TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 15 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Direktyva 78/660/EEB — Tam tikrų tipų bendrovių metinės atskaitomybės — Tikros ir teisingos padėties principas — Rizikos ribojimo principas — Akcijų pasirinkimo sandorį išleidusi bendrovė, šio pasirinkimo sandorio perleidimo kainą įtraukusi į apskaitą kaip pajamas finansiniais metais, kuriais šis pasirinkimo sandoris baigtas vykdyti, arba pasibaigus šio sandorio galiojimo laikotarpiui“

Sujungtose bylose C-444/16 ir C-445/16

dėl *cour d'appel de Mons* (Belgija) 2016 m. rugpjūčio 3 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2016 m. rugpjūčio 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Immo Chiaradia SPRL (C-444/16),

Docteur De Bruyne SPRL (C-445/16)

prieš

État belge

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Juhász, teisėjai C. Vajda (pranešėjas) ir K. Jürimäe,

generalinis advokatas M. Bobek,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Immo Chiaradia SPRL* ir *Docteur De Bruyne SPRL*, atstovaujamų advokato J.-J. Vandenbroucke,

— Europos Komisijos, atstovaujamos H. Støvlbæk ir N. Gossement,

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

priima šį

* Proceso kalba: prancūzų.

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtosios Tarybos direktyvos 78/660/EEB, grindžiamos [SESV 50 straipsnio 2 dalies g punkto], dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių (OL L 222, 1978, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 21), iš dalies pakeistos 2003 m. birželio 18 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2003/51/EB (OL L 178, 2003, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 273) (toliau – Direktyva 78/660), išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant, pirma, *Immo Chiaradia SPRL* ir, antra, *Docteur De Bruyne SPRL* ginčą su *État belge* (Belgijos valstybė) dėl apeliančių pagrindinėse bylose mokėtino pelno mokesčio už atitinkamai 2006 ir 2008 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 78/660 trečioje konstatuojamojoje dalyje numatyta:

„kadangi Bendrijoje <…> būtina nustatyti minimalius vienodus teisinius reikalavimus viešai skelbtinos finansinės informacijos apimčiai, kurių privalėtų laikytis tarpusavyje konkuruojančios bendrovės“.

4 Direktyvos 78/660 2 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Metinė atskaitomybė pateikia tikrą ir teisingą bendrovės turto, įsipareigojimų, finansinės būklės ir pelno arba nuostolio padėtį.“

5 Direktyvos 78/660 20 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Atidėjimai yra skirti aiškios kilmės įsipareigojimams padengti, jeigu balanso sudarymo dieną atrodo aišku, kad reikės juos padengti, arba aišku, kad reikės juos padengti, tik neaišku, kokio jie dydžio arba kada juos reikės padengti.“

6 Direktyvos 78/660 31 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės garantuoja, kad metinės ataskaitomybės [atskaitomybės] straipsniai būtų vertinami pagal žemiau išvardintus bendruosius principus:

<…>

c) vertinama atsargiai, būtent [bet kuriuo atveju turi būti laikomasi rizikos ribojimo principo, būtent]:
   aa) galima atsižvelgti tik į iki balanso sudarymo dienos gautą pelną;
   bb) reikia atsižvelgti į visus įsipareigojimus, susijusius su aptariamaisiais arba praėjusiais finansiniais metais, net jeigu tokių įsipareigojimų galimybė paaiškėja tik po balanso dienos iki jo sudarymo datos [tik po paskutinės finansinių metų dienos iki balanso sudarymo dienos];
   cc) reikia atsižvelgti į visas nusidėvėjimo sumas nepriklausomai nuo to, ar finansinių metų rezultatas yra pelnas ar nuostolis;

d) į finansinių metų pajamas ir sąnaudas turi būti atsižvelgiama nepriklausomai nuo to, kokiu metu sąnaudos padarytos [patirtos], o pajamos gautos;

e) turto ir įsipareigojimų straipsnių elementai turi būti vertinami atskirai;

<…>“

Belgijos teisė

7 Pagrindinėms byloms taikytinos redakcijos 1999 m. kovo 26 d. *loi relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des diverses dispositions* (*Moniteur belge*, 1999 m. balandžio 1 d., p. 10904; Įstatymas dėl Belgijos užimtumo veiksmų plano 1998 m. ir įvairių nuostatų, toliau – 1999 m. kovo 26 d. įstatymas) 41 straipsnyje nustatyta:

„Šiame poskirsnyje vartojamų terminų apibrėžtys:

1° bendrovė – juridinio asmens statusą turinti Belgijos arba užsienio bendrovė;

2° akcija – bet kuri akcija, kapitalo dalis arba pelno dalis;

3° pasirinkimo sandoris (opcionas) – teisė už sutartą arba ateityje per nustatytą laikotarpį sutarsimą kainą pirkti arba pasirašyti tam tikrą skaičių bendrovei didinant kapitalą išleistų akcijų;

<…>

5° birža – reguliuojama rinka arba kita nuolat aktyvi atviroji rinka.“

Pagrindinės bylos ir prejudicinis klausimas

8 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-444/16 matyti, kad 2002 m. vasario 11 d. *Immo Chiaradia* pagal 1999 m. kovo 26 d. įstatymą išleido ir už atlygį perleido savo vadovui pasirinkimo sandorio teisę pirkti 2 360 kitos įmonės akcijų. Pasirinkimo sandorio kaina siekė 12 942 EUR ir atitiko bet kokio pobūdžio natūra gautų pajamų, kaip nustatyta šiame įstatyme, sumą, t. y. sudarė 20 % vertybinių popierių vertės, siekiančios 64 709,36 EUR.

9 2005 m. rugpjūčio 26 d. *Immo Chiaradia* pagal 1999 m. kovo 26 d. įstatymą išleido ir už atlygį perleido savo vadovui antrą pasirinkimo sandorio teisę pirkti 18 423 kitos įmonės akcijų. Pasirinkimo sandorio kaina siekė 9 996,35 EUR ir atitiko bet kokio pobūdžio natūra gautų pajamų, kaip nustatyta šiame įstatyme, sumą, t. y. sudarė 20 % vertybinių popierių vertės, siekiančios 49 981,77 EUR.

10 Pasirinkimo sandorių kaina įtraukta į *Immo Chiaradia* sukauptų sąnaudų (įsipareigojimų) sąskaitą, taigi neįtraukta kaip pajamos į pelno ir nuostolio ataskaitą.

11 *Immo Chiaradia* vadovas 2006 mokestiniais metais iš dalies pasinaudojo savo antrąja pasirinkimo sandorio teise, todėl *Immo Chiaradia* užregistravo 3 265 EUR nuostolį.

12 2008 m. lapkričio 13 d. mokesčių administratorius *Immo Chiaradia* išsiuntė pranešimą dėl ištaisymo ir ją informavo apie savo ketinimą nedelsiant apmokestinti į neparodytą rezervą įtrauktas pasirinkimo sandorių sumas už 2006 mokestinius metus, sudarančias 22 708,35 EUR.

13 Nors *Immo Chiaradia* prieštaravo, mokesčių administratorius jai pateikė sprendimą, kuriame patvirtino savo ketinimą atsižvelgiant į pervertintus įsipareigojimus apmokestinti vadovo sumokėtą pasirinkimo sandorio kainą, – mokesčių administratoriaus nuomone, ši suma pripažintina bet kokio pobūdžio atlygiu ir į apskaitą turi būti įtraukta kaip 2006 mokestinių metų pajamos (mokestiniai metai baigėsi 2005 m. gruodžio 31 d.). Taigi 2008 m. gruodžio 23 d. mokesčių administratorius nurodė *Immo Chiaradia* papildomai sumokėti mokesčių už 2006 m. mokestinius metus.

14 2009 m. sausio 14 d. *Immo Chiaradia* dėl šio apmokestinimo pateiktas administracinis skundas buvo atmestas 2012 m. gegužės 24 d. mokesčių administratoriaus sprendimu.

15 2012 m. rugpjūčio 6 d. *Immo Chiaradia* dėl ginčijamo apmokestinimo pareiškė ieškinį *Tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons* (Heno pirmosios instancijos teismas, Monso skyrius, Belgija); šis jį atmetė 2014 m. balandžio 3 d. sprendimu.

16 Paskui 2014 m. birželio 30 d. *Immo Chiaradia* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *cour d'appel de Mons* (Monso apeliacinis teismas). Pateikdama apeliacinį skundą ji siekia, kad būtų nurodyta panaikinti ginčijamą apmokestinimą, nes nėra jokios teisės akto nuostatos, kurioje būtų reglamentuota nagrinėjamo pasirinkimo sandorio apskaita arba nustatyta tokio sandorio apmokestinimo tvarka. Ji nurodė, kad sandorį į apskaitą įtraukė pagal *Commission des Normes Comptables* (Apskaitos standartų komisijos (toliau – ASK)) išvadą 167/1 ir už pasirinkimo sandorį emitentės gautą kainą pasirinko laikyti atlygiu už riziką, kurią ši prisiėmė visą pasirinkimo sandorio galiojimo laikotarpį, todėl minėta kaina yra ekonomiškai pagrįsta ir į veiklos rezultatą turi būti įtraukta tik pasibaigus šiam laikotarpiui.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad keliuose savo sprendimuose jis yra nusprendęs, jog mokesčių administratorius negali apmokestinti į neparodytą rezervą įtrauktos pasirinkimo sandorio sumos. Šiuose sprendimuose jis nurodė, kad nėra aiškios nukrypti nuo apmokestinimo taisyklių leidžiančios nuostatos, todėl apmokestinamasis pelnas nustatomas pagal apskaitos taisykles. Paskui jis išnagrinėjo tris ASK išvadas, taip pat ir išvadą 167/1.

18 Minėtuose sprendimuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad išvadoje 167/1 siūlomi du požiūriai į pasirinkimo sandorio kainos, gautos už išleistą pasirinkimo sandorį, įtraukimą į apskaitą. Remiantis pirmuoju požiūriu, sumokėta kaina nedelsiant įtraukiama į veiklos rezultatą. Pagal antrąjį ši kaina laikoma iki pasirinkimo sandorio termino atidėtomis pajamomis, todėl į apskaitą įtraukiama kaip „gautinos pajamos". Prašymą priimti prejudicinį sprendimą priėmęs teismas priėjo prie išvados, kad pateisinamas antrasis požiūris, ir pažymėjo, kad tokiam požiūriui pritarė ir ASK, pasirėmusi rizikos ribojimo principu.

19 *État belge* (Belgijos valstybė) abejoja šio antrojo požiūrio suderinamumu su Direktyva 78/660. Be kita ko, jai kyla klausimas, ar tai, kad akcijų pasirinkimo sandorio emitentas gali nagrinėjamo pasirinkimo sandorio kainą įtraukti į apskaitą kaip pajamas tais mokestiniais metais, kuriais šis pasirinkimo sandoris baigtas vykdyti, arba tada, kai pasibaigė sandorio galiojimo laikotarpis, kad būtų atsižvelgta į riziką, kurią pasirinkimo sandorio emitentas patiria prisiėmęs įsipareigojimą, o ne mokestiniais metais, kuriais perleistas pasirinkimo sandoris ir galutinai gauta šio sandorio kaina, nes į apskaitą įtraukiant atidėjimą pasirinkimo sandorio emitento prisiimta rizika vertinama atskirai, suderinama su minėta direktyva.

20 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-445/16 matyti, kad 2006 m. gruodžio 12 d. susitarimu *Docteur De Bruyne* pagal 1999 m. kovo 26 d. įstatymą išleido ir už atlygį perleido savo vadovei pasirinkimo sandorio teisę pirkti 540 kitos įmonės akcijų. Pasirinkimo sandorio kaina buvo 12 550,68 EUR ir atitiko bet kokio pobūdžio atlygio, nustatyto 1999 m. kovo 26 d. įstatyme, sumą, t. y. sudarė 20 % vertybinių popierių vertės, siekiančios 62 753,40 EUR.

21 Pasirinkimo sandorio kaina įtraukta į *Docteur De Bruyne* sukauptų sąnaudų (įsipareigojimų) sąskaitą, taigi neįtraukta kaip pajamos į pelno ir nuostolio ataskaitą.

22 2009 m. lapkričio 16 d. mokesčių administratorius *Docteur De Bruyne* išsiuntė pranešimą dėl ištaisymo ir ją informavo, kad, kiek tai susiję su 2008 m. mokestiniais metais, 12 550,68 EUR pasirinkimo sandorio kaina laikytina galutinai gautomis bendrovės pajamomis, todėl turėtų būti įtraukta kaip pajamos į 2007 m. mokestinių metų apskaitą.

23 Nors *Docteur De Bruyne* prieštaravo, 2009 m. gruodžio 21 d. mokesčių administratorius jai nusiuntė sprendimą dėl apmokestinimo, kuriame patvirtino ketinantis apmokestinti pasirinkimo sandorio kainą, – mokesčių administratoriaus nuomone, ši suma pripažintina bet kokio pobūdžio atlygiu ir į apskaitą turi būti įtraukta kaip 2008 mokestinių metų pajamos (mokestiniai metai baigėsi 2007 m. gruodžio 31 d.). Taigi 2010 m. sausio 14 d. mokesčių administratorius nurodė *Docteur De Bruyne* papildomai sumokėti mokesčių už 2008 m. mokestinius metus.

24 2010 m. kovo 5 d. *Docteur De Bruyne* dėl šio apmokestinimo pateiktas administracinis skundas buvo atmestas 2012 m. balandžio 26 d. mokesčių administratoriaus sprendimu.

25 2012 m. liepos 18 d. *Docteur De Bruyne* dėl ginčijamo apmokestinimo pareiškė ieškinį *Tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons* (*Heno* pirmosios instancijos teismas, Monso skyrius); šis jį atmetė 2014 m. gegužės 8 d. sprendimu.

26 2014 m. liepos 4 d. *Docteur De Bruyne* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *cour d'appel de Mons* (Monso apeliacinis teismas).

27 Tokiomis aplinkybėmis *cour d'appel de Mons* (Monso apeliacinis teismas), remdamasis panašiais motyvais abiejose bylose, nusprendė sustabdyti bylų nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui abiejose bylose vienodą prejudicinį klausimą:

„Ar su balanso sudarymo taisyklėmis, numatytomis [Direktyvoje 78/660], yra suderinamos taisyklės, pagal kurias:

— metinėje atskaitomybėje turi būti tikrai ir teisingai parodytas bendrovės turtas, finansinė būklė ir veiklos rezultatas (Direktyvos 78/660 2 straipsnio 3 dalis),

— atidėjimai skirti padengti nuostoliams arba įsipareigojimams, kurių pobūdis yra visiškai aiškus ir kuriuos iki dienos, kurią sudaromas balansas, greičiausiai reikės padengti arba tikrai reikės padengti, tik neaiškus jų dydis arba jų padengimo data (Direktyvos 78/660 20 straipsnio 1 dalis),

— bet kuriuo atveju turi būti laikomasi rizikos ribojimo principo, būtent:

  — galima atsižvelgti tik į iki paskutinės mokestinių metų dienos gautą pelną,

  — reikia atsižvelgti į visą numatomą riziką ir galimus nuostolius, atsiradusius aptariamais arba praėjusiais mokestiniais metais, net jeigu tokia rizika ar nuostoliai paaiškėja tik laikotarpiu nuo paskutinės mokestinių metų dienos iki balanso sudarymo datos (Direktyvos 78/660 31 straipsnio 1 dalies c punkto aa ir bb papunkčiai),

— į mokestinių metų, dėl kurių pateikta atskaitomybė, pajamas ir sąnaudas turi būti atsižvelgiama nepaisant to, kokiu metu sąnaudos patirtos, o pajamos gautos (Direktyvos 78/660 31 straipsnio 1 dalies d punktas),

— turto ir įsipareigojimų straipsnių elementai turi būti vertinami atskirai (Direktyvos 78/660 31 straipsnio 1 dalies e punktas).

Ar akcijų pasirinkimo sandorį išleidusi bendrovė gali šio pasirinkimo sandorio perleidimo kainą į apskaitą kaip pajamas įtraukti mokestiniais metais, kuriais šis pasirinkimo sandoris baigtas vykdyti, arba pasibaigus sandorio galiojimo laikotarpiui, kad būtų atsižvelgta į riziką, kurią pasirinkimo sandorio emitentas patiria prisiėmęs įsipareigojimą, [o] ne mokestiniais metais, kuriais perleistas pasirinkimo sandoris ir galutinai gauta šio sandorio kaina, nes į apskaitą įtraukiant atidėjimą pasirinkimo sandorio emitento prisiimta rizika vertinama atskirai?“

28 2016 m. rugsėjo 13 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-444/16 ir C-445/16 buvo sujungtos, kad būtų bendrai priimtas sprendimas.

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl priimtinumo

29 Klausimą dėl prejudicinio klausimo priimtinumo kėlė tiek šalys pagrindinėse bylose, tiek Europos Komisija.

30 Pirma, Komisija pažymi, kad ginčas pagrindinėse bylose yra mokestinis. Tačiau prejudicinis klausimas pateiktas dėl Direktyvos 78/660, susijusios su tam tikrų tipų bendrovių metinėmis atskaitomybėmis, išaiškinimo.

31 Žinoma, Direktyvos 78/660 tikslas nėra nustatyti sąlygas, kurioms esant bendrovių atskaitomybėmis gali ar turi remtis valstybių narių mokesčių institucijos, nustatydamos mokesčio, kaip antai pagrindinėse bylose nagrinėjamo pelno mokesčio, bazę ar sumą (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 28 punktą).

32 Tačiau iš šio teiginio negalima daryti išvados, kad prejudicinis klausimas yra nepriimtinas. Reikia priminti, kad atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galima tik tuomet, kai akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2016 m. kovo 17 d. Sprendimo *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, 17 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, jog valstybių narių mokesčių institucijos gali pasinaudoti metinėmis atskaitomybėmis kaip atskaitos tašku mokesčių tikslais (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Iš sprendimų dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal Belgijos teisę nėra aiškios nukrypti nuo apmokestinimo taisyklių leidžiančios nuostatos, todėl apmokestinamasis pelnas nustatomas pagal apskaitos taisykles, o reikšminguose Belgijos teisės aktuose nėra nuostatų, kuriose būtų nurodyta, kaip pasirinkimo sandorio kaina turi būti įtraukta į apskaitą.

34 Tokiomis aplinkybėmis nėra akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinių bylų aplinkybėmis arba dalyku.

35 Antra, šalys pagrindinėse bylose iš esmės kelia klausimą dėl to, ar *État belge* gali pagrįstai remtis Direktyva 78/660 pagrindinėse bylose, turint omenyje, kad, anot jų, ši direktyva nebuvo tinkamai perkelta į Belgijos teisę.

36 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nors Direktyvos 78/660 nuostatos nebuvo pažodžiui pakartotos pagrindinėse bylose nagrinėjamose nacionalinės teisės nuostatose, neginčytina, kad bendrovių metinės atskaitomybės rengiamos atsižvelgiant į šioje direktyvoje nustatytą tikslą, principus ir nuostatas, todėl Teisingumo Teismo pateiktas minėtos direktyvos nuostatų išaiškinimas bus privalomas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui sprendžiant pagrindines bylas (pagal analogiją žr. 2003 m. sausio 7 d. Sprendimo BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, 92 ir 93 punktus). Be to, pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją tokiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas susijusią nacionalinę teisę turi aiškinti kiek įmanoma atsižvelgdamas į Sąjungos teisę, šiuo atveju į Direktyvą 78/660 (pagal analogiją žr. 2016 m. kovo 17 d. Sprendimo *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, 18 punktą).

37 Todėl prejudicinis klausimas turi būti laikomas priimtinu.

Dėl esmės

38 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar, be kita ko, tikros ir teisingos padėties ir rizikos ribojimo principai, įtvirtinti atitinkamai Direktyvos 78/660 2 straipsnio 3 dalyje ir 31 straipsnio 1 dalies c punkte, turi būti aiškinami taip, jog pagal juos draudžiama, kad akcijų pasirinkimo sandorį išleidusi bendrovė šio pasirinkimo sandorio perleidimo kainą įtrauktų į apskaitą kaip pajamas mokestiniais metais, kuriais šis pasirinkimo sandoris baigtas vykdyti, arba pasibaigus šio sandorio galiojimo laikotarpiui.

39 Pirmiausiai, reikia pabrėžti, kad, kaip numatyta Direktyvos 78/660 trečioje konstatuojamojoje dalyje, ja siekiama nustatyti tik minimalius viešai skelbtinos finansinės informacijos apimties reikalavimus (2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, tikros ir teisingos padėties principo paisymas yra pagrindinis Direktyvos 78/660 tikslas. Pagal šį principą, įtvirtintą šios direktyvos 2 straipsnio 3 dalyje, metinės atskaitomybės turi parodyti tikrą ir teisingą bendrovės turto, įsipareigojimų, finansinės būklės ir pelno arba nuostolio padėtį (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

41 Teisingumo Teismas šį principą aiškino lanksčiai ir konstatavo, jog pagal jį reikalaujama, pirma, kad iš ataskaitų turi matytis veikla ir operacijos, kurios jose turi būti parodytos, ir, antra, kad apskaitos informacija būtų pateikta tokia forma, kurią būtų galima pripažinti naudingiausia ir tinkamiausia, siekiant, kad nepakenkiant atitinkamos bendrovės interesams būtų patenkintas trečiųjų asmenų informacijos poreikis (1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *DE + ES Bauunternehmung*, C-275/97, EU:C:1999:406, 27 punktas).

42 Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę pažymėti, kad kartu su tikros ir teisingos padėties principu, kiek įmanoma, turi būti taikomi ir bendrieji principai, numatyti Direktyvos 78/660 31 straipsnyje, tarp kurių ypač svarbus šios direktyvos 31 straipsnio 1 dalies c punkte įtvirtintas rizikos ribojimo principas (2013 m. spalio 3 d. Sprendimo G*IMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Pagal Direktyvos 78/660 31 straipsnio 1 dalies c punktą, kuriame įtvirtintas rizikos ribojimo principas, tikros ir teisingos padėties principo laikymąsi galima užtikrinti tik atsižvelgiant į visas sudedamąsias dalis – gautą pelną, sąnaudas, pajamas, įsipareigojimus ir nuostolius, kurie realiai susiję su atitinkamais mokestiniais metais (2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Kalbant apie akcijų pasirinkimo sandorius, kaip antai aptariamus pagrindinėse bylose, minėtoje direktyvoje nėra jokių specifinių nuostatų, kaip reikėtų apskaityti šių sandorių kainą. Kaip Komisija pažymėjo Teisingumo Teismui pateiktose pastabose, vadinasi, neabejotinai yra įvairių su Direktyva 78/660 suderinamų būdų su sąlyga, kad jais paisoma šioje direktyvoje nustatytų bendrųjų principų.

45 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad apskaitos metodas, kaip antai aptariamas pagrindinėse bylose, pagal kurį akcijų pasirinkimo sandorį išleidusi bendrovė šio pasirinkimo sandorio perleidimo kainą gali įtraukti į apskaitą kaip pajamas mokestiniais metais, kuriais šis pasirinkimo sandoris baigtas vykdyti, arba pasibaigus šio sandorio galiojimo laikotarpiui, neatitinka minėtų principų.

46 Pirma, rizikos ribojimo principui neprieštarauja tai, kad akcijų pasirinkimo sandorį išleidusi bendrovė gali šio pasirinkimo sandorio perleidimo kainą įtraukti į apskaitą kaip pajamas mokestiniais metais, kuriais šis pasirinkimo sandoris baigtas vykdyti, arba pasibaigus šio sandorio galiojimo laikotarpiui. Iš tiesų, kaip matyti iš sprendimų dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ši kaina laikytina atlygiu už riziką, kurią prisiėmė bendrovė emitentė per visą pasirinkimo sandorio galiojimo laikotarpį. Taigi, atsižvelgus į rizikos ribojimo principą, pateisinama, kad ši kaina įtraukiama į apskaitą kaip pajamos tik tada, kai įmanoma galutinai nustatyti, ar ši rizika, su kuria jis yra glaudžiai susijęs, pasitvirtino, ar ne.

47 Antra, kaip apeliantės pagrindinėse bylose nurodo Teisingumo Teismui pateiktose pastabose, neatmestina, kad kai pasirinkimo sandorio perleidimo kaina traukiama į apskaitą kaip pajamos tais mokestiniais metais, kai pasirinkimo sandoris buvo išleistas ir prieš jį įvykdant, arba prireikus prieš pasibaigiant jo galiojimo laikotarpiui, po pasirinkimo sandorio išleidimo metų einančių metų bendrovės emitentės atskaitomybėje nurodoma didesnė rizika nei tuo atveju, kai apskaitoma mokestiniais metais, kuriais šis pasirinkimo sandoris baigiamas vykdyti arba kuriais pasibaigia šio sandorio galiojimo laikotarpis. Iš tikrųjų riziką, patiriamą dėl galimybės, kad padidės su pasirinkimo sandoriu susijusių vertybinių popierių vertė, realiai gali sumažinti pasirinkimo sandorio perdavimo kaina, kuri laikytina atlygiu už šią riziką. Tokiomis aplinkybėmis, apskaitos metodas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėse bylose, nepripažintinas prieštaraujančiu tikros ir teisingos padėties principui.

48 Reikia pridurti, kad nors prejudiciniame klausime daroma nuoroda į Direktyvos 78/660 20 straipsnį, šis straipsnis nereikšmingas atsakant į šį klausimą, kuris, iš esmės, susijęs su pasirinkimo sandorio kainos apskaita, o ne su atidėjimo, skirto aiškiems arba galimiems nuostoliams arba įsipareigojimams padengti, apskaita.

49 Atsižvelgiant į tai, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: tikros ir teisingos padėties ir rizikos ribojimo principai, įtvirtinti atitinkamai Direktyvos 78/660 2 straipsnio 3 dalyje ir 31 straipsnio 1 dalies c punkte, turi būti aiškinami taip, jog pagal juos nedraudžiamas toks apskaitos metodas, pagal kurį akcijų pasirinkimo sandorį išleidusi bendrovė šio pasirinkimo sandorio perleidimo kainą įtraukia į apskaitą kaip pajamas mokestiniais metais, kuriais šis pasirinkimo sandoris baigtas vykdyti, arba pasibaigus šio sandorio galiojimo laikotarpiui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

Tikros ir teisingos padėties ir rizikos ribojimo principai, įtvirtinti atitinkamai 1978 m. liepos 25 d. Tarybos direktyvos 78/660/EEB, grindžiamos [EB 50 straipsnio 2 dalies g punktu], dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių, iš dalies pakeistos 2003 m. birželio 18 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2003/51/EB, 2 straipsnio 3 dalyje ir 31 straipsnio 1 dalies c punkte, turi būti aiškinami taip, jog pagal juos nedraudžiamas toks apskaitos metodas, pagal kurį akcijų pasirinkimo sandorį išleidusi bendrovė šio pasirinkimo sandorio perleidimo kainą įtraukia į apskaitą kaip pajamas mokestiniais metais, kuriais šis pasirinkimo sandoris baigtas vykdyti, arba pasibaigus šio sandorio galiojimo laikotarpiui.

Parašai.