TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 26 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendrovių pelno mokestis – Direktyva 90/435/EEB – 1 straipsnio 2 dalis ir 4 straipsnio 2 dalis – Įvairių valstybių narių patronuojančiosios ir patronuojamosios bendrovės – Bendroji mokesčių sistema – Galimybė atskaityti iš patronuojančiosios bendrovės apmokestinamojo pelno – Nacionalinės nuostatos, kuriomis siekiama išvengti dvigubo patronuojamųjų bendrovių paskirstyto pelno apmokestinimo – Neatsižvelgimas į tai, kad egzistuoja ryšys tarp paskolų palūkanų ir kapitalo dalių, už kurias buvo išmokėti dividendai, finansavimo“

Byloje C-39/16

dėl 2016 m. sausio 8 d. *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpeno pirmosios instancijos teismas, Belgija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Argenta Spaarbank NV

prieš

Belgische Staat

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai A. Tizzano (pranešėjas), Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas E. Levits, A. Borg Barthet ir M. Berger,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. kovo 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Argenta Spaarbank NV*, atstovaujamos advokatų B. De Cock ir K. Van Duyse,

– Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux, P. Cottin ir M. Jacobs,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels,

susipažinęs su 2017 m. balandžio 27 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: nyderlandų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms [patronuojančiosioms] ir dukterinėms [patronuojamosioms] bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), 1 straipsnio 2 dalies ir 4 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Argenta Spaarbank NV* ir *Belgische Staat* (Belgijos valstybė) ginčą dėl pranešimo apie 2000 ir 2001 mokestinių metų pelno mokesčio dydį, kuris buvo išsiųstas šiai bendrovei, teisėtumo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 90/435 trečioje konstatuojamojoje dalyje numatyta:

„kadangi įvairių valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios patronuojančių ir dukterinių [patronuojamųjų] įmonių santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms [patronuojamosioms] įmonėms; kadangi dėl to skirtingų valstybių narių įmonių bendradarbiavimo sąlygos yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygos; kadangi tam, kad būtų lengviau grupuoti [Sąjungos] įmones, būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą.“

4 Šios direktyvos 1 straipsnyje numatyta:

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

– pelno, kurį tos valstybės įmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių [patronuojamųjų] įmonių, paskirstymui,

– pelno, kurį tos valstybės įmonės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms įmonėms [kitų valstybių narių įmonėms, kurių patronuojamosios įmonės jos yra], paskirstymui.

2. Ši direktyva nekliudo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos.“

5 Minėtos direktyvos 3 straipsnyje nustatyta:

„1. Taikant šią direktyvą:

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

b) „dukterinė [patronuojamoji] įmonė“ yra įmonė, 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.“

6 Tos pačios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1. Kai patronuojanti įmonė dėl ryšių su savo dukterine [patronuojamąja] įmone gauna paskirstyto pelno dalį, išskyrus pagrindinės [patronuojamosios] įmonės likvidavimo atvejį, jos valstybė narė:

– tokio pelno neapmokestina arba

– tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiai įmonei išskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą įmonių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė [patronuojamoji] įmonė, ir, esant reikalui, pagal 5 straipsnyje nurodytas leidžiančias nukrypti nuostatas, – valstybės narės, kurios rezidentė yra dukterinė [patronuojamoji] įmonė, taikomo mokesčio prie šaltinio sumą, ne didesnę už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą.

2. Tačiau kiekviena valstybė narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės [patronuojamosios] įmonės 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 [patronuojamosios] bendrovės paskirstyto pelno.“

Belgijos teisė

7 Direktyva 90/435 buvo perkelta į Belgijos nacionalinę teisę 1991 m. spalio 23 d. Įstatymu (1991 m. lapkričio 15 d. *Moniteur Belge*, p. 25619), kuriuo pakeista galiojusi galutinai apmokestinamų pajamų tvarka (toliau – GAP tvarka).

8 1992 m. kodifikavus pajamų mokesčio teisės aktus, atitinkamos GAP tvarkos nuostatos buvo perkeltos į 1992 m. balandžio 10 d. Karaliaus dekretu konsoliduoto ir 1992 m. birželio 12 d. Įstatymu (1992 m. liepos 30 d. *Moniteur Belge* priedas) patvirtinto *Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992* (1992 m. Pajamų mokesčio kodeksas; toliau – WIB92) 202, 204 ir 205 straipsnius; šis WIB92 buvo įgyvendintas 1993 m. rugpjūčio 27 d. *arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992* (Karaliaus dekretas dėl 1992 m. pajamų mokesčio kodekso įgyvendinimo; 1993 m. rugsėjo 13 d. *Moniteur Belge*, p. 20096).

9 Pagal šias nuostatas bendrovė iš savo pelno kaip galutinai apmokestintas pajamas gali atskaityti (toliau – GAP atskaitymas) 95 % dividendų, gautų iš savo patronuojamųjų bendrovių, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 90/435.

10 GAP tvarkos taikymas trumpai gali būti apibūdintas taip, kaip aprašoma toliau. Pirma, patronuojamosios bendrovės išmokėti dividendai turi būti įskaityti į patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazę. Antra, šie dividendai atskaitomi iš šios mokesčio bazės, bet tik tuomet, jeigu atitinkamu mokestiniu laikotarpiu, atskaičius kitą neapmokestinamą pelną, dar lieka pelno.

11 Šiomis aplinkybėmis *loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses* (1995 m. gruodžio 20 d. Įstatymu dėl fiskalinių, finansinių ir kitų nuostatų) (1995 m. gruodžio 23 d. *Moniteur Belge*, p. 34578) į WIB92 buvo įterptas 198 straipsnio 10 punktas. Pagrindinėje byloje taikytinoje redakcijoje nustatyta:

„Veiklos sąnaudomis nelaikoma:

<…>

10 Nepažeidžiant [WIB92] 55 straipsnio taikymo, palūkanos, neviršijančios sumos, kuri lygi pagal [WIB92] 202–204 straipsnius atskaitytinų dividendų, kuriuos bendrovė gauna už akcijas, jų perleidimo momentu neišlaikytas nepertraukiamai bent vienus metus, sumai.

[Ankstesnė pastraipa] vis dėlto netaikoma nei akcijoms ar kapitalo dalims, išlaikytoms susijusiose bendrovėse, ar akcijoms, išlaikytoms bendrovėse, su kuriomis susijęs akcijų paketas, net jei jos yra investicijos į grynuosius pinigus, nei kitoms akcijoms ar kapitalo dalims, priskirtoms prie ilgalaikio finansinio turto.“

12 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos [WIB92] 202 straipsnis suformuluotas taip:

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

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

<…>

2 straipsnis. 1 dalies 1 ir 2 punktuose 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 mln. Belgijos frankų (BEF) (apie 1 240 000 EUR)].

Tačiau ši sąlyga netaikoma pajamoms:

1 kurias gauna 56 straipsnio 1 dalyje minėtos kredito įstaigos <…>“

13 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos [WIB92] 204 straipsnyje nustatyta:

„Pagal 202 straipsnio 1 dalies 1, 3 ir 4 punktus atskaitytinos pajamos laikomos įtrauktomis į mokestinio laikotarpio pelną ir sudaro 95 % surinktų ar gautų sumų, kurias galima padidinti realiu ar tariamu kilnojamojo turto mokesčiu arba, kiek tai susiję su 202 straipsnio 1 dalies 4 ir 5 punktuose minėtomis pajamomis, sumažinti pardavėjui skirtų palūkanų suma, jei vertybiniai popieriai buvo įsigyti mokestiniu laikotarpiu.“

14 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekreto dėl 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso įgyvendinimo 106 straipsnio 5 dalyje numatyta:

„Nuo kilnojamojo turto mokesčio visiškai atleidžiami dividendai, kuriuos Belgijoje įsteigta patronuojamoji bendrovė išmoka kitoje Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei.

Tai netaikoma, kai patronuojančiosios bendrovės turima akcijų dalis, už kurią išmokami dividendai, yra mažesnė nei 25 % patronuojamosios bendrovės kapitalo, o minimali reikalaujama 25 % dalis turėta ar turima trumpesnį nei vienų metų nepertraukiamą laikotarpį.

Šio straipsnio 1 ir 2 dalyse vartojamos sąvokos „patronuojamoji bendrovė“ ir „patronuojančioji bendrovė“ reiškia patronuojamąsias ir patronuojančiąsias bendroves, kaip jos suprantamos pagal direktyvą [90/435].“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 *Argenta Spaarbank* yra kredito įstaiga, turinti veiklos leidimą pagal Belgijos teisę, kuri 1999 ir 2000 finansiniais metais (2000 ir 2001 mokestiniai metai) gavo dividendų už turimas bendrovių, įsteigtų Belgijoje ir kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse, kapitalo dalis, kurios šių dividendų išmokėjimo momentu tam tikrais atvejais jai priklausė trumpiau nei metus, o kitais atvejais – ilgiau nei metus.

16 Pagal pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos WIB92 202 ir 204 straipsnius *Argenta Spaarbank*, kaip patronuojančioji bendrovė, pasinaudojo GAP atskaitymu, neviršydamas 95% minėtų dividendų.

17 Be to, atsižvelgdama į savo kredito įstaigos statusą, nagrinėjamais finansiniais metais ji taip pat sumokėjo 11 702 186 712 BEF (apie 290 090 000 EUR) ir 13 322 033 492 BEF (apie 330 245 000 EUR) palūkanų, jos buvo įtrauktos į šios bendrovės pelno ir nuostolių ataskaitą (eilutė „Palūkanos ir panašios išlaidos“).

18 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šios palūkanos nebuvo sumokėtos už paskolas, paimtas patronuojamosios bendrovės kapitalo dalims įsigyti. Atvirkščiai, minėtos palūkanos buvo susijusios su taupomosiomis sąskaitomis, einamosiomis sąskaitomis, terminuotais indėliais ir kitais investiciniais produktais, kuriuos *Argenta Spaarbank*, kaip kredito įstaiga, laikė savo klientų vardu ir kurie dėl to galėjo būti atskaityti kaip veiklos sąnaudos.

19 Vis dėlto WIB92 198 straipsnio 10 punkte numatyta, kad negalima atskaityti palūkanų, neviršijančių sumos, kuri lygi pagal WIB92 202–204 straipsnius atskaitytinų dividendų, kuriuos gauna bendrovė už akcijas ar kapitalo dalis, neišlaikytas nepertraukiamai bent vienus metus nuo jų perleidimo momento, sumai, ir nereikalaujama, kad būtų priežastinis ryšys tarp tokių palūkanų ir dividendų, kuriems taikomas GAP atskaitymas.

20 1999 finansiniais metais (2000 mokestiniai metai) *Argenta Spaarbank* gavo 3 059 292 BEF (apie 75 838 EUR) dividendų, o 2000 finansiniais metais (2001 mokestiniai metai) – 11 960 419 BEF (apie 296 490 EUR) dividendų už kapitalo dalis, kurios dividendų išmokėjimo momentu jai priklausė trumpiau kaip vienus metus.

21 Pagal WIB92 198 straipsnio 10 punktą mokesčių administratorius išsiuntė *Argenta Spaarbank* du tikslinamuosius pranešimus apie mokesčio 2000 ir 2001 mokestiniais metais dydį, nurodydama, kad atitinkamai 75 837,87 EUR ir 296 491,04 EUR palūkanų sumos buvo pridėtos prie „išlaidų, kurių neleidžiama neapmokestinti“, todėl jos negali būti atskaitytos iš šios patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno.

22 2004 m. gegužės 4 d. *Gewestelijke directeur van het Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit* (I Nacionalinio pelno ir pajamų mokesčių administravimo kontrolės centro regiono direktorius, Belgija) sprendimu atmetė *Argenta Spaarbank* prieštaravimus dėl šių pranešimų apie mokesčio dydį.

23 2004 m. rugpjūčio 3 d. *Argenta Spaarbank* apskundė šį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpeno pirmosios instancijos teismas, Belgija), siekdama, kad būtų panaikinti minėti pranešimai apie mokesčio dydį, ir, be kita ko, nurodydama, kad WIB92 198 straipsnio 10 punktas yra nesuderinamas su

Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalimi, nes pagal pastarąją nuostatą valstybėms narėms tik leidžiama neatskaitytinomis laikyti palūkanas, kurios turi priežastinį ryšį su dividendais, kuriems buvo taikomas GAP atskaitymas.

24 Tokiomis aplinkybėmis *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpeno pirmosios instancijos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar 2000 ir 2001 mokestiniais metais taikomos [WIB92] redakcijos 198 straipsnio 10 punktas pažeidžia direktyvos [90/435] 4 straipsnio 2 dalį tiek, kiek jame numatyta, kad veiklos sąnaudomis nelaikomos palūkanos, neviršijančios sumos, kuri lygi pagal [WIB92] 202–204 straipsnius atskaitytinų dividendų, kuriuos gauna bendrovė už akcijas, jų perleidimo momentu neišlaikytas nepertraukiamai bent vienus metus, sumai, kai nedaroma skirtumo pagal tai, ar minėti palūkanų mokėjimai yra susiję su kapitalo dalimis (kapitalo dalių finansavimu), už kurias mokami neapmokestintini dividendai, ar ne?

2. Ar 2000 ir 2001 mokestiniais metais taikomos [WIB92] redakcijos 198 straipsnio 10 punktas yra nuostata dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos, kaip tai suprantama pagal direktyvos [90/435] 1 straipsnio 2 dalį, ir, jei taip, ar šiuo atveju [WIB92] 198 straipsnio 10 punktu viršijama tai, kas būtina siekiant kovoti su tokiu sukčiavimu ar piktnaudžiavimu, tiek, kiek jame numatyta, kad veiklos sąnaudomis nelaikomos palūkanos, neviršijančios sumos, kuri lygi pagal [WIB92] 202–204 straipsnius atskaitytinų dividendų, kuriuos gauna bendrovė už akcijas, jų perleidimo momentu neišlaikytas nepertraukiamai bent vienus metus, sumai, kai nedaroma skirtumo pagal tai, ar minėti palūkanų mokėjimai yra susiję su kapitalo dalimis (kapitalo dalių finansavimu), už kurias mokami neapmokestintini dividendai, ar ne?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumo

25 Belgijos vyriausybė ginčija prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą. Grįsdama šį pagrindą dėl nepriimtinumo, Belgijos vyriausybė pažymi, kad pagal WIB92 198 straipsnio 10 punktą Belgijos mokesčių institucijos turi teisę nesutikti neatskaitytinomis išlaidomis laikyti visas patronuojančiosios bendrovės per atitinkamus mokestinius metus sumokėtas palūkanas, neviršijančias dividendų, kurie gauti už mažiau nei metus išlaikytas patronuojamosios bendrovės kapitalo dalis ir kuriems taikomas GAP atskaitymas.

26 Tokiomis aplinkybėmis minėta vyriausybė tvirtina, kad šis straipsnis iš tikrųjų yra panašus į Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalį, nes šioje nuostatoje numatytas būdas kovoti su piktnaudžiavimu, t. y. praktika, kai imamos paskolos siekiant sumažinti patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazę, todėl atsiranda atskaitytinos palūkanos įsigijus kapitalo dalių iš patronuojamųjų įmonių, kurios taip pat gauna atskaitytinus dividendus.

27 Vis dėlto kadangi WIB92 198 straipsnio 10 punktu netiesiogiai būtų neutralizuojamas pagal WIB92 202–204 straipsnius nustatytas dividendų, gautų už trumpą laiką turimas akcijas, atskaitymas, turėtų būti laikoma, jog minėtą straipsnį apima Direktyvos 90/435 3 straipsnio 2 dalis, pagal kurią valstybėms narėms leidžiama netaikyti šioje direktyvoje nustatytos pelno atskaitymo schemos bendrovėms, „kurios neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus kapitalo dalies, dėl kurios jos galėtų būti laikomos patronuojančiomis įmonėmis“. Iš tiesų, pasak Belgijos vyriausybės, pastaroji nuostata reiškia, kad esant joje nurodytoms aplinkybėms valstybės narės neprivalo laikytis Direktyvos 90/435. Taigi jos gali ne tik atsisakyti suteikti šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje numatytas lengvatas, bet ir laikyti išlaidas neatskaitytinomis tokiu mastu ir tokiomis aplinkybėmis, kurios neatitinka minėtos

direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje numatytų aplinkybių, arba netgi taikyti nuostatą dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, kuri viršytų tai, kas būtina siekiant užkirsti kelią tokiam sukčiavimui ar piktnaudžiavimui.

28 Šiuo požiūriu WIB92 198 straipsnio 10 punktas susijęs su situacija, kuri nepatenka į Direktyvos 90/435 taikymo sritį.

29 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Direktyvos 90/435 3 straipsnio 2 dalyje numatyta, jog nukrypdamos nuo 1 dalies valstybės narės turi „galimybę“ „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.

30 Iš pačios nuostatos formuluotės matyti, kad pagal šią nuostatą nėra nustatyta bendra Direktyvos 90/435 taikymo išimtis, o tik suteikiama valstybėms narėms galimybė, kurią tie, kurie nori ją pasinaudoti, turi įgyvendinti savo nacionalinėje teisėje. Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją direktyvos nuostatos turi būti įgyvendintos neginčijamai privalomą galią turinčiais aktais, konkrečiai, tiksliai ir aiškiai, kad būtų tenkinamas teisinio saugumo reikalavimas (žr. 2015 m. spalio 15 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-137/14, EU:C:2015:683, 51 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

31 Šiuo aspektu svarbu konstatuoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismui pateikė WIB92, konkrečiai WIB92 198 straipsnio 10 punkto, išaiškinimą, kuris skyrėsi nuo pateikto Belgijos vyriausybės.

32 Minėtas teismas nurodo, kad Belgijos teisės aktų leidėjas iš pradžių į nacionalinę teisę perkėlė Direktyvą 90/435, taikydamas visas jos nuostatas nacionalinėms patronuojančiosioms bendrovėms, aiškiai nenumatydamas bendrovei jokio minimalaus akcijų išlaikymo laikotarpio tam, kad ji įgytų patronuojančiosios bendrovės statusą patronuojamosios bendrovės, kurioje ji turi kapitalo dalių, atžvilgiu ir kad jai būtų leista atskaityti dividendus, gautus už šias akcijas.

33 Taigi, minėto teismo teigimu, Belgijos Karalystė, priimdama WIB92, nepasinaudojo Direktyvos 90/435 3 straipsnio 2 dalies antros įtraukos pirmoje sakinio dalyje valstybėms narėms suteikta galimybe.

34 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, išsamiai išnagrinėjęs WIB92 198 straipsnio 10 punkto parengiamuosius dokumentus, prasmę ir tikslą, mano, kad šia nuostata Belgijos teisėje įgyvendinta Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalis, nes ja siekiama nacionalinėms patronuojančiosioms bendrovėms užkirsti kelią pasinaudoti dvigubu mokesčių atskaitymu, kai atskaitytinomis skolintomis lėšomis įsigyjama patronuojamųjų bendrovių, kurios išmoka taip pat atskaitytinus dividendus, akcijų.

35 Taigi priežastis, kodėl WIB92 198 straipsnio 10 punkte nenumatyta tokio akcijų įsigijimo ir minėto sandorio finansavimo sąsaja, kyla ne iš Belgijos teisės aktų leidėjo siekio neutralizuoti dividendų, gautų už trumpą laiką turimas akcijas, atskaitymą, naudojantis Direktyvos 90/435 3 straipsnio 2 dalies [antros įtraukos] pirmoje sakinio dalyje nurodytu leidimu, o iš minėto leidėjo siekio įveikti praktinius mokesčių institucijų sunkumus, norint konkrečiai patikrinti sandorio finansavimo ir įsigyto turto sąsają, kai įgyvendinama šios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje numatyta leidžianti nukrypti nuostata.

36 Remdamasis šiuo WIB92 198 straipsnio 10 punkto aiškinimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manė, kad siekiant išspręsti nagrinėjamą ginčą būtina pateikti šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

37 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją pastarojo teismo ir nacionalinių teismų bendradarbiavimo, įtvirtinto SESV 267 straipsnyje, atveju tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuriam tenka atsakomybė priimti 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 (žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, 16 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vervloet ir kt.*, C-76/15, EU:C:2016:975, 56 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

38 Be to, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas, nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą, neprivalo aiškinti nacionalinių nuostatų ir nuspręsti dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikto jų aiškinimo teisingumo. Iš tiesų pagal Sąjungos ir nacionalinių teismų kompetencijų paskirstymą Teisingumo Teismas turi atsižvelgti į prejudicinių klausimų faktines ir teisines aplinkybes, nurodytas sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą (2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Angelidaki ir kt.*, C-378/07–C-380/07, EU:C:2009:250, 48 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

39 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad siekiant įvertinti Belgijos vyriausybės nurodytą nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą, reikia remtis tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktu WIB92 198 straipsnio 10 punkto išaiškinimu, nurodytu iš esmės šio sprendimo 32–35 punktuose.

40 Atsižvelgiant į šį išaiškinimą ir šio sprendimo 30 punkte primintą jurisprudenciją, reikia konstatuoti, kad tokia nuostata, kaip WIB92 198 straipsnio 10 punktas, patenka į Direktyvos 90/435 taikymo sritį, nes šios nuostatos turinys negali būti suprantamas taip, kad ji nei tiesiogiai, nei juo labiau netiesiogiai, kaip tvirtina Belgijos vyriausybė, negali būti priskiriama prie šios direktyvos 3 straipsnio 2 dalies antros įtraukos pirmoje sakinio dalyje numatytos neprivalomos leidžiančios nukrypti nuostatos.

41 Tokiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia pripažinti priimtinu.

Dėl esmės

Dėl pirmojo klausimo

42 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalis draudžia nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai WIB92 198 straipsnio 10 punktą, pagal kurią patronuojančiosios bendrovės sumokėtos palūkanos už paskolą negali būti atskaitytos iš šios patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno, neviršijant sumos, kuri yra lygi jau mokesčių tikslais atskaitytų dividendų, gautų už minėtai patronuojančiajai bendrovei priklausančias ir trumpiau nei vienus metus išlaikytas patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalis, sumai, net jei tokios palūkanos nėra susijusios su tokių kapitalo dalių finansavimu.

43 Siekiant pateikti naudingą atsakymą į šį klausimą, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją reikia atsižvelgti ne tik į Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalies formuluotę, bet ir į šios direktyvos tikslus ir sistemą (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 22 punktą; 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 26 punktą ir 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 24 punktą).

44 Visų pirma reikia konstatuoti, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalies formuluotė yra aiški ir nedviprasmiška, taigi tai reiškia, kad pagal šią nuostatą valstybei narei suteikiama vien galimybė neleisti iš patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno atskaityti tik privalomų mokėjimų, susijusių su pastarosios bendrovės turima patronuojamosios bendrovės kapitalo dalimi.

45 Taigi iš minėtos nuostatos teksto matyti, kad pagal ją valstybėms narėms negali neleisti atskaityti visų palūkanų, kurias patronuojančioji bendrovė sumokėjo už paskolas, neviršijant sumos, kuri lygi dividendų, gautų už jos turimas patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalis, sumai.

46 Šį pažodinį aiškinimą patvirtina Direktyvos 90/435 struktūra ir ja siekiamas tikslas.

47 Šiuo klausimu primintina, kad, kaip matyti iš Direktyvos 90/435 trečios konstatuojamosios dalies, įtvirtinant bendrąją mokesčių sistemą, ja siekiama pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Europos Sąjungos lygmeniu. Taigi šia direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios patronuojamosios bendrovės išmokamas pelnas kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus (2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 27 punktas ir 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

48 Taigi remiantis Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalyje ir 5 straipsnio 1 dalyje numatytomis priemonėmis minėta direktyva siekiama išvengti patronuojamųjų bendrovių patronuojančiosioms bendrovėms paskirstytų dividendų dvigubo apmokestinimo, vengiant to, kad už paskirstytąjį pelną pirmiausia būtų apmokestinama patronuojamoji bendrovė, o paskui – patronuojančioji bendrovė (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 27 punktą; 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 29 punktą; 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 57 punktą ir 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 36 punktą).

49 Kiek tai susiję konkrečiai su Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalimi, joje numatyta, jog, kai patronuojančioji bendrovė dėl ryšių su savo patronuojamąja bendrove gauna paskirstytąjį pelną, patronuojančiosios bendrovės valstybė narė tokio pelno neapmokestina arba suteikia teisę šiai patronuojančiajai bendrovei atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo patronuojamoji bendrovė, ir prireikus valstybės narės, kurios rezidentė yra patronuojamoji bendrovė, taikomo mokesčio prie šaltinio sumą, ne didesnę už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą (2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 102 punktas; 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 25 punktas ir 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 37 punktas).

50 Taigi tai susiję su leidžiančia nukrypti nuostata, kuria remiantis pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalį valstybės narės gali numatyti, jog visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl patronuojamosios bendrovės pelno paskirstymo, negali būti atskaitomi iš patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno.

51 Šiomis aplinkybėmis, pirma, reikia pabrėžti, kad ši nuostata turi būti aiškinama siaurai, todėl pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją negali būti aiškinama plačiau, nei nustatyta šios nuostatos tekste (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, EU:C:1996:387, 27 punktą ir 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, 86 punktą).

52 Antra, reikia konstatuoti, kad dėl Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos teisės normos šio straipsnio 1 dalyje įtvirtinta teisės norma taptų neveiksminga, jeigu minėta pirmoji teisės norma būtų aiškinama kaip leidžianti valstybei narei uždrausti iš patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno atskaityti visas už paskolas mokėtinas palūkanas, kurių suma neviršija nuo mokesčio atleidžiamų dividendų, kuriuos patronuojančioji bendrovė gauna už turimas patronuojamosios bendrovės kapitalo dalis, sumos, taip, kad šis neatskaitymas nebūtų taikomas tik palūkanų mokėjimams, susijusiems su

tokių kapitalo dalių, už kurias išmokami šie dividendai, finansavimu. Iš tiesų toks aiškinimas leistų valstybėms narėms netiesiogiai padidinti patronuojančiosios bendrovės apmokestinamą pelną, darant poveikį tam, kad vienoje valstybėje narėje esančios patronuojamosios bendrovės išmokėti dividendai kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralūs.

53 Galiausiai tik šio sprendimo 44 ir 45 punktuose pateiktas Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalies pažodinis aiškinimas yra suderinamas su konkrečiu tikslu, kurio siekiama šia nuostata, atsižvelgiant į Direktyvos 90/435 struktūrą.

54 Pagal šią nuostatą valstybėms narėms suteikiama galimybė turi užkirsti kelią patronuojančiajai bendrovei pasinaudoti dviguba mokestine lengvata, atsirandančia, pirma, dėl pelno, kuris yra neapmokestinamas pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmą įtrauką, ir, antra, dėl mokesčio sumažinimo atskaičius nuostolius, susijusius su turima kapitalo dalimi ir atsiradusius dėl minėto pelno paskirstymo (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, 42 punktą).

55 Šiuo tikslu Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybėms narėms leidžiama tik užkirsti kelią patronuojančiajai bendrovei gauti dvigubą mokestinę lengvatą, nurodytą pirmesniame punkte. Iš tiesų, jeigu valstybėms narėms būtų leidžiama nesuteikti patronuojančiosioms bendrovėms galimybės atskaityti palūkanų, nesusijusių su kapitalo dalių, už kurias išmokami minėti neapmokestinami dividendai, įsigijimu, akivaizdžiai būtų viršyta tai, kas būtina tokiam tikslui pasiekti.

56 Darytina išvada, kad tokia nacionalinė nuostata, kaip WIB92 198 straipsnio 10 punktas, pagal kurią iš esmės ir automatiškai neleidžiama mokesčių tikslais kaip išlaidų ar veiklos sąnaudų atskaityti palūkanų, susijusių su patronuojančiosios bendrovės paimta paskola ir neviršijančių sumos, kuri lygi dividendų, kuriuos ši patronuojančioji bendrovė gauna už patronuojamosios bendrovės kapitalo dalis ir kuriems jau buvo taikytas atskaitymas mokesčių tikslais, sumai, net jei tų palūkanų mokėjimas nesusijęs su tokių kapitalo dalių įsigijimo finansavimu, nereiškia įgyvendinimo, suderinamo su Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalyje nustatyta nukrypti leidžiančia nuostata.

57 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinę nuostatą, kaip antai WIB92 198 straipsnio 10 punktą, pagal kurią patronuojančiosios bendrovės sumokėtos palūkanos už paskolą negali būti atskaitytos iš šios patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno, neviršijant sumos, kuri yra lygi jau mokesčių tikslais atskaitytų dividendų, gautų už minėtai patronuojančiajai bendrovei priklausančias ir trumpiau nei vienus metus išlaikytas patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalis, sumai, net jei tokios palūkanos nėra susijusios su tokių kapitalo dalių finansavimu.

Dėl antrojo klausimo

58 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybėms narėms leidžiama taikyti tokią nacionalinę nuostatą, kokia įtvirtinta WIB92 198 straipsnio 10 punkte.

59 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalyje numatyta, jog šia direktyva nekliudoma taikyti nacionalinių arba sutarčių nuostatų, būtinų siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo.

60 Kaip savo išvados 51 punkte nurodė generalinė advokatė, Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalis atspindi bendrąjį Sąjungos teisės principą, kad piktnaudžiauti teise yra draudžiamas (žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 38 punktą), todėl teisės subjektai negali remtis

Sąjungos teisės normomis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 69 punktą ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Kratzer*, C-423/15, EU:C:2016:604, 37 punktą).

61 Vis dėlto reikia pažymėti, kad, kaip savo išvados 52 punkte nurodė generalinė advokatė, Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalis yra pagrindinė nuostata, kurios turinys išsamiai paaiškintas kitose šios direktyvos nuostatose, be kita ko, 4 straipsnio 2 dalyje, ir nurodyta, kad ja visų pirma siekiama kovoti su patronuojančiųjų bendrovių piktnaudžiavimu, atsirandančiu dėl dvigubo mokesčių atskaitymo (pagal analogiją žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, EU:C:1996:387, 31 punktą).

62 Iš atsakymo, pateikto į pirmąjį klausimą, matyti, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalis draudžia tokią nacionalinę nuostatą, kokia įtvirtinta WIB92 198 straipsnio 10 punkte, nes ji viršija priemones, kurias Sąjungos teisės aktų leidėjas laikė tinkamomis, kad būtų išvengta patronuojančiųjų bendrovių piktnaudžiavimo, susijusio su galimybe pasinaudoti dvigubu mokesčių atskaitymu.

63 Atsižvelgiant į visa tai, kad išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama, jog pagal ją valstybėms narėms neleidžiama taikyti tokios nacionalinės nuostatos, kokia įtvirtinta WIB92 198 straipsnio 10 punkte, nes ji viršija tai, kas būtina siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

64 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. **1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms [patronuojančiosioms] ir dukterinėms [patronuojamosioms] bendrovėms, 4 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinę nuostatą, kaip antai 1992 m. balandžio 10 d. Karaliaus dekretu konsoliduoto ir 1992 m. birželio 12 d. Įstatymu patvirtinto *Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992* 198 straipsnio 10 punktą, pagal kurią patronuojančiosios bendrovės sumokėtos palūkanos už paskolą negali būti atskaitytos iš šios patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno, neviršijant sumos, kuri yra lygi jau mokesčių tikslais atskaitytų dividendų, gautų už minėtai patronuojančiajai bendrovei priklausančias ir trumpiau nei vienus metus išlaikytas patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalis, sumai, net jei tokios palūkanos nėra susijusios su tokių kapitalo dalių finansavimu.**

2. **Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, jog pagal ją valstybėms narėms neleidžiama taikyti tokios nacionalinės nuostatos, kokia įtvirtinta 1992 m. balandžio 10 d. Karaliaus dekretu konsoliduoto ir 1992 m. birželio 12 d. Įstatymu patvirtinto *Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992* 198 straipsnio 10 punkte, nes ji viršija tai, kas būtina siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo.**

Parašai.