

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. liepos 4 d.(*)

„Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Atskaitymas už rizikos kapitalą – Sąlyginės palėkanos – Atskaitymo sumažinimas bendrovėms, turinčioms buveinį užsienyje, kurių gaunamos pajamos atleistos nuo mokesčių pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo“

Byloje C-350/11

dėl *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Belgija) 2011 m. birželio 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. liepos 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Argenta Spaarbank NV

prieš

Belgische Staat

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai M. Ilešič, E. Levits (pranešėjas), J.-J. Kasel ir M. Safjan,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2012 m. liepos 12 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Argenta Spaarbank NV*, atstovaujamos advokatė K. Morbée, K. Van Duyse, ir F. Smet,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir W. Roels,

susipažinęs su 2012 m. rugsėjo 19 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 49 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Argenta Spaarbank NV* (toliau – *Argenta*) ir *Belgische Staat* (Belgijos valstybė) dėl atskaitymo už rizikos kapitalą apskaitinimo apmokestinant 2008 metais.

Teisinis pagrindas

Belgijos teis?

3 Atskaitymas už rizikos kapital? nustatytas pajam? mokes?io sistemoje 2005 m. birželio 22 d. ?statymu d?l mokestinio atskaitymo už rizikos kapital? nustatymo (*Moniteur belge*, 2005 m. birželio 30 d., p. 30077). Šis atskaitymas reglamentuojamas 1992 m. Pajam? mokes?io kodekso (toliau – CIR 1992) 205bis-205nonies ir 236 straipsniuose.

4 Iš šiame ?statyme išd?styt? motyv? matyti, kad juo, be kita ko, siekiama sumažinti mokestinio vertinimo skirtum? tarp bendrovi? finansavimo iš skolinto kapitalo (už j? sumok?tos pal?kanos visiškai atskaitomos apskai?iuojant mokest?) ir bendrovi? finansavimo iš nuosavo kapitalo (rizikos kapitalas) (už j? sumok?tos pal?kanos yra visiškai apmokestinamos) ir padidinti bendrovi? mokumo rodikl?, ?vedant atskaitym? už rizikos kapital?, kuris atitinka bendr? tiksl? pagerinti Belgijos ekonomikos konkurencingum?.

5 Atskaitymas už rizikos kapital?, dar vadinamas „s?lygini? pal?kan? atskaitymu“, atliekamas iš pelno mokes?io baz?s atskaitant atitinkamos bendrov?s nuosavo kapitalo dal? procentais.

6 Pagal CIR 1992 205quater straipsnio 1 dal? atskaitymas už rizikos kapital? lygus rizikos kapitalui, nustatytam pagal CIR 1992 205ter straipsn?, padaugintam iš kitose CIR 1992 205quater straipsnio dalyse nustatyto tarifo.

7 CIR 1992 205ter straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad nustatant atskaitym? už rizikos kapital? už mokestin? laikotarp? rizikos kapitalas, ? kur? reikia atsižvelgti, atitinka, atsižvelgiant ? 205ter straipsnio 2–7 dalyse nustatytas nuostatas, ?mon?s nuosavo kapitalo, apskai?iuoto pagal teis?s aktus, susijusius su apskaita ir tokiomis metin?mis finansin?mis ataskaitomis, kaip nurodytos balanse, sum? prieš tai ?jusio mokestinio laikotarpio pabaigoje. Min?to 205ter straipsnio 2–7 dalyse numatyti atvejai, kuriais nuosavas kapitalas turi b?ti koreguojamas, kad gal?t? b?ti baz? apskai?iuojant atskaitymo už rizikos kapital? sum?.

8 Konkre?iai kalbant, pagal CIR 1992 205ter straipsnio 2 dal? rizikos kapitalas, nustatytas pagal CIR 1992 205ter straipsnio 1 dal?, sumažinamas nuolatin? buveini?, kuri? pajamos pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo atleidžiamos nuo mokes?i?, gryn?ja turto verte.

9 CIR 1992 205quinques straipsnyje numatyta, kad nesant ar nepakankant mokestinio laikotarpio, už kur? gali b?ti daromas atskaitymas už rizikos kapital?, pelno, š? mokestin? laikotarp? negalimas atleidimas nuo mokes?i? gali b?ti perkeltas ? kit? septyneri? met? peln?.

Belgijos Karalyst?s ir Nyderland? Karalyst?s sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo

10 Pagal 2001 m. birželio 5 d. Belgijos Karalyst?s ir Nyderland? Karalyst?s sutarties, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir mokes?i? už pajamas ir turt? (*Moniteur belge*, 2002 m. gruodžio 20 d., p. 57533; toliau – Belgijos ir Nyderland? sutartis), 7 straipsnio 1–3 dalyse nustatyta:

„1. Susitarian?iosios valstyb?s ?mon?s pajamos apmokestinamos tik šioje valstyb?je, jei ?mon? nevykdo veiklos kitoje susitarian?iojoje valstyb?je per joje ?steigt? nuolatin? buvein?. Jei ?mon? veikt? vykdo per toki? nuolatin? buvein?, kitoje šalyje ?mon?s gautas pelnas gali b?ti apmokestinamas pelno mokes?iu tik ta dalimi, kuria jis priskiriamas tai nuolatinei buveinei.

2. Laikantis 3 dalies nuostat?, jei susitarian?iojoje valstyb?je veikianti ?mon? savo veikt? vykdo kitoje susitarian?iojoje valstyb?je per šioje valstyb?je esan?i? nuolatin? buvein?, šiai nuolatinei

buveinei kiekvienoje susitariančiojoje valstybėje priskiriamas pelnas, kurį ji būtų gavusi, jeigu būtų buvusi savarankiška ir atskira įmonė, vykdanči tapatybi arba analogišką veiklą, esant tapatybioms arba analogiškoms sąlygoms, ir visiškai savarankiškai veikianti su įmone, kurios nuolatinė buveinė ji yra.

3. Siekiant nustatyti nuolatinės buveinės pelną, galima atskaityti išlaidas, kurių ji patyrė siekdama savo tikslų, įskaitant valdymo išlaidas ir bendrąsias administravimo sąnaudas, patirtas valstybėje, kurioje ši buveinė yra, arba kitur.“

11 Belgijos ir Nyderlandų sutarties 23 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Belgijoje dvigubo apmokestinimo išvengiama taip:

a) jei Belgijos rezidentas gauna kitą pajamų nei dividendai, palūkanos arba atlygiai, numatyti šios sutarties 12 straipsnio 5 dalyje, arba turi turto dalį, kurios pagal sutartį apmokestinamos Nyderlanduose, Belgijos Karalystė šias pajamas arba turto dalis atleidžia nuo mokesčių, bet ji, siekdama apskaičiuoti šio rezidento pajamų ar turto sumą, gali taikyti tokį patį tarifą, lyg šios pajamos ir turto dalys nebūtų atleistos nuo mokesčių.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 *Argenta* yra Belgijos bendrovės rezidentė, privalanti mokėti pelno mokestį šioje valstybėje narėje. Jos nuolatinė buveinė yra Nyderlanduose, o jos pajamos Belgijoje atleistos nuo mokesčių pagal Belgijos ir Nyderlandų sutartį.

13 Apmokestinant 2008 m. *Argenta* pagal CIR 1992 205bis–205nones straipsnius paprašė atskaitymo už rizikos kapitalą.

14 2008 m. lapkričio 19 d. buvo nustatyta, kad šiais mokestiniais metais *Argenta* turi būtų apmokestinta pelno mokesčiu. Apskaičiuodamas šį mokestį pagal CIR 1992 205ter straipsnio 2 dalį Belgijos mokesčių administratorius neatsižvelgė į *Argenta* nuolatinės buveinės Nyderlanduose turto grynąją vertę, kad būtų nustatytas rizikos kapitalas, kuriuo remiantis daromas atskaitymas apskaičiuojant pelno mokestį.

15 2009 m. gegužės 20 d. *Argenta* pateiktą skundą dėl šio apmokestinimo šis administratorius atmetė 2009 m. rugsėjo 7 dieną.

16 Manydama, kad CIR 1992 205ter straipsnio 2 dalis yra SESV numatytos įsisteigimo laisvės kliūtis, nes dėl investicijų nuolatinėje buveinėje valstybėje narėje, kuri sudarė sutartį su Belgijos Karalyste dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nesuteikiama teisė į atskaitymą už rizikos kapitalą, nors dėl panašių investicijų buveinėje Belgijoje suteikiama teisė į šį atskaitymą, 2009 m. gruodžio 4 d. *Argenta* apskundė šį sprendimą prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

17 Tokiomis aplinkybėmis šis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [SESV 49] straipsnis draudžia nacionalinės mokesčių teisės normą, pagal kurią, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną, įmonė, neribotai apmokestinama Belgijoje, negali taikyti atskaitymo už rizikos kapitalą iki teigiamo skirtumo tarp, pirma, bendrovės nuolatinių buveinių, kurių ji turi kitoje [Europos] Sąjungos valstybėje narėje, turto grynosios vertės ir, antra, visų šios įmonės nuolatinių buveinių įsipareigojimų ar įsiskolinimų, nors ji gali taikyti šį atskaitymą, jei šis

teigiamas skirtumas priskiriamas Belgijoje ?steigta nuolatinei buveinei?“

D?I prejudicinio klausimo

18 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pateikdamas klausim? siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis draudžia nacionalin?s teis?s norm?, pagal kuri? apskai?iuojant neribotai apmokestinamai bendrovei valstyb?je nar?je taikomo atskaitymo už rizikos kapital? dyd? neatsižvelgiama ? nuolatin?s buvein?s kitoje valstyb?je nar?je turto gryn?j? vert?, jeigu šios nuolatin?s buvein?s pelnas neapmokestinamas pirmojoje valstyb?je nar?je pagal sutart? d?I dvigubo apmokestinimo išvengimo, bet šiuo atveju atsižvelgiama ? šios pirmosios valstyb?s nar?s teritorijoje esan?iai nuolatinei buveinei priskirt? turt?.

19 Iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad ?sisteigimo laisv?, kuri SESV 49 straipsnyje pripažinta S?jungos pilie?iams ir kuri apima j? teis? imtis savarankiškai dirban?i? asmen? veiklos ir ja verstis, taip pat steigti ir valdyti ?mones tomis pa?iomis s?lygomis, kokios ?sisteigimo valstyb?s nar?s teis?s aktuose yra nustatytos jos pa?ios subjektams, pagal SESV 54 straipsn? apima ?kurt? pagal valstyb?s nar?s teis? ir Europos S?jungoje turin?i? savo registruotas b?stines, centrin? administracij? ar pagrindin? buvein? bendrovi? teis? vykdyti savo veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterin? bendrov?, filial? ir atstovyb? (žr. 2011 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, Rink. p. I-8115, 39 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

20 Nors SESV nuostatos d?I ?sisteigimo laisv?s, remiantis j? formuluote, skirtos užtikrinti, kad priiman?iojoje valstyb?je nar?je b?t? naudojamosi tomis pa?iomis kaip ir nacionalini? subjekt? teis?mis, jomis taip pat draudžiama, kad kilm?s valstyb? nar? savo pilie?iams ar pagal jos teis?s aktus ?steigtoms bendrov?ms ribot? ?sisteigimo laisv? kitoje valstyb?je nar?je (min?to Sprendimo *Accor* 40 punktas ir nurodyta teismo praktika).

21 Šie principai taikomi tuomet, kai valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? veikia kitoje valstyb?je nar?je per nuolatin? buvein? (2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-3601, 20 punktas).

22 Pagrindin?je byloje nustatyta, kad, apskai?iuojant atskaitymo už rizikos kapital? dyd?, nagrin?jamame teis?s akte skirtingai vertinamas kitoje valstyb?je nar?je nei Belgijos Karalyst? esan?i? nuolatin? buveini?, kuri? pajamos neapmokestinamos Belgijoje, turtas ir šioje valstyb?je nar?je esan?i? nuolatin? buveini? turtas.

23 ? kitoje valstyb?je nar?je nei Belgijos Karalyst? esan?i? nuolatin? buveini?, kuri? pajamos neapmokestinamos Belgijoje, turt? neatsižvelgiama apskai?iuojant rizikos kapital?, naudojam? kaip baz? apskai?iuojant pagrindin?je byloje nagrin?jamo atskaitymo dyd?, bet šiuo atveju atsižvelgiama ? Belgijoje esan?ioms nuolatin?ms buvein?ms priskirt? turt?.

24 Generalinis advokatas išvados 33 punkte pažym?jo, kad kai apskai?iuojant Belgijos pelno mokes?iu apmokestinamai Belgijos bendrovei atskaitym? už rizikos kapital? atsižvelgiama ? nuolatinei buveinei priskirt? turt?, tai yra mokes?io lengvata, nes d?I tokio atsižvelgimo sumaž?ja pelno mokes?io, kur? tokia bendrov? turi sumok?ti min?toje valstyb?je nar?je, faktinis tarifas.

25 Tokios mokes?io lengvatos atsisakoma, kai Belgijos bendrov?s rezident?s nuolatin? buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je ir jos pajamos atleidžiamos nuo mokes?io pagal Belgijos Karalyst?s ir šios kitos valstyb?s nar?s sudaryt? sutart? d?I dvigubo apmokestinimo išvengimo.

26 Šiuo atžvilgiu Belgijos vyriausyb? tvirtina, kad skirtingas vertinimas pagal pagrindin?je byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s akt? vis d?Ito n?ra ?sisteigimo laisv?s apribojimas, nes, pirma, šis skirtingas vertinimas nesukelia nepalanki? padarini? bendrovei, kuri turi nuolatin? buvein? kitoje

valstybėje narėje nei Belgija, ir, antra, jeigu tokie nepalankūs padariniai nustatyt, jie turi būti susiję su lygiagrečiu kelių valstybių narių mokestinių kompetencijos vykdymu.

27 Ši vyriausybė mano, kad net atsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje nei Belgijos Karalystėje esančios nuolatinės buveinės turtą pagrindinės bendrovės rezidentės mokestinį našta negalėtų būti lengvesnė. Anot šios vyriausybės, užsienyje esančių nuolatinių buveinių, kurios neatleistos nuo mokesčių pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, atskaitymas už rizikos kapitalą apskaičiuojamas atskirai nuo nuolatinei buveinei priskiriamo turto ir prioritetiškai taikomas šios buveinės gautam pelnui. Belgijos vyriausybė dėl to padarė išvadą, kad jeigu reiktų atsižvelgti į kitoje valstybėje narėje nei Belgijos Karalystėje esančios nuolatinės buveinės, kurios pajamos neapmokestinamos pagal sutartį, turtą, pagal analogiją atskaitymas už rizikos kapitalą turėtų būti perkeltas šios buveinės pelnui. Jis Belgijoje neapmokestinamas.

28 *Argenta* ir Komisija užginčijo šį Belgijos teisės aiškinimą ir tvirtina, kad, kiek tai susiję su užsienio nuolatinių buveinių, kurių pajamos neatleidžiamos nuo mokesčių Belgijoje, atskaitymas už rizikos kapitalą apskaičiuojamas remiantis bendrosiomis pajamomis ir taikomas visoms atitinkamos bendrovės apmokestinamosioms pajamoms.

29 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, kai Teisingumo Teismas atsako į valstybės narės teismo pagal SESV 267 straipsnį pateiktą prejudicinį klausimą, jis neturi kompetencijos aiškinti šios valstybės narės vidaus teisės, nes šis uždavinis priskiriamas nacionaliniams teismams (žr., be kita ko, 1993 m. spalio 12 d. Sprendimo *Vanacker ir Lesage*, C-37/92, Rink. p. I-4947, 7 punktą; 2008 m. vasario 14 d. Sprendimo *Gysen*, C-449/06, Rink. p. I-553, 17 punktą ir 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Zakaria*, C-23/12, 29 punktą).

30 Tačiau reikia pažymėti, kad Belgijos vyriausybė per posūdą pripažino, kad net jeigu atskaitymas už rizikos kapitalą būtų apskaičiuojamas atskirai nuo nuolatinei buveinei priskiriamo turto ir prioritetiškai taikomas šios buveinės gautam pelnui, galimas perviršis turėtų būti atskaitomas iš pagrindinės bendrovės pelno. Iš argumentų, kuriais remiasi ši vyriausybė, nematyti, kad pagrindinė bendrovė rezidentė, siekdama sumažinti savo apmokestinimo bazę, negalėtų pasinaudoti atskaitymu už rizikos kapitalą, apskaičiuotu atsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje nei Belgijos Karalystės esančios nuolatinės buveinės turtą.

31 Be to, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 40 punkte, Belgijos vyriausybė neginčijo *Argenta* teiginio, kad Belgijos bendrovė, kuriai buvo priskirtas nuosavas kapitalas, gali pasinaudoti atskaitymu už rizikos kapitalą, net jei nuolatinė buveinė, kuri yra užsienyje ir pati neturi nuosavo kapitalo, gauna pelno, kuris minėto atskaitymo tikslais pagal Belgijos teisės aktus galiausiai priskiriamas minėtai bendrovei.

32 Todėl tai, kad bendrovė, turinti nuolatinę buveinę kitoje nei Belgijos Karalystės valstybėje narėje, siekdama sumažinti savo apmokestinimo bazę, negali pasinaudoti atskaitymu už rizikos kapitalą, apskaičiuotu atsižvelgiant į šios nuolatinės buveinės turtą, yra nenaudinga šiai bendrovei.

33 Priešingai tam, ką teigia Belgijos vyriausybė, šis nepalankus vertinimas atsiranda ne dėl aplinkybės, kad valstybėje narėje, kurioje yra nuolatinė buveinė, nenumatytas atskaitymas už rizikos kapitalą, bet dėl vienintelės Belgijos teisės aktuose reglamentuojamos galimybės neatsižvelgti į šią nuolatinę buveinę turtą. Taigi šis nepalankus vertinimas negali būti lygiagretaus kelių valstybių narių mokestinių kompetencijos vykdymo pasekmė.

34 Toks nepalankus vertinimas gali atgrasyti Belgijos bendrovę vykdyti veiklą per kitoje valstybėje narėje nei Belgijos Karalystės esančią nuolatinę buveinę ir todėl iš principo yra Sutarties

nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės draudžiamas apribojimas.

35 Pagal Teisingumo Teismo praktiką įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti pateisinamas tik dėl svarbių bendrojo intereso pagrindų. Be to, tokiu atveju šis apribojimas turi būti tinkamas atitinkamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (min. to Sprendimo *Lidl Belgium* 27 punktas ir nurodyta teismo praktika).

36 Šiuo atžvilgiu Belgijos vyriausybė bendrai remiasi motyvais, susijusiais su būtinybe užtikrinti Belgijos mokesčių sistemos darną ir darną valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymą.

37 Visų pirma, atskaitymo už rizikos kapitalą sistema yra simetriška ir yra tiesioginis, individualus ir materialinis mokestinis lengvatos, apskaičiuotos nuo turto, ir dėl šio turto gauto pelno apmokestinimo ryšys.

38 Šis ryšys galima palyginti su ryšiu tarp paskolos, skirtos turtui įsigyti, atskaitytiną palūkaną ir dėl šio turto gauto apmokestinamojo pelno, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamo įstatymo dėl atskaitymo nustatymo tikslas, kaip matyti iš jo konstatuojamųjų dalių, yra mokestinis nuosavo kapitalo vertinimas kaip skolintojo. Nors fiksuotas atskaitymas už rizikos kapitalą apskaičiuojamas nuo bendrovės nuosavo kapitalo, o ne *au prorata* nuo jos apmokestinamojo pelno, apskaičiuota atskaitymo suma laikoma atitinkančia palūkanas, kurias bendrovė turėtų sumokėti, jeigu privalėtų skolintis, kad suformuotų dėl nuosavo kapitalo įgytą turtą.

39 Antra, anot Belgijos vyriausybės, neatsižvelgdama į kitoje valstybėje narėje nei Belgijos Karalystės esančios nuolatinės buveinės, kurios pelnas neapmokestinamas Belgijoje, turtą, valstybė narė vykdo savo mokestinę kompetenciją laikydamasi teritorialumo principo ir apmokestinimo kompetencijos paskirstymo pagal Belgijos ir Nyderlandų sutartį.

40 Galimybė atsižvelgti į apskaitomas arba neapskaitomas išlaidas, susijusias su aktyvais ir pasyvais, priskiriamais nuolatinei buveinei, ir pasinaudoti atskaitymais nuo šių aktyvų arba pasyvų vėl tenka valstybei narei, kuriai pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo suteikiama teisė apmokestinti nuolatinės buveinės pelną. Toks paskirstymas pagal Belgijos ir Nyderlandų sutartį, beje, suderinamas su Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengta pavyzdine mokestine sutartimi dėl pajamų ir turto.

41 Dėl pirmojo Belgijos vyriausybės pateikto motyvo reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartimi garantuojamą pagrindinį judėjimo laisvės įgyvendinimo apribojimą (1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktas; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 42 punktas; 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 40 punktas ir 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Papillon*, C-418/07, Rink. p. I-8947, 43 punktus).

42 Vis dėlto, kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką reikia parodyti, jog egzistuoja tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu (min. to Sprendimo *Manninen* 42 punktas ir min. to Sprendimo *Keller Holding* 40 punktus), o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal atitinkamą teisės aktą tikslus (min. to Sprendimo *Manninen* 43 punktus; 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-1129, 39 punktus ir min. to Sprendimo *Papillon* 44 punktus).

43 Kaip priminta šio sprendimo 24 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjant mokesčių lengvatų sudaro galimybę apskaičiuojant atskaitymą už rizikos kapitalą atsižvelgti į nuolatinei buveinei priskiriamą turtą.

44 Ši lengvata, dėl kurios sumažėja faktinis pelno mokesčių, kuris taikomas pagrindinei bendrovei, tarifas, pagrindinėje byloje nekompensuojama jokių konkrečių apmokestinimų.

45 Tačiau ši lengvata suteikiama tik tuomet, kai nuolatinės buveinės gautas pelnas apmokestinamas Belgijoje.

46 Vis dėlto nėra tiesioginio ryšio, kaip jis suprantamas pagal šio sprendimo 42 punkte primintą teismo praktiką, tarp lengvatos, apskaičiuotos atsižvelgiant į turtą, ir dėl jo gautą pajamą apmokestinimo.

47 Iš tiesų pagal pagrindinėje byloje nagrinėjant teisės aktą tik reikalaujama, kad šios nuolatinės buveinės galbūt gautos pajamos būtų apmokestinamos Belgijoje, bet nekeliamas sąlyga suteikti nagrinėjant lengvatą nei jas faktiškai gaunant, nei faktiškai apmokestinant. Todėl pagal nagrinėjant sistemą leidžiama situacija, kai nuolatinės buveinės pajamos apmokestinamos Belgijoje, bet ši buveinė negavo pajamų, į jos turtą atsižvelgiama apskaičiuojant bendrovei, kuriai ji priklauso, taikomą atskaitymą.

48 Be to, CIR 1992 205quinques straipsnyje numatyta, kad nesant ar nepakankant mokesčio laikotarpio, už kurį gali būti daromas atskaitymas už rizikos kapitalą, pelno, šis mokesčio laikotarpis negalimas atleidimas nuo mokesčių gali būti perkeltas į kitą septynerių metų pelną.

49 Todėl neatsižvelgimas į kitoje valstybėje narėje nei Belgijos Karalystėje esančios nuolatinės buveinės, kurios pajamos neapmokestinamos Belgijoje pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, turtą, negali būti pateisinamas motyvais, susijusiais su nacionalinės mokesčių sistemos darnos užtikrinimu.

50 Dėl antro pateisinamojo motyvo, kuriuo remiasi Belgijos vyriausybė, reikia priminti, kad apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas yra teisetas Teisingumo Teismo pripažintas principas (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 45 punktą; 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N*, C-470/04, Rink. p. I-7409, 42 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 51 punktą ir minėtą Sprendimo *Lidl Belgium* 31 punktą). Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad Sąjungos lygmeniu nesant suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimo kriterijus, kad, be kita ko, būtų pašalintas dvigubas apmokestinimas (2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 29 punktą ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, Rink. p. I-12273, 45 punktą).

51 Tačiau aplinkybė, kad valstybės narės sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytoje su kita valstybe nare, sutiko, kad šioje valstybėje narėje esančiai nuolatinei buveinei priskiriamas pelnas apmokestinamas tik šioje valstybėje narėje ir kad todėl pirmoji valstybės narė negali vykdyti savo apmokestinimo kompetencijos šiai nuolatinei buveinei priskiriamo pelno atžvilgiu, negalima nuolatos pateisinti bet kokio atsisakymo suteikti lengvatą pirmosios valstybės narės teritorijoje steigta bendrovei, kuriai priklauso ši nuolatinė buveinė.

52 Toks atsisakymas negali pateisinti skirtingo vertinimo tik dėl motyvo, kad valstybėje narėje steigta bendrovė vykdo tarptautinę ekonominę veiklą, iš kurios ši valstybė negauna pajamų (šiuo klausimu žr. minėtą Sprendimo *Marks & Spencer* 40 punktą ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*

, C-347/04, Rink. p. I-2647, 43 punkt?).

53 Atvirkščiai, iš teismo praktikos matyti, kad b?tinybei apsaugoti darn? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? gali b?ti pritarta, ypa? kai nagrin?jama tvarka siekiama užkirsti keli? veiksams, kurie gali pakenkti valstyb?s nar?s teisei ?gyvendinti kompetencij? mokes?i? srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (žr. min?to Sprendimo Oy AA 54 punkt?; 2007 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 58 punkt?; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rink. p. I-5145, 66 punkt?; 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C-284/09, Rink. p. I-9879, 77 punkt? ir 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, 47 punkt?).

54 Teisingumo Teismas konstatavo, kad šiuo tikslu, be kita ko, siekiama išsaugoti simetrij? tarp teis?s apmokestinti peln? ir teis?s atskaityti nuolatin?s buvein?s nuostolius, nes leidimas nuolatin?s buvein?s nerezident?s nuostolius atskaityti iš pagrindin?s bendrov?s pajam? suteikt? pastarajai galimyb? laisvai pasirinkti valstyb?, kurioje ji apskaityt? šiuos nuostolius (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo Oy AA 56 punkt? ir min?to Sprendimo *Lidl Belgium* 34 punkt?).

55 Generalinis advokatas savo išvados 63 punkte nurod?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos mokes?io lengvatos suteikimas nepažeidžia nei valstyb?s nar?s, kurios teritorijoje ?steigta bendrov?, kuriai priklauso nuolatin? buvein?, nei valstyb?s nar?s, kurios teritorijoje yra nuolatin? buvein?, teis?s apmokestinti už j? teritorijoje vykdyt? veikl? ir d?l to nereikia vienoje ši? valstybi? nari? ?prastai apmokestinam? pajam? perkelti ? kit? valstyb? nar?.

56 Galiausiai d?l Belgijos vyriausyb?s argumento, pirma, d?l lygiagretaus vertinimo, b?dingo mokestiniam paskol?, naudot? suformuoti nuolatinei buveinei priskirtin? turt?, pal?kan? atskaitymui, ir, antra, nuosavo kapitalo, priskirto nuolatinei buveinei, vertinimo reikia nurodyti, kad ši vyriausyb? pati pripaž?sta atskaitymo už rizikos kapital?, kuris apskai?iuojamas nuo atitinkamos bendrov?s nuosavo kapitalo, o ne *au prorata* nuo apmokestinamojo pelno, gauto už jos turt?, fiksuot? pob?d?.

57 Tod?l ši vyriausyb? nepalaik? nuomon?s, kad Belgijos ir Nyderland? sutartis, ypa? jos nuostatos d?l nuolatin?s buvein?s pelno nustatymo ir šiuo atveju atsižvelgimo ? išlaidas, patirtas šiai buveinei siekiant tiksl?, prieštarauja tam, kad apskai?iuojant atskaitym? už rizikos kapital? b?t? atsižvelgiama ? nuolatinei buveinei, kurios pajamos Belgijoje neapmokestinamos pagal ši? sutart?, priskiriam? turt?.

58 Šiomis aplinkyb?mis pagrindin?je byloje nagrin?jamame teis?s akte nustatyto apribojimo negalima pateisinti motyvais d?l b?tinyb?s užtikrinti darn? apmokestinimo kompetencijos paskirstym? tarp valstybi? nari?.

59 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti: SESV 49 straipsnis aiškintinas taip, kad jis draudžia nacionalin?s teis?s norm?, pagal kuri? apskai?iuojant neribotai apmokestinamai bendrovei valstyb?je nar?je taikomo atskaitymo už rizikos kapital? dyd? neatsižvelgiama ? nuolatin?s buvein?s kitoje valstyb?je nar?je turto gryn?j? vert?, jeigu šios nuolatin?s buvein?s pelnas neapmokestinamas pirmojoje valstyb?je nar?je pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, bet šiuo atveju atsižvelgiama ? šios pirmosios valstyb?s nar?s teritorijoje esan?iai nuolatinei buveinei priskirt? turt?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

60 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? nacionalinio teismo nagrin?jamoje byloje, išlaid? klausim? turi spr?sti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s

teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

SESV 49 straipsnis aiškintinas taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės normą, pagal kurią apskaituojant neribotai apmokestinamai bendrovei valstybėje narėje taikomo atskaitymo už rizikos kapitalą dydį neatsižvelgiama į nuolatinės buveinės kitoje valstybėje narėje turto grynąją vertę, jeigu šios nuolatinės buveinės pelnas neapmokestinamas pirmojoje valstybėje narėje pagal sutartą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, bet šiuo atveju atsižvelgiama į šios pirmosios valstybės narės teritorijoje esančią nuolatinei buveinei priskirtą turtą.

Parašai.

* Proceso kalba: nyderlandų.