GENERALINĖS ADVOKATĖS ELEONOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2008 liepos 3 d. [1]

1. Šioje byloje *Cour d'Appel de Liège* (Liežo apeliacinis teismas, Belgija) Teisingumo Teismo iš esmės klausia, ar bendrovė kitos bendrovės akcijų uzufruktorė gali ar turi būti laikoma patronuojančia bendrove 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms [2] (toliau – Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva arba direktyva), prasme.

Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva

2. Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos tikslas – panaikinti mokesčių nuostatas, kurios yra mažiau palankios skirtingų valstybių narių bendrovėms, pageidaujančioms bendradarbiauti sudarant patronuojančių ir dukterinių bendrovių grupes, nei taikomos tos pačios valstybės narės bendrovėms [3]. To siekiama dviem būdais.

3. Pirmiausia 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kai patronuojanti bendrovė dėl ryšių su savo dukterine bendrove gauna paskirstyto pelno dalį <…>, jos valstybė narė:

— tokio pelno neapmokestina arba

— tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiai bendrovei atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą įmonių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė <…>“. (Pataisytas vertimas)

4. Antra, 5 straipsniu valstybės narės įpareigojamos neišskaityti iš dukterinės bendrovės savo patronuojančiai bendrovei paskirstyto pelno mokesčio prie šaltinio.

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — (OL L 225, 1990, p. 6). Vėliau direktyva buvo iš dalies pakeista, tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjama tik pirminė direktyvos redakcija.

3 — Žr. preambulės trečią konstatuojamąją dalį. Preambulė detaliau išdėstyta šios išvados 44 ir 45 punktuose.

5. 3 straipsnis apibrėžia „patronuojančios bendrovės“ sąvoką. Jame įtvirtinta:

„1. Taikant šią direktyvą:

a) patronuojančia bendrove būtinai laikoma kiekviena valstybės narės bendrovė, kuri atitinka 2 straipsnyje [4] 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.“ (Pataisytas vertimas)

6. Kadangi 3 straipsnio 1 dalies a punkte patronuojanti bendrovė apibrėžiama nurodant, kad ja *būtinai* laikoma kiekviena bendrovė 2 straipsnio prasme, turinti ne mažiau kaip 25 % kapitalo dalies, akivaizdu, kad valstybės narės gali pasirinkti šią sąvoką apibrėžti plačiau ir, pavyzdžiui, į ją įtraukti bendroves, turinčias mažesnę procentinę dalį sudarančią minimalią kapitalo dalį. Be to, 3 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta minimali procentinė dalis nuo 2004 m. vasario 2 d. sumažinta iki 20 %, nuo 2007 m. sausio 1 d. – iki 15 %, o nuo 2009 m. sausio 1 d. sumažės iki 10 % [5].

4 — 2 straipsnyje nustatyta, kad „valstybėje narėje įsteigta bendrovė“ yra bendrovė, kuri: a) yra vienos iš šios direktyvos priede nurodytų formų; b) mokesčių tikslais yra laikoma tos valstybės narės rezidente ir c) jai nustatyta prievolė mokėti vieną iš direktyvoje nurodytų mokesčių.

5 — 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB (OL L 7, 2004, p. 41).

7. 1 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad direktyva nekliudoma taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų, būtinų apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijai.

Taikytina Belgijos teisė

Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos perkėlimas į nacionalinę teisę

8. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taikytini nacionalinės teisės aktai aprašyti tik labai apibendrintai. Remiantis joje išdėstyta menka informacija, papildyta naudingesniais paaiškinimais, kuriuos pateikė *Les Vergers du Vieux Tauves SA* (toliau – ieškovė) ir Belgijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose, situaciją galima apibūdinti taip, kaip ji pateikta toliau.

9. Belgija pasirinko direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmojoje įtraukoje numatytą atleidimo nuo mokesčio metodą. Apibendrinant galima nurodyti, kad, remiantis taikytinais teisės aktais [6], dukterinių bendrovių pagal direktyvą pervesti dividendai iš pradžių įtraukiami į patronuojančios bendrovės apmokestinimo pagrindą, o vėliau nuo to pagrindo yra atskaitoma 95 % dividendų [7], jei patronuojanti bendrovė gauna apmokestinamo pelno [8].

10. Pajamų mokesčio kodekso 202 straipsnio (toliau – 202 straipsnis) [9] redakcijoje, galiojusioje faktinių aplinkybių metu, kiek tai susiję su šia byla, buvo įtvirtinta:

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

1 Dividendai <...>

6 — 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso (*Code des impôts sur les revenus*) 202, 204 ir 205 straipsniai.

7 — Iš tiesų Direktyvos 4 straipsnio 2 dalimi leidžiama valstybėms narėms, kurios pasirinko atleidimo nuo mokesčio metodą, apriboti šį atleidimą 95% nuo gautų dividendų.

8 — Klausimas, ar tokia sistema tinkamai perkeliama direktyva šiuo metų nagrinėjamas Teisingumo Teisme byloje C-137/07, *Cobelfret*, kurioje 2008 m. gegužės 8 d. pateikiau savo išvadą.

9 — 1992 m. liepos 30 d. *Moniteur belge*, redakcija, galiojusi faktinių aplinkybių metu. 202 straipsnio 2 dalis (iš pradžių tai buvo 203 straipsnio 2 dalis, o vėliau tapo 202 straipsnio 2 dalimi) buvo įtraukta 1992 m. gruodžio 28 d. Įstatymu dėl fiskalinių, finansinių ir įvairių kitų nuostatų (*Loi portant dispositions fiscales, financières et diverses*, 1992 m. gruodžio 31 d. *Moniteur belge*), nurodyta prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutartyje (žr. šios išvados 18 punktą).

<…>

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 <…> “.

12. Belgijos vyriausybė paaiškino, kad Įstatymu dėl perkėlimo buvo siekiama direktyvoje nustatytą režimą taip pat taikyti sričiai, kurios ši neapima, t. y. nacionalinių bendrovių tarpusavio santykiams, tam, kad kiek tai susiję su dividendų vertinimu, Belgijos bendrovės, turinčios dukterines bendroves Belgijoje, nebūtų diskriminuojamos, palyginti su Belgijos bendrovėmis, kurių dukterinės bendrovės įsteigtos kitose valstybėse narėse.

Uzufrukto reglamentavimas Belgijos teisėje

11. 1992 m. Kodeksas pakeitė 1964 m. Kodeksą [10]. 202 straipsnyje iš dalies pakartojamas 1964 m. Kodekso, iš dalies pakeisto 1991 m. spalio 23 d. Įstatymu dėl direktyvos perkėlimo (toliau – Įstatymas dėl perkėlimo) [11], 111 straipsnis. Vienas iš 1964 m. Kodekso pakeitimų, padarytų Įstatymu dėl perkėlimo, yra aiškaus ankstesnio reikalavimo, kad bendrovė dividendų gavėja, norėdama pasinaudoti palankiu minėtame 111 straipsnyje numatytu fiskaliniu režimu, turėtų visišką nuosavybės teisę dividendus suteikiančioms akcijoms, panaikinimas. Vėliau 202 straipsnis buvo iš dalies pakeistas siekiant į jį įtraukti šį aiškų reikalavimą [12], tačiau šis pakeitimas įsigaliojo jau pasibaigus šioje byloje nagrinėjamiems finansiniams metams.

13. Belgija nurodo, kad pagal Belgijos teisę uzufruktas reiškia „le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d’en conserver la substance“ (teisę naudotis nuosavybės teise kitam asmeniui priklausančiais daiktais kaip savininkui, įsipareigojant nekeisti jų esmės). Taigi uzufruktorius turi teisę tik į *usus* ir *fructus*, jis neturi disponavimo teisės (*abusus*), kuri ir toliau priklauso savininkui [13].

14. Tiksliau kalbant, akcijų uzufruktas suteikia tik teisę naudotis, t. y. teisę į akcijų suteikiamą pelną, o ne į jas atitinkančią kapitalo dalį. Taigi akcijų uzufruktorius neturi kitos teisės į bendrovės uždirbtą pelną, išskyrus teisę gauti paskirstytus divi-

10 — 1964 m. balandžio 10 d. *Moniteur belge*.

11 — 1991 m. spalio 23 d. Įstatymas, kuriuo į Belgijos teisę perkeliama 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 1991 m. lapkričio 15 d. *Moniteur belge*.

12 — 2002 m. gruodžio 24 d. Įstatymas, 2002 m. gruodžio 31 d. *Moniteur belge*.

13 — Siekdama glausčiau dėstyti mintis, uzufrukto teisių į akcijas turėtoją vadinsiu „uzufruktoriumi“ arba „akcijų uzufruktoriumi“, o nuosavybės teisės į šias akcijas turėtoją „savininku“ arba „akcijų savininku“.

dendus. Taip pat jis neturi jokios teisės į rezervus. Nors akcijų savininkas negauna jokios sumos nuo šių rezervų, tačiau šie vis dėlto padidina jo kapitalą ir, likviduojant mokią bendrovę, jis gaus sukauptų rezervų dalį. Iš principo pagal bendrovės įstatus tik šis savininkas gali pasinaudoti akcijų suteikiama balsavimo teise. Galiausiai uzufruktorius neturi disponavimo teisės, kuri lieka savininkui.

Faktinės aplinkybės ir pateiktas prejudicinis klausimas

15. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą faktinės aplinkybės yra pateiktos labai lakoniškai. Tačiau toliau nurodyti faktai išplaukia iš ieškovės ir Belgijos vyriausybės rašytinių pastabų. Atrodo, kad šios faktinės aplinkybės nėra ginčijamos.

16. 1999 m. birželį ieškovė, Belgijos bendrovė, įgijo uzufrukto teises į bendrovės *Narda SA* (toliau – *Narda*) akcijas dešimties metų laikotarpiui. Kita bendrovė, *Bepa SA* (toliau – *Bepa*), įgijo suvaržytą nuosavybės teisę į akcijas. Praėjus dešimties metų laikotarpiui šios akcijos *Bepa* priklausys visiškos nuosavybės teise. Tarp akcijų pardavėjų, iš vienos pusės, ir ieškovės bei *Bepa*, iš kitos, neegzistuoja joks kapitalo dalies turėjimo ryšys. Ieškovė norėjo trumpam laikotarpiui įsigyti *Narda* akcijų, siekdama optimizuoti savo finansinius išteklius ir išplėsti savo produktų gamą. *Bepa* pageidavo įgyti šių akcijų vidutinės ar ilgos trukmės laikotarpiui dėl ilgalaikių strarteginių, ekonominių ir finansinių priežasčių, padidindama savo dukterinių bendrovių skaičių.

17. *Narda* yra Belgijos bendrovė. Jos įstatuose numatyta, kad tuo atveju, kai į akciją yra nustatytas uzufruktas ir suvaržyta nuosavybės teisė, suvaržytų nuosavybės teisių savininkas gali balsuoti tik dėl kapitalo padidinimo, bendrovės veiklos pratęsimo arba nutraukimo, o kitais atvejais balsavimo teise naudojasi uzufruktorius.

18. 2000, 2001 ir 2002 metais ieškovė norėjo iš apmokestinimo pagrindo atskaityti iš *Narda* gautus dividendus. Belgijos mokesčių institucijos nurodė ieškovei ištaisyti mokesčių deklaracijas, susijusias su nurodytu mokestiniu laikotarpiu, nurodydamos, kad jos ketina apmokestinti dividendus, nes ieškovės uzufrukto teisė nereiškia *Narda* „kapitalo dalies turėjimo“. Ieškovė pateikė prieštaravimus, tačiau 2004 m. sausio 22 d. Spren-

dimu Belgijos mokesčių institucijos juos atmetė. Ieškovė apskundė šį sprendimą *Tribunal de Première Instance de Namur*, kuris patenkino ieškinį. Vykstant apeliaciniam procesui, *Cour d'Appel de Liège* pateikė Teisingumo Teismui šį klausimą:

„Ar 1992 m. gruodžio 28 d. Įstatymas, kuris iš dalies pakeitė 1992 m. Pajamų mokesčių kodekso 202 straipsnio formuluotę pagal Direktyvą 90/345/EEB, 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?“

19. Ieškovė, Belgijos, Prancūzijos, Vokietijos, Graikijos, Italijos, Nyderlandų, Ispanijos bei Jungtinės Karalystės vyriausybės ir Komisija pateikė rašytines pastabas ir jų, išskyrus Prancūzijos, Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybes, atstovai dalyvavo posėdyje.

Dėl priimtinumo

20. Visos pastabas pateikusios vyriausybės kelia klausimą dėl priimtinumo, tačiau jų požiūris šiuo atžvilgiu skiriasi. Ieškovė ir Komisija tvirtina, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas. Pastabos dėl nepriimtinumo iš esmės susijusios su dviem klausimais, o būtent kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikta labai mažai informacijos ir kad aiškiai nėra jokio Bendrijos elemento.

21. Būtų naudinga trumpai priminti nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką dėl nacionalinių teismų pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo.

22. Teisingumo Teismas nusprendė, kad EB 234 straipsnis yra teismų bendradarbiavimo priemonė, leidžianti šiam teismui suteikti nacionaliniams teismams nuorodų dėl Bendrijos teisės išaiškinimo, kurios jiems gali būti naudingos vertinant nacionalinės teisės nuostatos poveikį jų nagrinėjamam ginčui [14]. Šios bendradarbiavimo priemonės atveju tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuris atsakingas už sprendimo

14 — 2003 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Salzmann*, C-300/01, Rink. p. I-4899, 28 punktas ir 2007 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *ETI*, C-280/06, Rink. p. I-10893, 19 punktas.

priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, turi įvertinti tiek prejudicinio sprendimo reikalingumą savo sprendimui priimti, tiek Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą [15].

23. Todėl jeigu prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su Bendrijos teisės išaiškinimu, Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendimą [16]. Klausimams dėl Bendrijos teisės aiškinimo taikoma tinkamumo prezumpcija ir Teisingumo Teismas gali atsisakyti atsakyti į tokius klausimus tik jeigu yra akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos faktais arba dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus [17].

24. Be to, kai nustatant vien vidaus situacijoms taikytinas taisykles nacionalinėje teisėje numatyti sprendimai atitinka numatytuosius Bendrijos teisėje, Teisingumo Teismas nusprendė, jog egzistuoja akivaizdus interesas, kad, siekiant išvengti aiškinimo skirtumų ateityje, visos iš Bendrijos teisės perimtos nuostatos ar sąvokos turi būti aiškinamos vienodai, nesvarbu, kokiomis aplinkybėmis jos taikytinos [18].

Nepakankama informacija

25. Vokietija, Italija, Ispanija ir Jungtinė Karalystė tvirtina, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra pakankamai informacijos apie nacionalinės teisės aktų aiškinimą.

26. Tiesa, kad nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra ypač glaustai išdėstyta ir Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog siekiant pateikti Bendrijos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui,

15 — 2003 m. sausio 7 d. Sprendimo *BIAO*, C-306/99, Rink. p. I-1, 88 punktas.

16 — 14 išnašoje minėtų sprendimų *Salzmann* 29 punktas ir *ETI* 20 punktas.

17 — 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 64 punktas.

18 — 1990 m. spalio 18 d. Sprendimo *Dzodzi*, sujungtos bylos C-297/88 ir C-197/89, Rink. p. I-3763, 37 punktas; 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloe*, C-28/95, Rink. p. I-4161, 32 punktas; 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Kofisa Italia*, C-1/99, Rink. p. I-207, 37 punktas ir 14 išnašoje minėto sprendimo *ETI* 20 punktas.

reikia, kad pastarasis nustatytų užduotų klausimų faktines aplinkybes ir teisines nuostatas [19]. Tokio reikalavimo netenkinantys prašymai priimti prejudicinį sprendimą gali būti atmesti kaip nepriimtini.

Bendrijos elemento nebuvimas

27. Vis dėlto Teisingumo Teismas tam tikrais atvejais sušvelnino šią griežtą taisyklę, nuspręsdamas, kad šis reikalavimas yra ne toks imperatyvus tuo atveju, kai klausimai susiję su konkrečiais techniniais dalykais ir leidžia Teisingumo Teismui naudingai atsakyti į pateiktus klausimus, net jei nacionalinis teismas išsamiai neišdėstė teisinių ir faktinių aplinkybių [20]. Tai, kad, kaip yra šioje byloje, valstybių narių vyriausybės ir Komisija pagal Teisingumo Teismo statuto 20 straipsnį pateikė pastabas, parodo, jog nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą esanti informacija joms iš tiesų leido nurodyti savo poziciją dėl Teisingumo Teismui pateiktų klausimų. Be to, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išdėstyta informacija gali būti papildyta šiomis pastabomis [21].

28. Atsižvelgdama į pirmiau nurodytus argumentus, manau, kad šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, nors, deja, stokoja faktinės informacijos, tačiau neturėtų būti laikomas nepriimtinu vien dėl šios priežasties.

29. Dauguma pastabas pateikusių vyriausybių pažymi, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išdėstytos faktinės aplinkybės neatskleidžia, kad šioje byloje esama Bendrijos elemento. Jų teigimu, atvirkščiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pageidauja, kad būtų išaiškinti nacionalinės teisės aktai, kuriais, perkeliant direktyvą dėl patronuojančių ir dukterinių bendrovių, įsteigtų skirtingose valstybėse narėse, taikomos tos pačios taisyklės patronuojančių ir dukterinių bendrovių santykiams nacionaliniu lygiu.

30. Iš tikrųjų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepatikslina, ar pagrindinė byla susijusi su kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterine bendrove. Be to, matyti, kad taip nėra. Tačiau Belgijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose teigia, kad 202 straipsnio 2 dalimi siekiama perkelti direktyvą išplečiant jos poveikį nacionalinei sferai ir nustatant platesnę taikymo sritį, nei reikalauja direktyva. Taigi atrodo, kaip tai teigia ieškovė, Prancūzija, Vokietija, Graikija,

19 — 1993 m. sausio 26 d. Sprendimo *Telemarsicabruzzo,* sujungtos bylos C-320/90, C-321/90 ir C-322/90, Rink. p. I-393, 5 punktas.

20 — 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Vaneetveld,* C-316/93, Rink. p. I-763, 13 punktas.

21 — 2002 m. vasario 19 d. Sprendimo *Arduino,* C-35/99, Rink. p. I-1529, 28 ir 29 punktai.

Nyderlandai ir Komisija, kad šios bylos aplinkybės yra panašios į nagrinėtąsias vadinamojoje *Leur-Bloem* teismo praktikoje [22], kur prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašė išaiškinti vidaus teisės nuostatas, kurios, perkeliant direktyvą, buvo taip pat taikomos vidaus situacijoms, analogiškoms į atitinkamos direktyvos taikymo sritį patenkančioms Bendrijos situacijoms.

31. Kaip pabrėžia šios šalys ir kaip išplaukia iš anksčiau apibendrintos teismo praktikos, Teisingumo Teismas nuosekliai laikė save kompetentingu aiškinti Bendrijos teisės nuostatas, kai faktinės aplinkybės pagrindinėje byloje yra susijusios su vidaus ginču ir nacionalinė teisė nustato tokias pačias taisykles vidaus situacijoms kaip ir Bendrijos teisė.

32. Šioje byloje, atrodo, yra tik viena nacionalinė nuostata, kuria gali remtis patronuojančios ir dukterinės bendrovės, norėdamos būti atleistos nuo mokesčio, nesvarbu, ar jų buveinė yra Belgijoje, ar kitoje valstybėje narėje. Be to, iš Belgijos vyriausybės pastabų išplaukia, kad 202 straipsnio 2 dalį nuspręsta taikyti vidaus situacijoms siekiant išvengti atvirkštinės Belgijos bendrovių diskriminacijos, remiantis jų dukterinių bendrovių įsteigimo vieta. Šio savanoriško nacionalinės teisės derinimo su direktyvos reikalavimais ir nacionalinio teismo prašymo pateikti aiškinimo gaires, kad jis galėtų išspręsti ginčą, mano nuomone, pakanka, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą būtų galima laikyti priimtinu.

33. Belgija, Vokietija ir Jungtinė Karalystė tvirtina, kad direktyvos išaiškinimas nėra naudingas, nes 202 straipsnio 2 dalies taikymo sritis yra platesnė: ji, be dividendų, taikoma ir kitoms pajamoms, o privaloma turėti kapitalo dalis yra gerokai mažesnė nei numatyta direktyvoje.

34. Vis dėlto, mano manymu, tai, kad direktyvos nuostatos į nacionalinę teisę nėra perkeltos identiška formuluote, nebūtinai reiškia, jog nacionalinio teismo prašymas išaiškinti direktyvą turi būti pripažintas nepriimtinu. Be akivaizdaus bendro požiūrio, kad apskritai direktyvos privalomos dėl jomis siekiamo rezultato, šioje byloje nagrinėjama

22 — žr. 18 išnašą.

konkrečia direktyva valstybėms narėms suteikiama didelė diskrecija. Taip pat aišku, kad abiejose, nacionalinėse ir Bendrijos, nuostatose vartojama ta pati formuluotė „turi <…> kapitalo dal(į)“ [23], skiriasi tik tai, jog Belgijoje pakanka turėti 5 % kapitalo tam, kad patronuojanti bendrovė būtų atleista nuo mokesčio. Aplinkybė, kad vartojamos identiškos formuluotės, rodo, jog nacionalinis įstatymų leidėjas siekė šį terminą taikyti tokiu pačiu būdu.

35. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką ir turint omenyje, kad direktyva perkeliama vienintele nacionaline nuostata, kuria kartu reglamentuojamos ir vidaus situacijos, aišku, jog Bendrija suinteresuota, kad ši nuostata būtų aiškinama vienodai, nesvarbu, ar ji taikoma tarpvalstybinėms, ar vidaus situacijoms.

36. Galiausiai Jungtinė Karalystė tvirtina, kad, nepaisant to, kaip Teisingumo Teismas išaiškins direktyvą, galų gale būtent nacionalinis teismas privalės išpręsti vidaus teisės klausimą taip, kaip jam atrodys teisinga. Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismo sprendimas dėl direktyvos išaiškinimo nebus nei tiesiogiai, nei netiesiogiai taikomas, todėl bus visiškai abstraktus. Kalbant apie tą patį klausimą, per posėdį buvo kilusi diskusija, ar šiai bylai turi reikšmės Sprendimas *Kleinwort Benson*, [24] kuriame viena iš priežasčių, dėl kurių Teisingumo Teismas atmetė kaip nepriimtiną gautą prašymą priimti prejudicinį sprendimą, buvo ta, kad pagal nagrinėjamą nacionalinę teisę nacionaliniai teismai neturėjo visiškos ir besąlyginės pareigos taikyti Teisingumo Teismo jiems pateiktą Bendrijos teisės išaiškinimą [25].

37. Kadangi direktyva nereglamentuojamos vidaus situacijos, neginčytina tai, kad šioje byloje Teisingumo Teismo pateiksimas sprendimas galėtų tam tikra prasme būti laikomas tik rekomendaciniu, nes valstybė narė galės laisvai pasirinkti pakeisti savo teisės aktus ar

23 — Taip yra ir originaliose 202 straipsnio ir direktyvos versijose prancūzų ir olandų kalbomis. Direktyvos 3 straipsnio 1 dalies a punkto versijoje prancūzų kalba numatyta: „toute société <…> qui détient, dans le capital d'une société <…>, une participation <…>“, o 202 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta: „la société … détienne dans le capital de la société <…> une participation <…>“; pagal Direktyvos 3 straipsnio 1 dalies a punkto versiją olandų kalba „iedere vennootschap <…> die een deelneming <…> bezit in het kapitaal van een vennootschap“, o 202 straipsnio 2 dalyje reikalaujama „de vennootschap <…> in het kapitaal van de vennootschap <…> een deelneming bezit“.

24 — Byla C-346/93, Rink. p. I-615.

25 — Dėl nuorodų į sprendimą *Kleinwort Benson* žr. 18 išnašoje minėtus sprendimus *Leur-Bloem* (29–31 punktai), *Kofisa Italia* (29 ir 30 punktai) ir 14 išnašoje minėtą sprendimą *ETI* (16 ir 22 punktai). Šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas konkrečiai rėmėsi Sprendimu *Kleinwort Benson*, tačiau nė viename nepritaikė požiūrio, kurio laikėsi šiame sprendime.

tiesiog neatsižvelgti į šį sprendimą. Taip, žinoma, visada bus *Leur-Bloem* tipo bylos atvejais [26]. Iš tikrųjų tokia yra tokios teismo praktikos esmė. Tai vis dėlto nesutrukdė Teisingumo Teismui šias bylas pripažinti priimtinomis, todėl nėra pagrindo šį atvejį išskirti iš kitų.

38. Todėl darau išvadą, kad šioje byloje pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl esmės

39. Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar nacionalinės teisės nuostata, kuria perkeliama direktyva ir pagal kurią reikalaujama, kad dividendų gavėjas turėtų bendrovės, kuri juos išmoka, kapitalo dalį, yra suderinama su direktyva tiek, kiek ja *expressis verbis* nenustatoma, jog būtina turėti visišką nuosavybės teisę, ir todėl numanomai leidžiama turėti tik uzufrukto teisę į akcijas, norint, kad būtų taikomas atleidimas nuo mokesčio už dividendus.

40. Prieš bandydama atsakyti į šį klausimą, manau, būtų tinkama, kaip tai aiškiai ar numanomai siūlo keletas pastabų pateikusių šalių, jį performuluoti.

41. Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos spręsti dėl nacionalinės teisės nuostatų atitikties Bendrijos teisei [27]. Be to, bylose dėl prejudicinių klausimų Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turi duoti naudingą atsakymą, kuris pastarajam leistų išspręsti nagrinėjamą bylą. Todėl prireikus Teisingumo Teismas gali turėti performuluoti jam užduotą klausimą [28]. Šioje byloje matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar direktyva valstybės

26 — Žr. 15 išnašoje minėtoje byloje *BIAO* generalinio advokato F. G. Jacobs pateiktos išvados 61 punktą.

27 — Pavyzdžiui, žr. 1994 m. liepos 7 d. Sprendimo *Lamaite,* C-130/93, Rink. p. I-3215, 10 punktą.

28 — Pavyzdžiui, žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer,* C-62/00, Rink. p. I-6325, 32 punktą.

narės įpareigojamos taikyti jos 4 straipsnio 1 dalyje numatytą patronuojančios bendrovės iš dukterinės bendrovės gautų dividendų lengvatinį mokestinį vertinimą taip pat tuo atveju, kai teisė į dukterinės bendrovės akcijas yra padalyta taip, kad viena bendrovė gauna dividendus pagal uzufrukto teisę, o nuosavybės teisė priklauso kitai bendrovei. Jei į ši klausimą bus atsakyta teigiamai, to pakaks, kad nacionalinis teismas ginčą išspręstų ieškovės naudai. Tačiau jei atsakymas bus neigiamas, kils klausimas, ar, perkeldamos direktyvą, valstybės narės vis dėlto gali išplėsti šį lengvatinį dividendų mokestinį vertinimą paprastos uzufrukto teisės į akcijas turėtojams.

Ar direktyva taikytina uzufrukto teisei?

42. Iš esmės ieškovė ir Komisija mano, kad uzufruktoriaus gauti dividendai turi patekti į 4 straipsnio 1 dalies taikymo sritį [29], o Belgijos, Prancūzijos, Graikijos, Italijos, Nyderlandų, Ispanijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės laikosi priešingos nuomonės. Vokietijos vyriausybė teigia, kad 4 straipsnio 1 dalis netaikoma uzufruktoriaus gautiems dividendams, nebent ekonominiu požiūriu jo padėtis yra tokia pati kaip ir savininko.

29 — Darant prielaidą, išplaukiančią iš vėliau išdėstytos diskusijos, kad yra ir kitų būtinų direktyvoje pateiktos patronuojančios ir dukterinės bendrovių santykių sąvokos elementų.

Direktyvos tikslas

43. Visos šalys nurodo direktyvos tikslą. Pritariu, kad tai tinkamas analizės išeities taškas.

44. Pirmoje preambulės konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad siekiant Bendrijoje sukurti analogiškas vidaus rinkai sąlygas ir užtikrinti bendrosios rinkos sukūrimą bei efektyvų jos veikimą, gali reikėti grupuoti įvairių valstybių narių bendroves; šios operacijos neturėtų būti apsunkinamos apribojimais, kliūtimis ar suvaržymais, kylančiais, visų pirma, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų; ir dėl to būtina nustatyti skirtingų valstybių narių bendrovių grupavimui taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų, tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas.

45. Antroje konstatuojamojoje dalyje pažymima, kad taip grupuojant bendroves gali susidaryti patronuojančių ir dukterinių bendrovių grupių. Trečioje konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad įvairių valstybių narių mokesčių nuostatos, kuriomis reglamentuojami skirtingų valstybių narių patronuojančių ir dukterinių bendrovių santykiai, yra labai skirtingos ir paprastai 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 įmones Bendrijos lygmeniu, būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą. Penktoje ir šeštoje konstatuojamosiose dalyse tik nustatyti du pagrindiniai būdai, kaip pasiekti šiuos tikslus, iš esmės iš anksto pateikiant 4 straipsnio 1 dalies ir 5 straipsnio turinį.

46. Kaip ir galima tikėtis, Teisingumo Teismas savo su direktyva susijusiuose sprendimuose visada sutelkdavo dėmesį į jos preambulėje įtvirtintus tikslus. Jis nusprendė, kad direktyva, kaip tai visų pirma matyti iš jos trečios konstatuojamosios dalies, siekiama nustatant bendrąją mokesčių sistemą panaikinti mažiau palankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti tarpvalstybinį bendradarbiavimą [30] ar bendrovių grupavimą Bendrijos lygiu [31]. Apskritai ši direktyva būtina siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, kuris gali būti taikomas kelete valstybių įsteigtoms bendrovių grupėms [32].

47. Taigi direktyva pagrįsta principu, kad dvigubas dividendų apmokestinimas tarpvalstybinėje bendrovių grupėje atgraso kurti tokias grupes. Ja siekiama panaikinti šią kliūtį įpareigojant valstybes nares neapmokestinti tokių dividendų, jeigu juos gauna patronuojanti įmonė. Pagal Direktyvos 2003/123, iš dalies keičiančios Direktyvą 90/435, įtikinamą preambulės formuluotę Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos tikslas „neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios bendrovės lygiu“ [33]. Be to, Teisingumo Teismas neseniai direktyvą apibūdino kaip „vienodinančią ar derinančią priemonę, kuria <…> siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo situacijų“ [34].

48. Šiomis aplinkybėmis pritariu ieškovei ir Komisijai, kad jei uzufruktoriaus gautiems dividendams būtų taikomas dvigubas apmokestinimas, nors 4 straipsnio 1 dalimi būtų reikalaujama juos atleisti nuo mokesčio, jei nebūtų nustatyta tokia uzufrukto teisė, tai prieštarautų direktyvos tikslui. Kaip pabrėžia Komisija, dvigubo apmokestinimo problema neišnyksta ir tuo atveju, kai nuosavybės teisė į

30 — 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit,* sujungtos bylos C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, Rink. p. I-5063, 22 punktas.

31 — 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Athinaïki Zithopoiia,* C-294/99, Rink. p. I-6797, 25 punktas.

32 — Ten pat, 5 punktas.

33 — 2 konstatuojamoji dalis.

34 — 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund,* C-194/06, Rink. p. I-3747, 32 punktas.

akcijas yra padalyta. Jei neatleidžiama nuo mokesčio, už šias akcijas išmokami dividendai turėtų būti apmokestinami jų gavėjo rezidavimo vietos valstybėje narėje, o dukterinės bendrovės valstybėje jie turėtų būti apmokestinami mokesčiu prie šaltinio. Kaip matyti iš direktyvos preambulės, tai sukuria mažiau palankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas – o juk būtent tai direktyva ir siekia panaikinti.

49. Pastabas pateikusios valstybės narės savo argumentus taip pat daugiausia grindžia direktyvos tikslais. Pritardamos, kad iš tiesų jos tikslas yra palengvinti grupuoti bendroves, vis dėlto jos tvirtina, jog pati dividendų fiskalinio neutralumo sistema neturi būti suprantama kaip tikslas, bet veikiau kaip priemonė šiam tikslui pasiekti. Taigi direktyva siekiama leisti ekonominiu požiūriu grupuoti skirtingų valstybių narių bendroves tam, kad jos galėtų vykdyti savo veiklą taip, lyg būtų vienoje rinkoje. Toks požiūris reikalauja, kad taip besigrupuojančias bendroves jungtų ekonominiai ar veiklos ryšiai, o ne tik finansinis ryšys. Taip yra tik tuo atveju, kai patronuojanti bendrovė turi dukterinės bendrovės kapitalo dalį, suteikiančią jai visas teises, kurias paprastai turi akcininkai, t. y. balsavimo teisę visuose susirinkimuose, kuri akcininkui leidžia orientuoti dukterinės bendrovės ekonominę veiklą, ir teisę į dividendus, kuri jų gavėjui leidžia pasinaudoti šios veiklos ir šio orientavimo finansiniais rezultatais. Tačiau jei šios dvi teisės yra atskirtos, negali būti kalbama apie tikrą bendrovių grupavimą ekonomine prasme su bendrove, kurioje jos turi kapitalo dalį. Todėl paprastos uzufrukto teisės turėtojas negali būti laikomas tikros grupės dalyviu.

50. Mano manymu, šiuo argumentu daroma prielaida, kad direktyva siekiama paskatinti tokį santykių tarp bendrovių grupių tipą, kai grupės suprantamos tradicine bendrovių teisės prasme. Tačiau direktyvoje neapibrėžiama jos taikymo sritis nurodant vieną ar kitą grupės sąvokai apibrėžti paprastai vartojamą kriterijų, t. y., viena vertus, centralizuotas ir bendras valdymas [35] ir, kita vertus, balsavimo teisių daugumos ir (arba) teisės skirti ar atšaukti valdybos narių daugumą ir (arba) teisės daryti lemiamą įtaką buvimas. Atvirkščiai, aptariamos direktyvos pirminėje redakcijoje buvo reikalaujama turėti ne mažiau kaip 25 % kapitalo dalį, o paskesni pakeitimai progresyviai mažino šį minimumą, kuris

35 — Ši koncepcija naudojama Septintojoje bendrovių teisės direktyvoje (1983 m. birželio 13 d. Septintoji Tarybos direktyva 83/349/EEB, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl konsoliduotos atskaitomybės (OL L 193, 1983, p. 1), bet ji kilusi iš Vokietijos teisės aktų dėl bendrovių grupių apskaitos. JK Prekybos departamento *(UK Department of Trade)* atstovas, kurio *UK House of Lords Select Committee* prašė paaiškinti, kaip ši koncepcija taikoma Vokietijoje, atsakė: „Šiuo atžvilgiu mes dėjome daug pastangų, kai kurie iš mūsų kolegų net buvo nusiųsti į Vokietiją aptarti su savo veiklą šioje šalyje vykdančiomis Didžiosios Britanijos apskaitos įmonėmis ir su Vokietijos auditorių institutu, kaip ši sistema veikia. Vis dėlto nesiryžčiau tvirtinti, kad pakankamai aiškiai supratome šią situaciją ar susidarėme požiūrį, kuris galėtų būtų naudingas šiam komitetui. Mums buvo nurodyta, kad bendro ir centralizuoto valdymo konceptas yra kaip dramblys, t. y. jį matydami galime atpažinti, kas jis toks, bet negalime jo apibūdinti. Nemanau, kad toks paaiškinimas galėtų Jums padėti.“ (*House of Lords Select Committee* 25 ataskaita *(Session 1976-77, HL Paper 118)* 11–12).

2009 m. sausio 1 d. sieks 10 % [36]. Tokio dydžio kapitalo dalis labai skiriasi nuo minimumo, kuris kontrolės ir struktūros požiūriu paprastai sudaro pagrindą kalbėti apie bendrovių grupę.

51. Kai kurios pastabas pateikusios valstybės narės pažymi, kad jei, kaip yra šiuo atveju, šalis turi teisę į dividendus ir ribotą teisę balsuoti visuotiniame susirinkime, o kita šalis turi teisę balsuoti dėl pačių svarbiausių klausimų (kapitalo padidinimo, bendrovės veiklos nutraukimo arba pratęsimo), gali kilti šių dviejų šalių interesų konfliktas. Pavyzdžiui, uzufruktorius bus suinteresuotas per trumpą laikotarpį gauti kuo didesnius dividendus, o savininkas bus veikiau suinteresuotas ilgalaikiu bendrovės konsolidavimu ir netgi labiau pageidautų per trumpą ar vidutinės trukmės laikotarpį ne paskirstyti pelną, bet jį investuoti į bendrovę. Taigi, jei įtrauktume akcininką uzufruktorių į direktyvos taikymo sritį, tai neatitiktų jos tikslo.

52. Aišku, negalima paneigti to, kad gali kilti akcijų uzufruktoriaus ir jų savininko interesų konfliktas, vis dėlto, manau, jog šis klausimas nėra svarbus Teisingumo Teismui pateiktos bylos aplinkybėmis. Kaip jau buvo paaiškinta anksčiau, direktyvos tikslas panaikinti ekonominį dvigubą bendrovių grupės, peržengiančios vienos valstybės sienas, bendrovių dividendų apmokestinimą. Mano manymu, šis tikslas geriausia pasiekiamas, kai direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje reikalaujamas atleidimas nuo dvigubo apmokestinimo taikomas dividendams, atsirandantiems iš vienos tokios grupės bendrovės akcijų, kurias turi kita bendrovė, ir nesvarbu, kaip padalyta nuosavybės teisė į šias akcijas. Italijai ir Jungtinei Karalystei nerimą kelia tai, kad dėl tokio požiūrio būtų galima pasinaudoti direktyvoje numatytu atleidimu nuo mokesčio sudarius dirbtinius susitarimus, tačiau to galima būtų išvengti pasitelkiant nacionalines ar dvišales priemones, skirtas kovoti su sukčiavimu ar piktnaudžiavimu, kurios aiškiai leidžiamos direktyvos 1 straipsnio 2 dalimi.

Direktyvos struktūra

53. Direktyvos 3 straipsnio 2 dalies pirmoje įtraukoje numatyta leidžianti nukrypti nuostata, pagal kurią valstybės narės gali vietoj kapitalo dalies turėjimo kriterijaus taikyti balsavimo teisių turėjimo kriterijų. Belgija ir Italija šią leidžiančią nukrypti nuostatą nurodo grįsdamos savo aiškinimą. Iš esmės jos tvirtina, kad valstybė narė, kuri pasinaudoja šia leidžiančia nukrypti nuostata,

36 — Žr. šios išvados 6 punktą.

gali netaikyti Direktyvos nuostatų uzufruktoriui, nes norint turėti visas balsavimo teises, reikia turėti visiškos nuosavybės teisę. Šių valstybių teigimu, siekiant įvairių direktyvoje vartojamų kriterijų nuoseklumo, pagal kapitalo dalies turėjimo kriterijų taip pat turi būti reikalaujama turėti visiškos nuosavybės teisę, kad būtų galima pasinaudoti direktyva suteikiamais privalumais.

54. Šis argumentas manęs neįtikina. Kaip įprasta, argumentai, grindžiami leidžiančia nukrypti nuostata, gali būti pateikiami dėl dviejų visai skirtingų nuomonių [37]. Iš tikrųjų taip pat būtų galima teigti, kad jei valstybės narės gali vietoj kapitalo dalies turėjimo kriterijaus taikyti balsavimo teisių turėjimo kriterijų, tai reiškia, jog paprastai *nėra* būtina turėti balsavimo teisių, norint pasinaudoti direktyvos teikiamais privalumais. Todėl, manau, kad 3 straipsnio 2 dalies pirmoje įtraukoje palikta pasirinkimo galimybė nepadeda atsakyti į šioje byloje pateiktą klausimą.

Direktyvos formuluotė

55. Direktyvos 3 straipsnio 1 dalies a punkte apibrėžiant patronuojančios bendrovės sąvoką nurodoma bendrovė, kuri „turi <…> (kitos bendrovės, kuri, jei atitinka kitus apibrėžties elementus, tampa jos dukterine bendrove) kapitalo dal(į)“. Direktyvos 4 straipsnyje numatyta, kad pareiga neapmokestinti dividendų arba leisti patronuojančiai bendrovei atskaityti dukterinės bendrovės sumokėto mokesčio dydį taikoma, kai patronuojanti bendrovė gauna paskirstyto pelno dalį „dėl ryšių su savo dukterine bendrove“. Prancūzija, Graikija, Italija, Nyderlandai, Ispanija ir Jungtinė Karalystė savo požiūrį grindžia nurodydamos vienos ar abiejų šių nuostatų formuluotes.

56. Sutinku, kad gali atrodyti keista, jog gali būti pripažįstama, kad paprasto uzufrukto teisės turėtojas „turi <…> (bendrovės) kapitalo dalį“. Tradiciškai bendrovės kapitalą sudaro akcininkų įnašai, atsižvelgiant į jų turimų akcijų vertę. Tačiau uzufruktorius neprisidėjo prie šio kapitalo savo įnašu.

57. Taip pat gali atrodyti nenatūralu manyti, kad paprastos uzufrukto teisės į bendrovės akcijas turėtojas gauna dividendus „dėl ryšių“ su šia bendrove. Uzufruktorius neturi tikro

37 — Per posėdį ieškovė savo požiūriui pagrįsti iš tiesų nurodė tą pačią leidžiančią nukrypti nuostatą, tvirtindama, kad valstybėms narėms palikta galimybė vietoj kapitalo dalies turėjimo kriterijaus taikyti balsavimo teisių turėjimo kriterijų parodo teisės aktų leidėjo valią leisti veiksmingą kontrolę vykdančiam asmeniui, netgi – kaip yra ieškovės atveju – jei tai jis daro tik laikinai, pasinaudoti direktyvoje numatytu atleidimu nuo mokesčio.

ryšio su bendrove, atvirkščiai, jo teisės į dividendus išplaukia iš sutarties su suvaržytos nuosavybės teisės savininku.

58. Vis dėlto nė vienas iš dviejų pirmiau nurodytų argumentų nesukelia abejonių dėl to, kaip, manau, reikia aiškinti direktyvą. Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad Bendrijos teisė turi būti aiškinama ne tik pagal jos formuluotę, bet taip pat atsižvelgiant į sistemos, kurios dalis ji yra, bendrą struktūrą ir tikslus [38]. Jau pirmiau paaiškinau, kokie, mano nuomone, yra direktyvos struktūra ir tikslai ir kodėl mano pateiktas direktyvos nuostatų aiškinimas juos atitinka. Sąvokos „turi <…> (bendrovės) kapitalo dal(į)“ ir patronuojančios bendrovės „ryš(iai) su savo dukterine bendrove“ turi būti suprantamos atsižvelgiant į šias aplinkybes, kurios – dar pakartosiu – nebūtinai yra bendrovių teisės aplinkybės.

59. Neseniai Direktyva 2003/123 [39] išplėsta direktyvos taikymo sritis asmenų atžvilgiu sustiprina mano požiūrį. Jau minėjau, kad Direktyva 2003/123 sumažinamas minimalios kapitalo dalies dydis, kurį privalo turėti patronuojanti bendrovė, norėdama remtis 4 straipsnio 1 dalimi. Be to, ja išplečiamas Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje nurodytas bendrovių sąrašas, į jį įtraukiant tam tikrus kooperatyvus, ne kapitalo bendroves, bankus ir kredito įstaigas, tam tikrus investicinius fondus ir asociacijas, vykdančias komercinę veiklą. Žinoma, šia direktyva neatmetama galimybė, kad tokio tipo bendrovės akcininkas gali būti laikomas „turinčiu (šių bendrovių) <…> kapitalo dalį“ ir gaunančiu dividendus „dėl ryšio su“ šiomis bendrovėmis, nesvarbu, kad jis neturi dukterinės bendrovės kapitalo dalies įprasta šios sąvokos prasme. Panašiai Direktyva 2003/123 iš dalies keičiama Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalis taip, kad ji taikoma, kai patronuojanti bendrovė arba *jos nuolatinis padalinys* dėl patronuojančios bendrovės ir jos dukterinės bendrovės ryšio gauna paskirstyto pelno dalį. Vėlgi tai leidžia manyti, kad teisės aktų leidėjas nemano, jog su direktyvos tikslu nesuderinama tai, kad valstybių narių reikalaujama lengvatinį mokestinį vertinimą taikyti ir pelnui, kuris gaunamas kitomis aplinkybėmis nei įprasto patronuojančios bendrovės ir dukterinės bendrovės ryšio atveju.

60. Galiausiai pabrėžiu, kad pirma pateikta analizė, mano nuomone, nereikalauja, jog Teisingumo Teismas išplėtotų savarankišką Bendrijos teisei būdingą uzufrukto teisės

38 — 2003 m. sausio 9 d. Sprendimo *Davidoff*, C-292/00, Rink. p. I-389, 24 punktas. Šis sprendimas yra tikrai puikus pavyzdys šiuo klausimu.

39 — Minėta 5 išnašoje.

sąvoką. Siekiant nustatyti direktyvos taikymo sritį, nėra svarbūs konkretūs mechanizmai, kuriais teisinė sistema leidžia akcininkui pasinaudoti organizuojant įvairius nuosavybės teisės tipus. Lemiamas dalykas veikiau yra, kaip teigia Komisija, tai, kad pagal įvairius direktyvoje numatytus kriterijus buvo turima kapitalo dalis ir dėl to buvo išmokėti dividendai.

Ar direktyva taikytina uzufrukto teisei?

61. Paaiškinau, kodėl manau, kad valstybės narės direktyva įpareigojamos taikyti 4 straipsnio 1 dalyje numatytą lengvatinį mokestinį vertinimą iš dukterinės bendrovės patronuojančios bendrovės gautiems dividendams taip pat tuo atveju, kai dukterinės bendrovės nuosavybės teisė į akcijas yra padalyta, t. y. viena bendrovė gauna dividendus pagal uzufrukto teisę, o akcijų nuosavybės teisė priklauso kitai bendrovei. Todėl, atsižvelgiant į mano pasiūlytą performuluotą prejudicinio klausimo variantą [40], nebūtina atsakyti į antrąją jo dalį, t. y. ar valstybės narės, įgyvendindamos direktyvą, vis dėlto gali išplėsti šį dividendų lengvatinį mokestinį vertinimą ir taikyti jį paprastos uzufrukto teisės į akcijas turėtojams.

62. Jei vis dėlto Teisingumo Teismas remsis kitais nei mano pasiūlytais argumentais, jis turės atsakyti ir į pastarąjį klausimą. Tokiu atveju, manau, reikėtų atsakyti teigiamai. Šią išvadą neišvengiamai galima padaryti remiantis direktyvos struktūra. Kaip nurodyta anksčiau [41], 3 straipsnio 1 dalies a punkte patronuojanti bendrovė apibrėžiama nurodant, kad ja *būtinai* laikoma kiekviena bendrovė pagal 2 straipsnį, turinti ne mažiau kaip 25 % kapitalo dalies, todėl akivaizdu, jog valstybės narės gali pasirinkti šią sąvoką apibrėžti plačiau. Mano manymu, niekas netrukdo valstybėms narėms iš dalies pakeisti šios sąvokos į ją įtraukiant akcininką uzufruktorių.

63. Jei Teisingumo Teismas sutiks su šiais argumentais, nacionalinis teismas privalės nuspręsti, ar perkeliamajame nacionalinės teisės akte taip apibrėžiama ši sąvoka nacionalinės teisės prasme. Reikia pažymėti, kad Belgijos vyriausybė šią koncepciją griežtai ginčija.

40 — Žr. šios išvados 41 punktą.

41 — Žr. šios išvados 6 punktą.

Išvada

64. Atsižvelgdama į pateiktus argumentus, manau, kad į *Cour d' Appel de Liège* pateiktą klausimą reikėtų atsakyti taip:

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, valstybės narės įpareigojamos taikyti 4 straipsnio 1 dalyje numatytą lengvatinį mokestinį vertinimą iš dukterinės bendrovės patronuojančios bendrovės gautiems dividendams taip pat tuo atveju, kai dukterinės bendrovės nuosavybės teisė į akcijas yra padalyta, t. y. viena bendrovė gauna dividendus pagal uzufrukto teisę, o akcijų nuosavybės teisė priklauso kitai bendrovei.