. 1) (toliau – Direktyva 2011/96), 1 straipsnio 4 dalies ir 4 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *John Cockerill SA* ir *État belge* ginčą dėl minėtos bendrovės 2020 mokestinių metų mokesčių deklaracijos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2011/96 1 straipsnyje numatyta:

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

a) pelno, kurį tos valstybės bendrovės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių bendrovių, paskirstymui;

<…>

2. Valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes.

Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį.

3. Taikant 2 dalį darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tokia apimtimi, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.

4. Ši direktyva nekliudo taikyti nacionalinių arba sutartimis paremtų nuostatų, kurios būtinos siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui, mokestiniam sukčiavimui arba piktnaudžiavimui.“

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kai patronuojanti bendrovė ar jos nuolatinė buveinė dėl patronuojančios bendrovės ryšių su savo dukterine bendrove gauna paskirstytąjį pelną, išskyrus dukterinės bendrovės likvidavimo atvejį, patronuojančios bendrovės valstybė narė ir jos nuolatinės buveinės valstybė narė:

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

b) tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teisę atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė bendrovė atitinka 2 straipsnyje pateiktas sąvokų apibrėžtis ir 3 straipsnyje numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėti mokesčio sumos.“

Belgijos teisė

5 Ginčui pagrindinėje byloje taikomos 2020 mokestiniais metais galiojusios redakcijos *Code des impôts sur les revenus de 1992* (1992 m. Pajamų mokesčio kodeksas; toliau – CIR 1992) nuostatos.

6 Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalis į Belgijos teisę perkelta CIR 1992 202 ir paskesniais straipsniais. Belgijos teisės aktų leidėjas pasirinko vadinamąjį „įtraukimo ir atskaitymo“ metodą, pagal kurį iš esmės patronuojamosios bendrovės išmokėti dividendai iš pradžių įtraukiami į patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazę, o vėliau atskaitomi iš šios bazės kaip „galutinai apmokestinamos pajamos“ (toliau – GAP), jei tenkinamos teisės aktuose nustatytos sąlygos. Kai GAP viršija bendrovės mokesčio bazę, perviršis gali būti perkeltas į vėlesnius finansinius metus.

7 Be to, CIR 1992 numatyta „perdavimo grupės viduje“ tvarka. Pagal šią tvarką tam tikromis sąlygomis pelno gaunančioms Belgijos bendrovėms leidžiama perduoti visą savo pelną ar jo dalį tos pačios grupės bendrovėms, kurios tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu patyrė nuostolių. Perdavimą atliekančios bendrovės atveju perduota suma sumažinamas mokestinio laikotarpio pelnas (CIR 1992 205/5 straipsnis). Perdavimą gavusios bendrovės atveju perduota suma įtraukiama į mokesčio bazę (CIR 1992 185 straipsnio 4 dalis).

8 CIR 1992 207 straipsnio aštuntoje pastraipoje numatytas apribojimas, kuris suformuluotas taip:

„Nė vienas iš 199–206, 536 ir 543 straipsniuose numatytų atskaitymų negali būti atliekamas iš 185 straipsnio [4 dalies pirmoje pastraipoje] nurodytos perdavimo grupės viduje sumos, kuri yra įtraukta į mokesčio bazę.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 *John Cockerill* yra bendrovė, Belgijos rezidentė, apmokestinama pelno mokesčiu.

10 2019 m. ji gavo dividendų iš turimų Belgijoje, kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse ir trečiosiose šalyse įsteigtų patronuojamųjų bendrovių turimų kapitalo dalių, kurių dalis – 96 302 105 eurai, šios bendrovės teigimu, tenkino GAP tvarkos taikymo sąlygas. Be to, tais pačiais metais bendrovė pasinaudojo 43 697 824,53 euro perdavimu grupės viduje, kuris buvo įtrauktas į jos mokesčio bazę.

11 Vis dėlto dėl CIR 1992 207 straipsnio aštuntoje pastraipoje numatyto atskaitymo apribojimo *John Cockerill* iš savo mokesčio bazės negalėjo atskaityti visų gautų dividendų, tenkinančių GAP tvarkos taikymo sąlygas. Taigi iš jos buvo pareikalauta sumokėti 13 057 328,95 euro pelno mokesčio už 2020 mokestinius metus. Šios bendrovės teigimu, jeigu nagrinėjamais finansiniais metais nebūtų gavusi jokių dividendų, tenkinančių GAP tvarkos taikymo sąlygas, jos mokesčio bazė būtų buvusi neigiama, todėl ji nebūtų buvusi apmokestinta.

12 *John Cockerill* mano, kad tokia situacija, dėl kurios ji tampa apmokestinama, nors nebūtų apmokestinta, jeigu nebūtų gavusi dividendų, prieštarauja Direktyvai 2011/96. Taigi 2021 m. balandžio 20 d. ji Belgijos mokesčių administratoriui pateikė skundą, juo ginčijo savo apmokestinimą. Kadangi šis skundas buvo atmestas, 2022 m. gruodžio 5 d. ji pareiškė ieškinį *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, dėl tos pačios priežasties.

13 Šiame teisme *John Cockerill* teigė, kad pagal CIR 1992 207 straipsnio aštuntą pastraipą neleidžiama atskaityti einamųjų metų GAP už gautus perdavimus grupės viduje, todėl ji negauna mokestinės naudos. Ji mano, kad tai yra skirtingas požiūris, prieštaraujantis Direktyvai 2011/96, kai bendrovės, kuri gauna pagal šią direktyvą neapmokestinamus dividendus, situacija lyginama su kitos bendrovės, kuri jų negauna, situacija, nors abi bendrovės pasinaudojo perdavimu grupės viduje.

14 Belgijos valstybė savo ruožtu pabrėžia, kad pervedimo grupės viduje tvarkos egzistavimo tikslas yra užtikrinti teisingą bendrovių grupės viduje patirtų pelno ir nuostolių kompensavimą. Todėl CIR 1992 207 straipsnio aštunta pastraipa siekiama apriboti suinteresuotumą perduoti, kai viršijami pervedimą gaunančios bendrovės mokestiniai nuostoliai, ir taip užkirsti kelią bet kokiam norui piktnaudžiauti šia tvarka neutralizuojant naudą, kurią lemtų per didelis perdavimas grupės viduje. Bet kuriuo atveju GAP, kurios negalėjo būti atskaitytos pagal šią nuostatą, gali būti perkeltos į vėlesnius finansinius metus.

15 Abejodamas dėl nacionalinės teisės aktų suderinamumo su Direktyva 2011/96 *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2011/96] 4 straipsnis yra tiesioginio veikimo ir, siejamas su kitais Sąjungos teisės šaltiniais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos:
   i) nustatyta fiskalinio konsolidavimo tvarka (perdavimas grupės viduje) bendrovių grupėms leidžiama tam tikromis sąlygomis tam tikrų patronuojamųjų bendrovių gautą apmokestinamąjį pelną visiškai ar iš dalies perduoti kitoms patronuojamosioms bendrovėms, mokestiniais metais patyrusioms nuostolių (perdavimas grupės viduje); ir
   ii) ši lengvata netaikoma nuostolingoms bendrovėms, kiek tai susiję su gautais dividendais, kurie atitinka atleidimo nuo mokesčio sąlygas pagal valstybės narės teisės aktus, kuriais į nacionalinę teisę perkelta [Direktyva 2011/96]?

2. Ar šie valstybės narės teisės aktai gali patekti į [Direktyvos 2011/96/ES 1 straipsnio 4 dalies], kurioje nurodyta, kad ji „nekliudo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos“, taikymo sritį?“

Dėl priimtinumo

16 Belgijos vyriausybė ginčija prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą.

17 Visų pirma ji teigia, kad šiame prašyme nėra pakankamai informacijos apie pagrindinės bylos faktines aplinkybes ir reikšmingas vidaus teisės normas.

18 Be to, kiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo pirmajame klausime nurodo „nuostolingas bendroves“, Belgijos vyriausybė tvirtina, kad šiuo atveju visiškai nekalbama apie nuostolius, nes *John Cockerill* rezultatai pagrindinėje byloje nagrinėjamu mokestiniu laikotarpiu buvo teigiami. Taigi prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra visiškai hipotetinis.

19 Galiausiai *Cour de cassation* (Kasacinis Teismas, Belgija) jau yra priėmęs sprendimą dėl to, kaip, atsižvelgiant į Direktyvą 2011/96, reikia aiškinti CIR 1992 207 straipsnio aštuntoje pastraipoje numatytą atskaitymo draudimą, todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi visą informaciją, kurios jam reikia, kad galėtų teisiškai įvertinti faktines aplinkybes ir priimti sprendimą iš esmės.

20 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, šiam teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes turi įvertinti, ar jo sprendimui priimti būtinas prejudicinis sprendimas, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, jei pateikiami klausimai susiję su Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimu (2024 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *ENGIE Deutschland*, C-293/23, EU:C:2024:992, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

21 Tuo remiantis, darytina išvada, kad nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo arba jos galiojimo vertinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinos tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2024 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *ENGIE Deutschland*, C-293/23, EU:C:2024:992, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

22 Šiuo atveju prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta, nors ir ribota, informacija apie pagrindinės bylos faktines aplinkybes ir teisės nuostatas, kurios vis dėlto pakanka, kad būtų galima suprasti pateikiamus klausimus ir jų svarbą siekiant šioje byloje priimti sprendimą, be to, leisti Teisingumo Teismui pateikti naudingus atsakymus, kartu suteikiant valstybėms narėms ir kitiems suinteresuotiesiems asmenims galimybę pateikti pastabas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį.

23 Konkrečiau kalbant apie pirmąjį klausimą, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas neturi tikrinti faktinės prielaidos, kuria grindžiamas šis klausimas, teisingumo, ir bet kuriuo atveju šis klausimas neatrodo akivaizdžiai hipotetinis, atsižvelgiant į pagrindinės bylos dalyką, kaip jį apibūdino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

24 Galiausiai prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumas negali būti ginčijamas atsižvelgiant į galimą reikšmingą *Cour de cassation* (Kasacinis teismas) jurisprudenciją. Net darant prielaidą, kad yra nacionalinės teisės norma, pagal kurią šio teismo pateikti teisiniai vertinimai yra privalomi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, tokia teisės norma negali atimti iš jo galimybės pateikti Teisingumo Teismui klausimus dėl Sąjungos teisės, susijusios su tokiais vertinimais, išaiškinimo. Iš tiesų nacionalinis teismas turi turėti galimybę jam rūpimus klausimus pateikti Teisingumo Teismui, jei mano, jog dėl aukštesnio teismo atliktų teisinių vertinimų turi priimti Sąjungos teisės neatitinkantį sprendimą (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 15 d. Sprendimo *Križan ir kt.*, C-416/10, EU:C:2013:8, 68 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

25 Vadinasi, prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl prejudicinių klausimų

26 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad dividendai, kuriuos patronuojančioji bendrovė gavo iš savo patronuojamosios bendrovės, pirmiausia turi būti įtraukti į pirmosios bendrovės mokesčio bazę, paskui gali būti atskaityti, bet tai netaikoma perdavimo grupės viduje sumai, kuri įtraukta į mokesčio bazę, ir, jei atsakymas teigiamas, ar pagal minėtos direktyvos 1 straipsnio 4 dalį vis dėlto leidžiamos tokios teisės nuostatos.

27 Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad, kai patronuojanti bendrovė ar jos nuolatinė buveinė dėl patronuojančios bendrovės ryšių su savo patronuojamąja bendrove gauna paskirstytąjį pelną, išskyrus patronuojamosios bendrovės likvidavimo atvejį, patronuojančios bendrovės valstybė narė ir jos nuolatinės buveinės valstybė narė „tokio pelno neapmokestina tiek, kiek dukterinė bendrovė tokio pelno neatskaito <…>“ „arba tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teisę atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė bendrovė atitinka [šios direktyvos] 2 straipsnyje pateiktas sąvokų apibrėžtis ir [šios direktyvos] 3 straipsnyje numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėti mokesčio sumos“.

28 Taigi Direktyvoje 2011/96 valstybėms narėms aiškiai leidžiama pasirinkti atleidimo nuo mokesčio sistemą arba įskaitymo sistemą, atitinkamai numatytas šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose (pagal analogiją žr. 2022 m. spalio 20 d. Sprendimo *Allianz Benelux*, C-295/21, EU:C:2022:812, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

29 Remiantis Teisingumo Teismo turima bylos medžiaga, Belgijos Karalystė pasirinko atleidimo nuo mokesčio sistemą, numatytą Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punkte. Todėl į pateiktus klausimus reikia atsakyti atsižvelgiant tik į šią nuostatą.

30 Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punkte numatytai pareigai netaikoma jokia sąlyga ir taikomos tik to paties straipsnio 2–5 dalyse bei šios direktyvos 1 straipsnio 2–4 dalyse numatytos išlygos (pagal analogiją žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Taigi valstybės narės neturi teisės nustatyti kitų naudojimosi šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies a punkte įtvirtinta lengvata sąlygų, nei numatytosios šioje direktyvoje (pagal analogiją žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

32 Šiomis aplinkybėmis iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Direktyva 2011/96 siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios patronuojamosios bendrovės atliekamas pelno paskirstymas kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei mokesčių atžvilgiu būtų neutralus (pagal analogiją žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

33 Siekiant užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios patronuojamosios bendrovės atliekamas pelno paskirstymas kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei mokesčių atžvilgiu būtų neutralus, minėta Direktyva 2011/96, visų pirma jos 4 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta norma, siekiama išvengti dvigubo pelno apmokestinimo ekonomine prasme, t. y. išvengti, kad už paskirstytą pelną pirmiausia būtų apmokestinta patronuojamoji bendrovė, paskui – patronuojančioji bendrovė (pagal analogiją žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

34 Taigi Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktas draudžia valstybėms narėms apmokestinti patronuojančiąją bendrovę dėl jos patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno ir nediferencijuojama pagal tai, ar patronuojančiosios bendrovės apmokestinimo momentas yra šio pelno gavimas, ar jo perskirstymas. Toks draudimas taikomas ir nacionalinės teisės nuostatoms, pagal kurias, nors patronuojančiosios bendrovės gauti dividendai savaime neapmokestinami, šios nuostatos gali lemti, kad patronuojančioji bendrovė bus netiesiogiai apmokestinta mokesčiu už šiuos dividendus (pagal analogiją žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

35 Iš tiesų tokios teisės nuostatos nesuderinamos nei su Direktyvos 2011/96 tekstu, nei su jos tikslais ir sistema, nes jos neleidžia iki galo pasiekti tikslo išvengti dvigubo ekonominio apmokestinimo, numatyto šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies a punkte įtvirtintoje taisyklėje (pagal analogiją žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

36 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 6 punkto,
Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktas į Belgijos teisę perkeltas CIR 1992 202 ir paskesniais straipsniais. Iš esmės šiose nuostatose numatyta vadinamoji „įtraukimo ir atskaitymo“ sistema, pagal kurią, pirma, patronuojančiosios bendrovės gauti dividendai įtraukiami į jos mokesčio bazę ir, antra, šie dividendai atskaitomi iš šios bazės kaip GAP, jeigu patronuojančiosios bendrovės apmokestinamasis pelnas išlieka atskaičius nuostolius ir kitą neapmokestinamąjį pelną. Jei GAP viršija atitinkamos bendrovės mokesčio bazę, perviršis gali būti perkeltas į vėlesnius finansinius metus.

37 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad „perdavimo grupės viduje“ tvarka tam tikromis sąlygomis leidžia pelno gaunančioms Belgijos bendrovėms perduoti visą savo pelną ar jo dalį tos pačios grupės bendrovėms, kurios patyrė nuostolių per tą patį mokestinį laikotarpį, o perduota suma įtraukiama į bendrovės, kuri gauna perdavimą, mokesčio bazę.

38 Atsižvelgiant į tai, CIR 1992 207 straipsnio aštuntoje pastraipoje numatyta, kad iš perdavimo grupės viduje sumos, kuri įtraukiama į bendrovės, kuriai atliktas šis perdavimas, mokesčio bazę, niekas negali būti atskaitoma, įskaitant GAP.

39 *John Cockerill* iš esmės teigia, kad CIR 1992 207 straipsnio aštuntoje pastraipoje numatyto draudimo taikymas lemia netiesioginį jos gautų dividendų apmokestinimą, nors jie tenkina atleidimo nuo mokesčio sąlygas pagal Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktą.

40 Šiuo klausimu, kalbant apie galimą netiesioginį dividendų apmokestinimą, kurį, kaip priminta šio sprendimo 34 punkte, draudžia šio 4 straipsnio 1 dalies a punktas, reikia palyginti situaciją, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, kai tokia patronuojančioji bendrovė, kaip *John Cockerill*, atlikdama fiskalinį atskaitymą turėjo atsižvelgti į CIR 1992 207 straipsnio aštuntoje pastraipoje numatytą draudimą, su situacija, kai atitinkama valstybė narė nustatė paprasto atleidimo nuo mokesčio sistemą, pagal kurią dividendai neįtraukiami į šios bendrovės mokesčio bazę (pagal analogiją žr. 2022 m. spalio 20 d. Sprendimo *Allianz Benelux*, C-295/21, EU:C:2022:812, 42–44 punktus).

41 Kaip savo rašytinėse pastabose teigia Europos Komisija, atrodo, kad Belgijos GAP tvarka, galiojusi pagrindinėje byloje nagrinėjamu mokestiniu laikotarpiu, ir perdavimo grupės viduje tvarka lemia tai, kad dividendų, kurie turi būti atleisti nuo mokesčio pagal Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktą, gavimas gali lemti didesnį patronuojančiosios bendrovės, kuriai atliktas perdavimas grupės vidujes, apmokestinimą nei tas, kuris jai būtų taikomas, jeigu ji nebūtų gavusi tokių dividendų arba jeigu šie dividendai būtų paprasčiausiai neįtraukti į jos mokesčio bazę.

42 Jei taip yra, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, dividendų gavimas nėra mokesčių požiūriu neutralus patronuojančiosios bendrovės atžvilgiu, o tai prieštarauja Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktu siekiamam tikslui (pagal analogiją žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 46 punktą).

43 Šiomis aplinkybėmis neturi reikšmės tai, kad perdavimo grupės viduje tvarka yra savanoriškas mechanizmas, kurį reglamentuoja nacionalinė teisė, arba kad GAP, kurios negalėjo būti naudojamos atitinkamais metais, gali būti perkeltos į kitus metus.

44 Iš tiesų, viena vertus, tai, kaip Belgijos teisės aktų leidėjas įgyvendina Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą atleidimo nuo mokesčio tvarką, neišvengiamai reiškia dividendų ir kitų mokesčio bazės elementų, kaip antai perdavimo grupės viduje, sąveiką, tačiau tokios sąveikos poveikis turi atitikti Direktyvą 2011/96 (pagal analogiją žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 49 punktą).

45 Kita vertus, nors tiesa, kad GAP, kurios negalėjo būti panaudotos atitinkamais metais, taikant CIR 1992 207 straipsnio aštuntoje pastraipoje numatytą atskaitymo draudimą, gali būti perkeltos į kitus mokestinius metus, vis dėlto taikant tokią apmokestinimo tvarką, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, dividendų gavimas tam tikrais atvejais gali lemti didesnį patronuojančiosios

bendrovės apmokestinimą nei tuo atveju, jei tokie dividendai nebūtų įtraukti į jos mokesčio bazę. Kadangi gali būti padaryta įtaka patronuojančiosios bendrovės mokesčių naštai, reikia pripažinti, kad dėl to ši bendrovė netiesiogiai apmokestinama už iš patronuojamosios bendrovės gautus dividendus (pagal analogiją žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 53 punktą).

46 Dėl klausimo, ar tokia apmokestinimo tvarka vis dėlto gali būti leidžiama pagal Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 4 dalį, reikia priminti, kad pagal šią nuostatą ši direktyva netrukdo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų, būtinų siekiant užkirsti kelią sukčiavimui ar piktnaudžiavimui.

47 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog tam, kad nacionalinės teisės nuostatos galėtų būti laikomos skirtomis sukčiavimui ir piktnaudžiavimui išvengti, jomis turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūtis tokiam elgesiui, kuriam būdingas visiškai dirbtinių, ekonominio pagrindo neturinčių darinių sudarymas, turint tikslą nepagrįstai pasinaudoti mokesčių lengvata. Vis dėlto bendra sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prezumpcija negali pateisinti mokestinės priemonės, kuri kelia grėsmę direktyvos tikslams (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 14 d. Nutarties *GS*, C-440/17, EU:C:2018:437, 43 ir 44 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

48 Nagrinėjamu atveju nėra požymių, kad CIR 1992 207 straipsnio aštuntoje pastraipoje numatyto atskaitymo draudimo konkretus tikslas yra neleisti pasinaudoti mokesčių lengvata visiškai dirbtiniams dariniams, kuriais siekiama nepagrįstai pasinaudoti šia lengvata. Priešingai, atrodo, kad pagal šią nuostatą GAP apskritai negali būti įskaitomos į perdavimus grupės viduje, neatsižvelgiant į piktnaudžiavimo mokesčiais egzistavimą.

49 Taigi pagal Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 4 dalį neleidžiama valstybei narei taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai CIR 1992 207 straipsnio aštuntą pastraipą, jeigu ji viršija tai, kas būtina siekiant užkirsti kelią sukčiavimui mokesčiais ar piktnaudžiavimui.

50 Tiek, kiek savo rašytinėse pastabose Belgijos vyriausybė, be kita ko, nurodo Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 2 dalį, reikia priminti, kad pagal šią nuostatą valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes.

51 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad nagrinėjamu atveju Belgijos vyriausybė neteigia, jog sandoris, pagal kurį *John Cockerill* gavo dividendų, kurie gali būti atleisti nuo mokesčio pagal Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktą, buvo tokio darinio dalis. Be to, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad taip būtų buvę.

52 Galiausiai, jeigu atlikęs šio sprendimo 40 punkte nurodytą palyginimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų padaryti išvadą, kad nagrinėjamu atveju *John Cockerill* gauti dividendai nebuvo neutralūs mokesčių atžvilgiu, dėl tokios išvados pasekmių reikėtų pažymėti, kad, pirma, pagal viršenybės principą nacionalinis teismas, įpareigotas taikyti Sąjungos teisės nuostatas pagal jam suteiktą jurisdikciją, turi pareigą užtikrinti visišką šių nuostatų veiksmingumą, prireikus savo iniciatyva netaikydamas bet kurios, net ir vėliau priimtos, joms prieštaraujančios nacionalinės teisės nuostatos, ir neprivalo prašyti, kad ši nacionalinė nuostata

būtų panaikinta teisėkūros arba kitokiomis konstitucinėmis priemonėmis, arba laukti, kol tai bus padaryta (2019 m. birželio 24 d. Sprendimo *Popławski*, C-573/17, EU:C:2019:530, 58 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

53 Antra, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Direktyvos 2011/96 4 straipsnio 1 dalies a punktas veikia tiesiogiai (pagal analogiją žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 63–65 punktus).

54 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 4 dalis ir 4 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad dividendai, kuriuos patronuojančioji bendrovė gavo iš savo patronuojamosios bendrovės, pirmiausia turi būti įtraukti į pirmosios bendrovės mokesčio bazę, paskui gali būti atskaityti, bet tai netaikoma perdavimo grupės viduje sumai, kuri įtraukta į mokesčio bazę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

55 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121, 1 straipsnio 4 dalis ir 4 straipsnio 1 dalis

turi būti aiškinamos taip:

pagal jas draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad dividendai, kuriuos patronuojančioji bendrovė gavo iš savo patronuojamosios bendrovės, pirmiausia turi būti įtraukti į pirmosios bendrovės mokesčio bazę, paskui gali būti atskaityti, bet tai netaikoma perdavimo grupės viduje sumai, kuri įtraukta į mokesčio bazę.

Parašai.