TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) NUTARTIS

2009 m. birželio 4 d.*

Sujungtose bylose C-439/07 ir C-499/07

dėl *Hof van beroep te Brussel* (Belgija) (C-439/07) ir *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Belgija) (C-499/07) 2007 m. rugsėjo 13 d. ir lapkričio 5 d. Sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2007 m. rugsėjo 24 d. ir lapkričio 16 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Belgische Staat (C-439/07)

prieš

KBC Bank NV,

ir

* Proceso kalba: olandų.

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV(C-499/07)

prieš

Belgische Staat,

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Borg Barthet ir E. Levits (pranešėjas),

generalinė advokatė V. Trstenjak,
kancleris R. Grass,

Teisingumo Teismas, pagal savo Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalies pirmąją pastraipą nutaręs spręsti klausimą motyvuota nutartimi,

susipažinęs su generalinės advokatės nuomone,

priima šią

Nutartį

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos skirtingų valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), 4 straipsnio 1 dalies ir su EB 43 bei 56 straipsnių išaiškinimu.

2 Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant ginčus tarp *Belgische Staat* (Belgijos valstybės) ir bendrovės *KBC Bank NV* (toliau – *KBC*) (C-439/07) bei tarp bendrovės *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV* (toliau – *BRB*) ir *Belgische Staat* (C-499/07) dėl šių bendrovių pelno mokesčiu apmokestinamojo pelno apskaičiavimo 2000 ir 2001 mokestiniais metais *KBC* atveju bei 2003 ir 2004 mokestiniais metais *BRB* atveju.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Direktyvos 90/435 trečią konstatuojamąją dalį šia direktyva visų pirma siekiama pašalinti mažiau palankias mokesčių nuostatas, taikomas skirtingų valstybių narių bendrovių grupėms, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių grupėmis.

4 Pagal Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies a punktą patronuojančia bendrove laikoma kiekviena valstybės narės bendrovė, kuri atitinka tam tikras šios direktyvos 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažiau kaip 25 % kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalį.

5 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

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

— tokio pelno neapmokestina arba

— tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiai bendrovei išskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė, ir esant reikalui, pagal 5 straipsnyje nurodytas leidžiančias nukrypti nuostatas, – valstybės narės, kurios rezidentė yra dukterinė bendrovė, 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 bendrovės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančios bendrovės apmokestinamojo pelno. Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos

yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % dukterinės bendrovės paskirstyto pelno.“

Nacionalinės teisės aktai

6 Direktyva 90/435 į Belgijos teisę buvo perkelta 1991 m. spalio 23 d. Įstatymu (1991 m. lapkričio 15 d. *Belgisch Staatsblad*, p. 25619), kuriuo buvo pakeista galiojusi galutinai apmokestintų pajamų tvarka (toliau – GAP tvarka) ir nustatyta, kad 95 % gautos dividendų sumos gali būti atskaityta iš patronuojančios bendrovės mokesčio bazės.

7 Per kodifikavimą 1992 m. atitinkamos GAP tvarkos nuostatos buvo perkeltos į 1992 m. balandžio 10 d. Karaliaus dekretu konsoliduotą ir 1992 m. birželio 12 d. Įstatymu (1992 m. liepos 30 d. *Belgisch Staatsblad* priedas) patvirtinto Pajamų mokesčio kodekso (toliau – 1992 m. PMK) 202, 204 ir 205 straipsnius; šis kodeksas buvo įgyvendintas Karaliaus dekretu dėl 1992 m. pajamų mokesčio kodekso įgyvendinimo (1993 m. rugsėjo 13 d. *Belgisch Staatsblad*, toliau – Karaliaus dekretas dėl 1992 m. PMK įgyvendinimo).

8 Pagal šias nuostatas bendrovė iš savo pelno kaip galutinai apmokestintas pajamas gali atskaityti (toliau – GAP atskaita) 95 % dividendų, gautų iš savo dukterinių bendrovių, Direktyvos 90/435 prasme.

9 GAP tvarkos taikymas trumpai gali būti apibūdintas kaip aprašyta toliau. Pirma, dukterinės bendrovės išmokėti dividendai turi būti įskaityti į patronuojančios

bendrovės mokesčio bazę. Antra, šie dividendai atskaitomi iš šios mokesčio bazės, bet tik tuomet, jeigu atitinkamu mokestiniu laikotarpiu, atskaičius kitą neapmokestinamąjį pelną, dar lieka pelno.

10 1992 m. PMK 202 straipsnyje nustatyta:

„1. 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. <…> 1 dalies 1 punkte numatytos pajamos atskaitomos, tik jeigu jų paskirstymo arba išmokėjimo dieną bendrovė gavėja turi ne mažiau kaip 5 (%) jas paskirstančios bendrovės kapitalo dalį arba jos investicijų vertė yra ne mažesnė kaip 1 200 000 (EUR).“

11 1992 m. PMK 204 straipsnio pirmoji pastraipa suformuluota taip:

„Pagal <…> 202 straipsnio 1 dalies 1 punktą atskaitytinos pajamos laikomos įtrauktomis į mokestinio laikotarpio pelną ir sudaro 95 (%) surinktų ar gautų sumų, prireikus įskaitant realų ar tariamą mokestį prie šaltinio <…>.“

12 1992 m. PMK 205 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„202 straipsnyje numatyta atskaita taikoma tik tai mokestinio laikotarpio pelno sumai, kuri lieka pritaikius 199 straipsnį, atėmus:

1 kaip veiklos išlaidos atskaitytinas išmokas, išskyrus išmokas, atskaitytas taikant 199 ir 200 straipsnius;

<…>

8 198 straipsnio pirmojoje, ketvirtojoje, aštuntojoje ir devintojoje pastraipose numatytus mokesčius.“

13 Karaliaus dekreto dėl 1992 m. PMK įgyvendinimo 77 straipsnyje numatyta:

„Atskaitomos tokio dydžio 1992 m. (PMK) 202–205 straipsniuose numatytos sumos, atskaitytinos kaip galutinai apmokestintos pajamos <…>, koks yra likutinis pelnas, pritaikius 76 straipsnį; ši atskaita atliekama atsižvelgiant į pelno kilmę ir pirmiausia iš pelno, į kurį minėtos sumos yra įtrauktos.“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-439/07

14 Bendrovė *KBC*, kurios buveinė yra Belgijoje, 2000 mokestiniais metais už savo turimas Belgijos, kitų valstybių narių ir Šveicarijos bendrovių kapitalo dalis gavo dividendų, kurių bendra suma buvo 261 571 848,56 EUR. *KBC* teigimu, dividendų, kurie tenkino 1992 m. PMK 202 ir 203 straipsniuose numatytas atskaitos sąlygas ir kuriems galėjo būti taikoma GAP tvarka, suma siekė 254 225 662,61 EUR. Šią sumą sudarė dividendai, gauti iš *KBC* dukterinių bendrovių, įsteigtų Belgijoje (157 024 873,74 EUR), kitose valstybėse narėse (96 887 457,38 EUR) ir Šveicarijoje (313 331,49 EUR).

15 *KBC* mano, kad, taikant 1992 m. PMK 204 straipsnį, iš atitinkamų mokestinių metų pelno turėjo būti atskaityta 241 514 379,48 EUR suma, t. y. 95 % dividendų, kuriems gali būti taikoma GAP tvarka.

16 Pagal 1992 m. PMK 205 straipsnio 2 dalį ir Karaliaus dekreto dėl 1992 m. PMK įgyvendinimo 77 straipsnį GAP atskaita buvo apribota likutiniu pelnu iki šios atskaitos pritaikymo, t. y. 156 116 633,08 EUR, iš kurių dar buvo atskaityta 13 137 573,78 EUR, atitinkančių išlaidas, kurioms pagal 1992 m. PMK 205 straipsnio 2 dalies 1 ir 8 punktus negalima taikyti GAP atskaitos.

17 Taigi iš gautos dividendų sumos, kuriai galėjo būti taikoma GAP atskaita, t. y. 241 514 379,48 EUR, tik 142 979 079,30 EUR suma galėjo būti atskaityta iš *KBC* apmokestinamojo pelno.

18 Manydama, kad 98 535 300,18 EUR suma, neatskaityta kaip galutinai apmokestintos pajamos, neteisėtai nebuvo pripažinta perkeliamais nuostoliais, savo 2000 m. rugsėjo 28 d. 2000 mokestinių metų deklaracijoje *KBC* pateikė pastabą dėl 1992 m. PMK 205 straipsnio 2 dalies ir Karaliaus dekreto dėl 1992 m. PMK įgyvendinimo 77 straipsnio suderinamumo su Direktyva 90/435 ir įsisteigimo laisve.

19 Mokesčių administratorius nesutiko su *KBC* nuomone, todėl ši bendrovė pateikė skundą dėl pranešimo apie mokesčio už 2000 mokestinius metus dydį. Atmetus šį skundą, *KBC* kreipėsi į *Rechtbank van eerste aanleg te Brussel* (Briuselio pirmosios instancijos teismas).

20 2001 m. liepos 27 d. 2001 mokestinių metų deklaracijoje *KBC* pateikė tokią pačią pastabą kaip minėtoji šios nutarties 18 punkte.

21 Be kita ko, *KBC* paprašė leisti įskaičiuoti į 2001 mokestinių metų pelną 98 535 300,18 EUR nuostolių, kurie buvo patirti ankstesniais mokestiniais metais, ir, jos teigimu, kuriuos turėjo būti galima perkelti. Ji manė, kad perkelti nuostoliai visiškai apėmė jos apmokestinamąjį pelną už 2001 mokestinius metus, ir likusią 53 219 495,46 EUR nuostolių sumą paprašė pripažinti į 2002 m perkeltinais nuostoliais.

22 Mokesčių administratorius nepritarė šiai nuomonei, todėl *KBC* pateikė skundą dėl pranešimo apie mokesčio už 2001 m. dydį. Atmetus šį skundą, *KBC* vėl kreipėsi į *Rechtbank van eerste aanleg te Brussel*.

23 2003 m. balandžio 25 d. Sprendimu šis teismas patenkino *KBC* prašymus ir panaikino ginčijamus pranešimus apie mokesčio dydį.

24 Manydama, kad *KBC* neturėjo perkeliamų nuostolių nei 2000, nei 2001 mokestiniais metais ir kad mokesčių administratorius veikė laikydamasis Belgijos teisės bei Bendrijos teisės, *Belgische Staat* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Hof van beroep te Brussel* (Briuselio apeliacinis teismas), kuris nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar <…> Direktyva 90/435 <…> ir visų pirma jos 4 straipsnio 1 dalies pirmoji įtrauka turi būti aiškinama taip, kad ja neleidžiama valstybei narei nustatyti paskirstyto pelno, kurį tam tikra šios valstybės bendrovė gauna iš kitoje valstybėje narėje esančios dukterinės bendrovės kitaip nei dėl dukterinės bendrovės likvidavimo, iš pradžių visiškai įskaičiuojant paskirstytą pelną į mokesčio bazę, o vėliau atskaičiuojant iš šios bazės 95 % šio pelno, tačiau apribojant tokią atskaitą per mokestinį laikotarpį, per kurį buvo paskirstytas pelnas, gautu pelnu (atskaičius tam tikras įstatyme numatytas dalines sumas) ([1992 m. PMK] 205 straipsnis kartu su

[Karaliaus dekreto dėl 1992 m. PMK įgyvendinimo] 77 straipsniu), nes toks paskirstyto pelno atskaitos apribojimas lemia tai, kad nuo šio paskirstyto pelno patronuojanti bendrovė moka mokestį per vėlesnį mokestinį laikotarpį, jeigu ji negauna ar gauna nepakankamai apmokestinamojo pelno per mokestinį laikotarpį, per kurį buvo gautas paskirstytas pelnas, arba bent tai, kad per mokestinį laikotarpį patirti nuostoliai kompensuojami paskirstytu pelnu, kurio 95 %, remiantis minėtos direktyvos 4 straipsnio 2 dalies pirma įtrauka kartu su 4 straipsnio 2 dalimi, turi likti neapmokestinti, ir todėl šie nuostoliai, atitinkantys patronuojančios bendrovės gautą paskirstyto pelno sumą, nebegali būti perkelti į kitą mokestinį laikotarpį?

2. Jeigu Direktyva 90/435 turi būti aiškinama taip, kad Belgijos teisės aktai nėra suderinami su [šios direktyvos] 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka, kiek tai susiję su paskirstytu pelnu, kurį Belgijos patronuojanti bendrovė gavo iš Europos Sąjungoje įsteigtos dukterinės bendrovės, ar tuomet ši direktyvos nuostata draudžia taikyti Belgijos nuostatą paskirstytam pelnui, kurį Belgijos patronuojanti bendrovė gavo iš Belgijos dukterinės bendrovės, jeigu, kaip yra nagrinėjamu atveju, Belgijos įstatymų leidėjas, perkeldamas direktyvą į Belgijos teisę, nusprendė vienodai vertinti vien vidaus situacijas ir direktyvos reglamentuojamas situacijas ir todėl suderino Belgijos teisės aktus su direktyva taip pat vien vidaus situacijų atžvilgiu?

3. Jeigu Direktyva 90/435 turi būti aiškinama taip, kad Belgijos teisės aktai nėra suderinami su [šios direktyvos] 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka, kiek tai susiję su paskirstytu pelnu, kurį Belgijos patronuojanti bendrovė gavo iš Europos Sąjungoje įsteigtos dukterinės bendrovės, ir jeigu 1997 m. liepos 17 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Leur-Bloem* (C-281/95) būtų išplėstas taikant jį Belgijoje įsteigtos dukterinės bendrovės paskirstytam pelnui, ar tuomet EB 56 straipsnio 1 daliai prieštarautų tai, kad nagrinėjamus Belgijos teisės aktus Belgija ir toliau be pakeitimų taikytų trečiojoje šalyje įsteigtų dukterinių bendrovių išmokamiems dividendams, nes tuomet šie dividendai būtų vertinami mažiau palankiai nei nacionaliniai ar Europos Sąjungos bendrovių išmokami dividendai?

4. Ar EB 43 straipsnis draudžia tokius valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos, nustatant pelno mokesčio dydį, paskirstyto pelno, kurį per mokestinį laikotarpį tam tikra bendrovė gavo iš savo kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės, atleidimas nuo mokesčio pirmoje valstybėje narėje ribojamas mokestinio laikotarpio, per kurį pelnas buvo paskirstytas, pelno dydžiu (atskaičius tam tikras įstatyme numatytas dalines sumas), nors visiškas paskirstyto pelno atleidimas nuo mokesčio būtų įmanomas, jeigu ši bendrovė kitoje valstybėje narėje būtų įsteigusi nuolatinį padalinį?“

Byla C-499/07

25 2003 mokestiniais metais bendrovė *BRB*, kurios buveinė yra Belgijoje, iš bendrovės, kurios buveinė taip pat yra Belgijoje, gavo 445 000 EUR dividendų, iš kurių 422 750 EUR pagal 1992 m. PMK 204 straipsnį galėjo būti atskaityti taikant GAP tvarką.

26 *BRB* apmokestinamasis pelnas 2003 mokestiniais metais nebuvo pakankamai didelis, kad būtų atskaityta visa gautų dividendų suma. Taigi ši bendrovė į savo šių metų deklaraciją įtraukė 123 300,86 EUR perkeltinų nuostolių, kuriuos sudarė šio mokestinio laikotarpio 103 194,38 EUR nuostolių suma, atitinkanti dividendų sumą, kuri negalėjo būti atskaityta taikant GAP tvarką, ir 20 106,48 EUR nuostolių, perkeliamų iš 2002 mokestinių metų.

27 2004 m. balandžio 20 d. pranešime apie mokesčio perskaičiavimą mokesčių administratorius atsisakė pripažinti perkeliamus nuostolius, nes esant galutinai apmokestintoms pajamoms niekuomet negali atsirasti perkeliamų nuostolių. Mokesčių administratoriaus teigimu, šios pajamos ribojamos mokestinių metų pelnu, t. y. 319 555,62 EUR, atskaičius neleistinas išlaidas (187,50 EUR). Todėl galutinai

apmokestintos pajamos turi būti ribojamos 319 368,12 EUR suma, *BRB* apmokestinamasis pelnas sudaro 187,50 EUR, o perkeliamų nuostolių nėra. Bendrovė su šiuo perskaičiavimu nesutiko.

28 Savo 2004 mokestinių metų mokesčių deklaracijoje *BRB* perkėlė 123 300,86 EUR nuostolių, į kuriuos mokesčių administratorius atsisakė atsižvelgti, ir pateikė 2005 m. vasario 11 d. pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą. Bendrovė nesutiko ir su šiuo perskaičiavimu.

29 Kadangi pranešimus apie 2003 ir 2004 mokestinių metų mokesčio dydį mokesčių administratorius parengė pagal paskelbtus perskaičiavimus, *BRB* šiuos pranešimus apskundė, o tas pats mokesčių administratorius šiuos skundus atmetė.

30 *BRB* kreipėsi į *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Briugės pirmosios instancijos teismas), kuris nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyva 90/435, ypač jos 4 straipsnio 1 dalį, reikia aiškinti taip, kad ja neleidžiama valstybei narei atleisti nuo mokesčio paskirstyto pelno, kurį šioje valstybėje įsteigta bendrovė gauna iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės kitu būdu negu pastarąją likviduojant, pirmiausia visą paskirstytą pelną įskaičiuojant į apmokestinamąją vertę tam, kad tuomet būtų galima jo 95 % išskaičiuoti iš apmokestinamosios vertės, bet apribojant šio išskaitymo dydį mokestinių metų, kuriais buvo paskirstytas pelnas, pelnu (atskaičius tam tikras įstatyme išvardytas dalines sumas) (1992 m. [PMK] 205 straipsnis kartu su Karaliaus dekreto dėl 1992 m. [PMK] įgyvendinimo 77 straipsniu), ir taip neleisti susidaryti perkeltinam nuostoliui, jei mokestinio laikotarpio pelnas yra mažesnis už minėtą paskirstytą pelną?

2. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar Direktyva [90/435], ypač jos 4 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji įpareigoja valstybę narę leisti atskaityti visą paskirstytą pelną, kurį šioje valstybėje įsteigta bendrovė gauna iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės, iš mokestinio laikotarpio pelno ir perkelti dėl to susidarantį nuostolį į kitą mokestinį laikotarpį?

3. Ar tuomet, jei Direktyvą [90/435] reikia aiškinti taip, kad Belgijos reglamentavimas yra nesuderinamas su jos 4 straipsnio 1 dalimi dėl paskirstyto pelno, kurį Belgijoje įsteigta patronuojanti bendrovė gavo iš Europos Sąjungoje įsteigtos dukterinės bendrovės, ši direktyvos nuostata taip pat draudžia taikyti Belgijos reglamentavimą paskirstam pelnui, kurį Belgijoje įsteigta patronuojanti bendrovė gavo iš Belgijoje įsteigtos dukterinės bendrovės, jei, kaip šioje byloje, Belgijos įstatymų leidėjas, perkeldamas direktyvą į Belgijos teisę, nusprendė valstybės vidaus atvejus vertinti lygiai taip pat kaip direktyvose reglamentuojamus atvejus, ir todėl Belgijos teisė dėl vidaus atvejų taip pat suderinta su direktyva?

4. Ar EB sutarties 43 straipsnis draudžia valstybės narės reglamentavimą, pagal kurį, apmokestinant pelno mokesčiu, paskirstyto pelno, kurį bendrovė mokestiniu laikotarpiu gavo iš savo kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės, atleidimas nuo mokesčio pirmojoje valstybėje narėje apribojamas mokestinio laikotarpio, kuriuo buvo paskirstytas pelnas, pelno dydžiu (išskaičius tam tikras įstatyme išvardytas dalines sumas), o visiškas paskirstyto pelno atleidimas nuo mokesčio būtų galimas tuomet, jei bendrovė būtų įsteigusi nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje?“

31 2008 m. balandžio 15 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-439/07 ir C-499/07 buvo sujungtos tam, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimtas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

32 Pagal Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalies pirmąją pastraipą, jeigu klausimas, dėl kurio Teismui yra pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, yra tapatus klausimui, dėl kurio Teismas jau yra priėmęs sprendimą, arba jeigu atsakymą į klausimą galima aiškiai nustatyti iš Teismo praktikos, Teismas, susipažinęs su generalinio advokato nuomone, bet kada gali spręsti klausimą motyvuota nutartimi.

Dėl Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies

Dėl pirmojo klausimo abiejose bylose

33 Savo pirmuoju klausimu abiejose bylose prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai iš esmės klausia, ar Direktyvos 90/453 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia valstybės narės reglamentavimą, pagal kurį numatyta, jog tam, kad dividendai, kuriuos šioje valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė gavo iš dukterinės bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje, būtų atleisti nuo mokesčio, šie dividendai visiškai įskaitomi į patronuojančios bendrovės mokesčio bazę, o vėliau 95 % gautų dividendų iš jos atskaitomi, jeigu atitinkamu mokestiniu laikotarpiu atėmus kitą neapmokestinamąjį pelną gaunamas teigiamas rezultatas, ir dėl to:

— nuo šio paskirstyto pelno patronuojanti bendrovė moka mokestį per vėlesnį mokestinį laikotarpį, jeigu negauna ar gauna nepakankamai apmokestinamojo pelno per mokestinį laikotarpį, per kurį buvo gautas paskirstytas pelnas (byla C-439/07),

arba

— per mokestinį laikotarpį patirti nuostoliai kompensuojami paskirstytu pelnu ir todėl šie nuostoliai, atitinkantys gautą paskirstyto pelno sumą, negali būti perkelti į kitą mokestinį laikotarpį (bylos C-439/07 ir C-499/07).

34 Šis klausimas iš esmės tapatus klausimui, kuris buvo pateiktas Teisingumo Teismui byloje, kurioje priimtas 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Cobelfret* (C-138/07, Rink. p. I-731). Be to, pagrindinės bylos ir pagrindinė byla, kurioje priimtas sprendimas *Cobelfret*, susijusios su tų pačių nacionalinės teisės aktų taikymu. Todėl atsakant į pirmąjį klausimą pagrindinėse bylose gali būti pagrįstai pasinaudota Teisingumo Teismo atsakymu, pateiktu sprendime *Cobelfret*.

35 Sprendime *Cobelfret* Teisingumo Teismas nusprendė, jog Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia tokį valstybės narės reglamentavimą, pagal kurį patronuojančios bendrovės gauti dividendai įskaitomi į jos mokesčio bazę, o vėliau 95 % gautų dividendų iš jos atskaitoma tiek, kiek per atitinkamą mokestinį laikotarpį atėmus kitą neapmokestinamąjį pelną gaunamas teigiamas rezultatas.

36 Pirmiausia Teisingumo Teismas pažymėjo, kad valstybės narės nusprendė pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje numatytą tvarką, jog pareigai neapmokestinti pelno, kurį patronuojanti bendrovė gauna iš savo dukterinės bendrovės dėl ryšių su ja, netaikomos jokios sąlygos ir taikomos tik to paties straipsnio 2 ir 3 dalyse bei šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje numatytos išlygos, be to, 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje nenumatyta jokių sąlygų, susijusių su kito apmokestinamojo pelno buvimu, kad patronuojančios bendrovės gauti dividendai nebūtų apmokestinami (minėto sprendimo *Cobelfret* 33 ir 34 punktai).

37 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, jog tvarkos, pagal kurią numatyta, kad patronuojančios bendrovės gauti dividendai įskaitomi į jos mokesčio bazę ir kad vėliau 95 % šių dividendų sumos atskaitoma iš šios mokesčio bazės tik jei patronuojanti bendrovė turi apmokestinamojo pelno, poveikis yra toks, kad patronuojanti bendrovė gali visiškai pasinaudoti šia lengvata tik tuo atveju, jei per tą patį laikotarpį nepatiria nuostolio, susijusio su kitomis apmokestinamosiomis pajamomis (minėto sprendimo *Cobelfret* 35 punktas).

38 Tačiau valstybės narės vienašališkai negali nustatyti ribojamųjų priemonių, pavyzdžiui, reikalavimo patronuojančioms bendrovėms turėti apmokestinamojo pelno, ir taip nustatyti galimybės pasinaudoti Direktyvoje 90/435 numatytomis lengvatomis sąlygas (minėto sprendimo *Cobelfret* 36 punktas).

39 Antra, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, jog iš principo Belgijos mokesčių teisės aktai leidžia, kad nuostoliai būtų perkelti į vėlesnius mokestinius metus, todėl patronuojančios bendrovės nuostolių, kuriuos galima perkelti, sumažinimas gautų dividendų suma turi įtakos šios bendrovės mokesčio bazei mokestiniais metais, einančiais po mokestinių metų, kuriais gauti šie dividendai, nes sumažinus perkeliamus nuostolius mokesčio bazė tampa didesnė (minėto sprendimo *Cobelfret* 39 punktas).

40 Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad net jeigu patronuojančios bendrovės gauti dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu mokestiniais metais, kuriais jie išmokėti, dėl šio patronuojančios bendrovės nuostolių sumažinimo šios bendrovės gauti dividendai gali būti netiesiogiai apmokestinti vėlesniais mokestiniais metais, jeigu ji gaus pelno, ir kad toks GAP atskaitos apribojimas nesuderinamas nei su Direktyvos 90/435 tekstu, nei su jos tikslais ar sistema (minėto sprendimo *Cobelfret* 40 ir 41 punktai).

41 Iš pradžių Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje vartojama sąvoka „neapmokestina“ vietoje žodžių junginio „atleidžia nuo mokesčio“ nereiškia, jog leidžiama, kad GAP atskaita patronuojančios bendrovės nuostoliams turėtų tokį ribojamąjį poveikį, nes nei šios direktyvos sistema, nei jos tikslas neleidžia pripažinti, kad yra esminis skirtumas tarp patronuojančios bendrovės pelno „neapmokestinimo“ ir „atleidimo nuo mokesčio“; be to, Teisingumo Teismas vartoja tai „atleidimą nuo mokesčio“, tai „neapmokestinimą“ minėto 4 straipsnio 1 dalies prasme (minėto sprendimo *Cobelfret* 42 ir 43 punktai).

42 Toliau pažymėjęs, kad jeigu patronuojanti bendrovė negavo kito apmokestinamojo pelno tuo laikotarpiu, per kurį gauti dividendai, GAP tvarka neleidžia iki galo pasiekti dvigubo ekonominio apmokestinimo prevencijos tikslo, numatyto Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmojoje įtraukoje, Teisingumo Teismas nusprendė, kad net jeigu taikydama šią tvarką tiek dukterinių bendrovių rezidenčių, tiek kitose valstybės narėse įsteigtų dukterinių bendrovių išmokėtiems dividendams Belgijos Karalystė bandė pašalinti visas skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo kliūtis, palyginti su tos pačios valstybės narės bendrovių bendradarbiavimu, tai nepateisina tvarkos, nesuderinamos su 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje numatyta dvigubo ekonominio apmokestinimo prevencijos sistema, taikymo (minėto sprendimo *Cobelfret* 45 ir 46 punktai).

43 Galiausiai dėl argumento, kad apribojus GAP atskaitą gaunamas bent jau toks pat rezultatas kaip ir taikant užskaitos sistemą, numatytą Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies antroje įtraukoje, ir kad niekas nerodo, jog 1 dalies pirmoje įtraukoje numatytos sistemos rezultatas turi būti palankesnis nei numatytosios antroje įtraukoje, Teisingumo Teismas priminė, kad, pirma, pasirinkimas iš atleidimo nuo mokesčio ir užskaitos sistemų nebūtinai reiškia, kad rezultatas dividendus gavusios bendrovės atžvilgiu bus toks pats, ir, antra, kad valstybė narė, perkeldama direktyvą pasirinkusi vieną iš joje numatytų alternatyvių sistemų, negali remtis galimu kitos sistemos įgyvendinimo poveikiu ar apribojimais (minėto sprendimo *Cobelfret* 48 ir 50 punktai).

44 Todėl, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą bylose C-439/07 ir C-499/07 reikia atsakyti, jog Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia valstybės narės reglamentavimą, pagal kurį numatyta, jog tam, kad dividendai, kuriuos šioje valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė gavo iš dukterinės bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje, būtų atleisti nuo mokesčio, šie dividendai visiškai įskaitomi į patronuojančios bendrovės mokesčio bazę, o vėliau 95 % gautų dividendų iš jos atskaitomi, jeigu atitinkamu mokestiniu laikotarpiu atėmus kitą neapmokestinamąjį pelną gaunamas teigiamas rezultatas, ir dėl to:

— patronuojančios bendrovės gautas paskirstytas pelnas apmokestinamas per vėlesnį mokestinį laikotarpį, jeigu ji negauna ar gauna nepakankamai apmokestinamojo pelno per mokestinį laikotarpį, per kurį buvo gautas šis paskirstytas pelnas,

arba

— šio mokestinio laikotarpio nuostoliai kompensuojami paskirstytu pelnu ir nuostolių suma, atitinkanti gautą paskirstyto pelno sumą, negali būti perkelta į vėlesnį mokestinį laikotarpį.

Dėl antrojo klausimo byloje C-499/07

45 Savo antruoju klausimu byloje C-499/07 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė privalo leisti visą paskirstytą pelną,

kurį šioje valstybėje įsteigta patronuojanti bendrovė gavo iš savo dukterinės bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje, atskaityti iš patronuojančios bendrovės mokestinių metų pelno sumos ir leisti iš to atsiradusius nuostolius perkelti į vėlesnius mokestinius metus.

46 Primintina, kad kiekviena valstybė narė, laikydamasi Bendrijos teisės, turi nusistatyti paskirstyto pelno apmokestinimo sistemą ir atsižvelgdamas į tai apibrėžti mokesčio bazę bei mokesčio tarifą, kurie taikomi dividendus gavusiam akcininkui (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimų *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 50 punktą; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 47 punktą ir 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rink. p. I-3747, 30 punktą).

47 Dėl paskirstyto pelno, kuris patenka į Direktyvos 90/453 taikymo sritį, jos 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad kai patronuojanti bendrovė dėl ryšių su savo dukterine bendrove gauna paskirstytą pelną, valstybė narė, kurioje yra įsteigta patronuojanti bendrovė, tokio pelno neapmokestina arba suteikia teisę šiai patronuojančiai bendrovei atskaityti iš priklausančios mokėti mokesčio sumos tą pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė, ir prireikus – valstybės narės, kurios rezidentė yra dukterinė bendrovė, taikomo mokesčio prie šaltinio sumą, ne didesnę už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą (2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, Rink. p. I-2067, 23 punktas ir minėto sprendimo *Cobelfret* 30 punktas), o valstybėms narėms aiškiai paliekama pasirinkti arba atleidimo nuo mokesčio sistemą, arba užskaitos sistemą (žr. minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 44 punktą ir minėto sprendimo *Cobelfret* 31 punktą).

48 Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka yra besąlygiška ir pakankamai tiksli, kad ja būtų galima remtis nacionaliniuose teismuose (minėto sprendimo *Cobelfret* 65 punktas), tačiau joje nėra nurodytas būdas, kuriuo valstybė narė, pasirinkusi atleidimo nuo mokesčio sistemą, turi ją įgyvendinti.

49 Iš esmės pagal EB 249 straipsnio trečiąją pastraipą valstybės narės gali pasirinkti direktyvų įgyvendinimo formą ir būdus geriausiai užtikrinti jų siekiamą rezultatą (šiuo klausimu žr. 2005 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-456/03, Rink. p. I-5335, 51 punktą; 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, Rink. p. I-5795, 43 punktą ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Danske Svineproducenter*, C-491/06, Rink. p. I-3339, 27 punktą).

50 Todėl valstybės narės, atsižvelgdamos į savo nacionalinės teisės sistemos poreikius, gali laisvai pasirinkti būdus pasiekti Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje numatytą rezultatą (pagal analogiją dėl Direktyvos 90/435 3 straipsnio 2 dalies žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, Rink. p. I-5063, 33 punktą).

51 Be to, pagal Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalį kiekviena valstybė narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima dukterinės bendrovės kapitalo dalimi, negali būti atskaitomi iš patronuojančios bendrovės apmokestinamojo pelno, nors jeigu tokiu atveju šios turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5 % dukterinės bendrovės paskirstyto pelno (minėto sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* 28 punktas).

52 Taip pat reikia pažymėti, kad Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalyje valstybei narei leidžiama nustatyti fiksuotą neatskaitytinų valdymo sąnaudų sumą, kuri negali būti didesnė nei 5 % dukterinės bendrovės paskirstyto pelno, nedarant skirtumo tarp situacijos, kai ši valstybė narė pasirinko atleidimo nuo mokesčio sistemą, ir situacijos, kai ši valstybė pasirinko užskaitos sistemą (minėto sprendimo *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* 45 punktas).

53 Todėl į antrąjį klausimą byloje C-499/07 reikia atsakyti, jog Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka kartu su šio straipsnio 2 dalimi turi būti aiškinamos taip, kad valstybė narė nėra įpareigojama leisti visą paskirstytą pelną, kurį šioje valstybėje įsteigta patronuojanti bendrovė gavo iš savo dukterinės bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje, atskaityti iš patronuojančios bendrovės mokestinių metų pelno sumos ir leisti iš to atsiradusius nuostolius perkelti į vėlesnius mokestinius metus. Valstybės narės, atsižvelgdamos į savo nacionalinės teisės sistemos poreikius ir į Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalyje numatytą galimybę, turi teisę nustatyti būdus to paties straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje numatytam rezultatui pasiekti.

54 Tačiau jeigu valstybė narė pasirinko atleidimo nuo mokesčio sistemą, numatytą Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje ir jeigu iš esmės šios valstybės narės teisės aktai leidžia nuostolius perkelti į vėlesnius mokestinius metus, ši nuostata draudžia valstybės narės reglamentavimą, dėl kurio patronuojančios bendrovės nuostoliai, kuriuos galima taip perkelti, sumažinami gautų dividendų suma.

Dėl antrojo klausimo byloje C-439/07 ir trečiojo klausimo byloje C-499/07

55 Antruoju klausimu byloje C-439/07 ir trečiuoju klausimu byloje C-499/07 prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai iš esmės klausia, ar tuo atveju, kai valstybės narės įstatymų leidėjas, perkeldamas Direktyvą 90/435, nusprendė vienodai vertinti vien vidaus situacijas ir direktyvos reglamentuojamas situacijas, šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka turi būti aiškinama kaip draudžianti taikyti tokį reglamentavimą, koks nagrinėjamas pagrindinėse bylose, minėtoms vidaus situacijoms.

56 Kaip matyti iš Direktyvos 90/435 1 straipsnio, ši direktyva taikoma pelno, kurį vienos valstybės narės bendrovės gauna iš savo dukterinių bendrovių, turinčių buveinę kitose valstybėse narėse, paskirstymui. Be to, tos pačios direktyvos 2 straipsnyje apibrėžiama jos taikymo sritis pagal bendrovių rūšis, išvardytas šios direktyvos priede, o jos 3 straipsnio 1 dalyje numatyta minimali kapitalo dalis, kurią turinti viena bendrovė gali būti laikoma patronuojančia bendrove, o kita – jos dukterine bendrove tos pačios direktyvos prasme (minėto sprendimo *Cobelfret* 20 punktas).

57 Todėl Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka nereglamentuoja situacijų, kurios neatitinka šių sąlygų, ir visų pirma situacijos, kai dividendus išmokančios bendrovės buveinė yra toje pačioje valstybėje narėje, kaip ir dividendus gaunančios bendrovės buveinė. Darytina išvada, kad minėta nuostata savaime negali drausti taikyti nacionalinį reglamentavimą vien tokioms vidaus situacijoms.

58 Kaip nurodo prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai, Belgijos įstatymų leidėjas, perkeldamas Direktyvą 90/435, nusprendė vienodai vertinti vien vidaus situacijas ir šios direktyvos reglamentuojamas situacijas.

59 Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad jeigu nacionalinės teisės aktuose vien vidaus situacijoms numatyti sprendimai atitinka numatytuosius Bendrijos teisėje, remiantis EB 234 straipsnyje numatytu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo teisminių funkcijų atskyrimu, vertinti tikslią šios nuorodos į Bendrijos teisę apimtį turi išimtinai nacionalinis teismas, nes Teisingumo Teismo kompetencijai priklauso nagrinėti tik Bendrijos teisės nuostatas (1990 m. spalio 18 d. Sprendimo *Dzodzi*, C-297/88 ir C-197/89, Rink. p. I-3763, 41 ir 42 punktai; 1992 m. birželio 25 d. Sprendimo *Federconsorzi*, C-88/91, Rink. p. I-4035, 10 punktas, taip pat minėto sprendimo *Leur-Bloem* 32 ir 33 punktai). Iš esmės atsižvelgimas į ribas, kurias nacionalinis teisės aktų leidėjas galėjo nustatyti Bendrijos teisės taikymui vien vidaus situacijoms, priskiriamas nacionalinei teisei, taigi ir išimtinei atitinkamos valstybės narės teismų kompetencijai (minėto sprendimo *Dzodzi* 42 punktas; 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Fournier*, C-73/89, Rink. p. I-5621, 23 punktas; minėto

sprendimo *Leur-Bloem* 33 punktas ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, Rink. p. I-10627, 27 punktas).

60 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą byloje C-439/07 ir į trečiąjį klausimą byloje C-499/07 reikia atsakyti, kad jeigu nacionalinės teisės aktuose vien vidaus situacijoms numatyti sprendimai atitinka numatytuosius Bendrijos teisėje, remiantis EB 234 straipsnyje numatytu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo teisminių funkcijų atskyrimu, vertinti tikslią šios nuorodos į Bendrijos teisę apimtį turi išimtinai nacionalinis teismas, nes atsižvelgimas į ribas, kurias nacionalinis teisės aktų leidėjas galėjo nustatyti Bendrijos teisės taikymui vien vidaus situacijoms, priskiriamas atitinkamos valstybės narės teisei, taigi ir išimtinei jos teismų kompetencijai.

Dėl EB 56 straipsnio (trečiasis klausimas byloje C-439/07)

61 Savo trečiuoju klausimu byloje C-439/07 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tuo atveju, jeigu Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka draustų taikyti tokį nacionalinį reglamentavimą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, situacijoms, kai patronuojanti bendrovė ir dukterinė bendrovės įsteigtos skirtingose valstybėse narėse, ir situacijoms, kai šios bendrovės turi buveinę toje pačioje valstybėje narėje, EB 56 straipsnio 1 dalis taip pat draustų taikyti šį nacionalinį reglamentavimą dividendams, kurie gaunami iš trečiosiose šalyse įsteigtų dukterinių bendrovių.

62 Kaip buvo priminta minėto sprendimo *Cobelfret* 20 punkte ir šios nutarties 56 punkte, iš Direktyvos 90/435 1 straipsnio matyti, kad ši direktyva taikoma pelno, kurį vienos valstybės narės bendrovės gauna iš savo dukterinių bendrovių, turinčių buveinę kitose valstybėse narėse, paskirstymui.

63 Todėl Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka nereglamentuoja situacijų, kurios neatitinka šių sąlygų, ir visų pirma situacijos, kai dividendus išmokančios bendrovės buveinė yra toje pačioje valstybėje narėje kaip ir dividendus gaunančios bendrovės buveinė (žr. šios nutarties 57 punktą), arba situacijos, kai dividendus išmokanti bendrovė turi savo buveinę trečiojoje šalyje.

64 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad tarp EB 56 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti ne rezidentus investuoti valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus investuoti kitose valstybėse narėse (2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rink. p. I-1957, 44 punktas; 2007 sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, Rink. p. I-1129, 24 punktas; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. I-11531, 40 punktas; taip pat 2008 m. balandžio 23 d. Nutarties *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Rink. p. I-2875, 53 punktas).

65 EB 56 straipsnio 1 dalimi buvo liberalizuotas kapitalo judėjimas tarp valstybių narių bei tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių. Šiuo tikslu joje nustatyta, kad pagal Sutarties skyriuje „Kapitalas ir mokėjimai“ išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybių narių bei tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimai (1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Sanz de Lera ir kt.*, C-163/94, C-165/94 ir C-250/94, Rink. p. I-4821, 19 punktas; minėto sprendimo *van Hilten-van der Heijden* 37 punktas; minėto sprendimo *A* 20 punktas; taip pat minėtos nutarties *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* 90 punktas).

66 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad, kalbant apie kapitalo judėjimą tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, EB 56 straipsnio 1 dalimi kartu su EB 57 ir 58 straipsniais galima remtis nacionaliniame teisme, ir ši nuostata gali lemti jai prieštaraujančių nacionalinių normų netaikymą, neatsižvelgiant į nagrinėjamo kapitalo judėjimo kategoriją (minėto sprendimo *A* 27 punktas; taip pat minėtos nutarties *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* 91 punktas).

67 Jeigu taikant nacionalinės teisės aktus dividendų, gautų iš trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės, vertinimas yra mažiau palankus nei dividendų, gautų iš bendrovės, turinčios buveinę Belgijoje, vertinimas, nacionalinis teismas iš pradžių turi patikslinti, ar taikytinas EB 56 straipsnis.

68 Šiuo atžvilgiu primintina, kad dėl klausimo, ar nacionalinės teisės aktas patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės sritį, iš šiuo metu nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (žr. 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 22 punktą ir ten nurodytą teismo praktiką).

69 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad nacionalinės teisės aktai, kurių taikymas nepriklauso nuo dividendus gavusiai bendrovei priklausančios dividendus išmokėjusios bendrovės kapitalo dalies apimties, gali patekti tiek į EB 43 straipsnio dėl įsisteigimo laisvės, tiek į EB 56 straipsnio dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 36 punktą ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C-284/06, Rink. p. I-4571, 71 punktą).

70 Tačiau jeigu kalbama apie kapitalo dalį, kuri leidžia jos turėtojui daryti neabejotiną įtaką atitinkamų bendrovių sprendimams ir lemti jų veiklą, taikomos su įsisteigimo laisve susijusios Sutarties nuostatos (minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 81 punktas).

71 Todėl, atsižvelgdamas į nacionalinio reglamentavimo dalyką ir į savo nagrinėjamos bylos aplinkybes, nacionalinis teismas turi nustatyti, ar gali būti remiamasi EB 56 straipsniu. Prireikus jis turi patikrinti, ar šis straipsnis prieštarauja skirtingam

dividendų, gautų iš trečiosiose šalyse įsteigtų dukterinių bendrovių, vertinimui, palyginti su dividendais, gautais iš dukterinių bendrovių, turinčių buveinę Belgijoje.

72 Šiuo tikslu visų pirma primintina, jog iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad apimtis, kuria valstybėms narėms leidžiama taikyti kai kurias su kapitalo judėjimu susijusias ribojamąsias priemones, negali būti nustatyta neatsižvelgiant į aplinkybę, kad kapitalo judėjimas į trečiąsias šalis ar iš jų vyksta teisiniame kontekste, kuris skiriasi nuo kapitalo judėjimo Europos bendrijos viduje teisinio konteksto. Taigi dėl tarp Bendrijos valstybių narių egzistuojančio teisinio integravimosi lygio ir ypač dėl esamų Bendrijos teisėkūros priemonių, skirtų nacionalinių mokesčių institucijų bendradarbiavimui, kaip antai 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, 1977, p. 15), ekonominei veiklai su Bendrijos masto užsienio elementais valstybės narės taikomas apmokestinimas ne visada gali būti prilygintas taikomajam ekonominei veiklai, susijusiai su santykiais tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių (minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 170 punktas ir minėtos nutarties *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* 92 punktas).

73 Antra, taip pat negali būti atmesta valstybės narės galimybė įrodyti, jog kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų apribojimas pateisinamas tam tikru motyvu, net jei šis motyvas nebūtų galėjęs pagrįstai pateisinti kapitalo judėjimo apribojimo tarp valstybių narių (minėto sprendimo *A* 36 ir 37 punktai; taip pat minėtos nutarties *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* 93 punktas).

74 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą byloje C-439/07 reikia atsakyti, kad jeigu taikant nacionalinį reglamentavimą dividendų, gautų iš trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės, vertinimas yra mažiau palankus nei dividendų, gautų iš bendrovės, turinčios buveinę šioje valstybėse narėse, nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į nacionalinės

teisės aktų dalyką ir į savo nagrinėjamos bylos aplinkybes, turi patikrinti, ar EB 56 straipsnis taikytinas, ir, jeigu taip, ar jis prieštarauja šiam skirtingam vertinimui.

Dėl EB 43 straipsnio (ketvirtasis klausimas bylose C-439/07 ir C-499/07)

75 Savo ketvirtuoju klausimu bylose C-439/07 ir C-499/07 prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai iš esmės klausia, ar EB 43 straipsnis prieštarauja tokiam valstybės narės reglamentavimui, koks nagrinėjamas pagrindinėse bylose, pagal kurį vienoje valstybėje narėje įsteigtos patronuojančios bendrovės gautų dividendų, kuriuos išmokėjo jos dukterinė bendrovė, turinti buveinę kitoje valstybėje narėje, atskaita ribojama mokestinio laikotarpio, per kurį pelnas buvo paskirstytas, pelno dydžiu, nors visiškas šio paskirstyto pelno atleidimas nuo mokesčio būtų įmanomas, jeigu kitoje valstybėje narėje patronuojanti bendrovė būtų įsteigusi nuolatinį padalinį.

76 Pagal nusistovėjusią teismų praktiką vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvė kitos valstybės narės teritorijoje apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams. Įsisteigimo laisvės apribojimų panaikinimas taip pat taikomas atstovybių, filialų ar dukterinių bendrovių steigimo, vykdomo vienos valstybės narės nacionalinio subjekto kitos valstybės narės teritorijoje, apribojimų atžvilgiu (žr., be kita ko, 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 13 punktą; 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink. p. I-2651, 22 punktą; ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *CLT-UFA*, C- 253/03, Rink. p. I-1831, 13 punktą).

77 Dėl požiūrio, taikomo priimančiojoje valstybėje narėje, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad EB 43 straipsnio pirmosios pastraipos antras sakinys aiškiai palieka ūkio subjektams galimybę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą savo veiklai kitoje valstybėje narėje vykdyti ir šio laisvo pasirinkimo neturi riboti diskriminacinės

mokesčių nuostatos (žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 22 punktą; minėto sprendimo *CLT-UFA* 14 punktą ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 40 punktą).

78 Laisvė pasirinkti tinkamą teisinę formą savo veiklai kitoje valstybėje narėje vykdyti, be kita ko, leidžia bendrovėms, turinčioms buveinę vienoje valstybėje narėje, atidaryti filialą kitoje valstybėje narėje, kad galėtų joje vykdyti savo veiklą tomis pačiomis sąlygomis, kurios taikomos dukterinėms bendrovėms (minėto sprendimo *CLT-UFA* 15 punktas).

79 Taip pat nusistovėjusioje teismų praktikoje yra nustatyta, kad nors, atsižvelgiant į tekstą, Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės yra skirtos naudojimuisi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis užtikrinti, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė narė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus įsteigtai bendrovei ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktą; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 42 punktą; 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 33 punktą; taip pat 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-3601, 19 punktą).

80 Dėl kilmės valstybės narės pareigų Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, jog autonomija mokesčių srityje, kurią pagal dabartinę Bendrijos teisę turi valstybės narės, reiškia, kad jos gali laisvai nustatyti skirtingų formų nacionalinių bendrovių padalinių, veikiančių užsienyje, apmokestinimo sąlygas ir dydį su sąlyga, kad jos nebus diskriminuojamos panašių nacionalinių padalinių atžvilgiu (minėto sprendimo *Columbus Container Services* 51 ir 53 punktai).

81 Tačiau iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismų Teisingumo Teismui perduotos pagrindinių bylų medžiagos nėra matyti, kad Belgijoje įsteigtos patronuojančios bendrovės vertinimas būtų mažiau palankus, kai gautas paskirstytas pelnas išmokamas dukterinės bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje, palyginti su vertinimu, kai toks pelnas išmokamas panašios dukterinės bendrovės, kuri taip pat įsteigta Belgijoje. Taip pat nėra tvirtinama, kad tokios patronuojančios bendrovės vertinimas mažiau palankus, kai ji pajamas gauna iš nuolatinių padalinių, esančių kitoje valstybėje narėje, palyginti su vertinimu, kai ji pajamas gauna iš panašaus nuolatinio padalinio, įsteigto Belgijoje.

82 Todėl į ketvirtąjį klausimą bylose C-439/07 ir C-499/07 reikia atsakyti, jog EB 43 straipsnis nedraudžia valstybės narės reglamentavimo, pagal kurį vienoje valstybėje narėje įsteigtos patronuojančios bendrovės gautų dividendų, kuriuos išmokėjo jos dukterinė bendrovė, turinti buveinę kitoje valstybėje narėje, atskaita iš jos apmokestinamųjų pajamų ribojama mokestinio laikotarpio, per kurį pelnas buvo paskirstytas, pelno dydžiu, nors visiškas šio paskirstyto pelno atleidimas nuo mokesčio būtų įmanomas, jeigu kitoje valstybėje narėje patronuojanti bendrovė būtų įsteigusi nuolatinį padalinį, su sąlyga, kad pelno, gaunamo iš kitoje valstybėje esančių padalinių, vertinimas nėra diskriminuojantis, palyginti su pelno, gaunamo iš panašių nacionalinių padalinių, vertinimu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

83 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismų nagrinėjamose bylose, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šie teismai. 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 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos skirtingų valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia valstybės narės reglamentavimą, pagal kurį numatyta, jog tam, kad dividendai, kuriuos šioje valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė gavo iš dukterinės bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje, būtų atleisti nuo mokesčio, šie dividendai visiškai įskaitomi į patronuojančios bendrovės mokesčio bazę, o vėliau 95 % gautų dividendų iš jos atskaitomi, jeigu atitinkamu mokestiniu laikotarpiu atėmus kitą neapmokestinamąjį pelną gaunamas teigiamas rezultatas, ir dėl to:

— patronuojančios bendrovės gautas paskirstytas pelnas apmokestinamas per vėlesnį mokestinį laikotarpį, jeigu ji negauna ar gauna nepakankamai apmokestinamojo pelno per mokestinį laikotarpį, per kurį buvo gautas paskirstytas pelnas,

arba

— šio mokestinio laikotarpio nuostoliai kompensuojami paskirstytu pelnu ir nuostolių suma, atitinkanti gautą paskirstyto pelno sumą, negali būti perkelta į vėlesnį mokestinį laikotarpį.

2. Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka kartu su šio straipsnio 2 dalimi turi būti aiškinamos taip, kad valstybė narė nėra įpareigojama leisti visą paskirstytą pelną, kurį šioje valstybėje įsteigta patronuojanti bendrovė gavo iš savo dukterinės bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje, atskaityti iš patronuojančios bendrovės mokestinių metų pelno sumos ir leisti

iš to atsiradusius nuostolius perkelti į vėlesnius mokestinius metus. Valstybės narės, atsižvelgdamos į savo nacionalinės teisės sistemos poreikius ir į Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalyje numatytą galimybę, turi teisę nustatyti būdus to paties straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje numatytam rezultatui pasiekti.

Tačiau jeigu valstybė narė pasirinko atleidimo nuo mokesčio sistemą, numatytą Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje, ir jeigu iš esmės šios valstybės narės teisės aktai leidžia nuostolius perkelti į vėlesnius mokestinius metus, ši nuostata draudžia valstybės narės reglamentavimą, dėl kurio patronuojančios bendrovės nuostoliai, kuriuos galima taip perkelti, sumažinami gautų dividendų suma.

3. **Jeigu nacionalinės teisės aktuose vien vidaus situacijoms numatyti sprendimai atitinka numatytuosius Bendrijos teisėje, remiantis EB 234 straipsnyje numatytu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo teisminių funkcijų atskyrimu, vertinti tikslią šios nuorodos į Bendrijos teisę apimtį turi išimtinai nacionalinis teismas, nes atsižvelgimas į ribas, kurias nacionalinis teisės aktų leidėjas galėjo nustatyti Bendrijos teisės taikymui vien vidaus situacijoms, priskiriamas atitinkamos valstybės narės teisei, taigi ir išimtinei jos teismų kompetencijai.**

4. **Jeigu taikant nacionalinį reglamentavimą dividendų, gautų iš trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės, vertinimas yra mažiau palankus nei dividendų, gautų iš bendrovės, turinčios buveinę šioje valstybėse narėse, nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į nacionalinės teisės aktų dalyką ir į savo nagrinėjamos bylos aplinkybes, turi patikrinti, ar EB 56 straipsnis taikytinas, ir, jeigu taip, ar jis prieštarauja šiam skirtingam vertinimui.**

5. EB 43 straipsnis nedraudžia valstybės narės reglamentavimo, pagal kurį vienoje valstybėje narėje įsteigtos patronuojančios bendrovės gautų dividendų, kuriuos išmokėjo jos dukterinė bendrovė, turinti buveinę kitoje valstybėje narėje, atskaita iš jos apmokestinamųjų pajamų ribojama mokestinio laikotarpio, per kurį pelnas buvo paskirstytas, pelno dydžiu, nors visiškas šio paskirstyto pelno atleidimas nuo mokesčio būtų įmanomas, jeigu kitoje valstybėje narėje patronuojanti bendrovė būtų įsteigusi nuolatinį padalinį, su sąlyga, kad pelno, gaunamo iš kitoje valstybėje esančių padalinių, vertinimas nėra diskriminuojantis, palyginti su pelno, gaunamo iš panašių nacionalinių padalinių, vertinimu.

Parašai.