GENERALINIO ADVOKATO
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,
pateikta 2012 m. rugsėjo 19 d.[1]

Byla C-350/11

Argenta Spaarbank NV
prieš
Belgische Staat

(Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Įsisteigimo laisvė — Mokesčių teisės aktai — Pelno mokestis — Atskaitymas už rizikos kapitalą — Sąlyginės palūkanos — Atskaitytinos sumos sumažinimas bendrovei, kitoje valstybėje narėje turinčiai nuolatinę buveinę, kurios gaunamos pajamos Belgijoje atleistos nuo mokesčių pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo — Apribojimas — Pateisinimas — Mokesčių sistemos darnumas — Darnus apmokestinimo galių paskirstymas tarp valstybių narių“

I – Įžanga

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Belgija) Teisingumo Teismo prašo atsakyti, ar įsisteigimo laisve, numatyta EB 43 straipsnyje, draudžiama mokestinė priemonė, pagal kurią bendrovei, neribotai apmokestinamai Belgijoje ir norinčiai pasinaudoti atskaitymu už rizikos kapitalą, draudžiama atsižvelgti į jos nuolatinės buveinės, kuri yra kitoje valstybėje narėje, kurios pajamos atleistos nuo mokesčių apmokestinimo Belgijoje pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, turtą, nors į nuolatinei buveinei, esančiai Belgijoje, priskirtą turtą gali būti atsižvelgta.

2. Šis prašymas susijęs su ginču tarp *Argenta Spaarbank NV* (toliau – *Argenta*) ir Belgijos mokesčių institucijų dėl apmokestinant pelno mokesčiu už 2008 mokestinius metus atsižvelgimo į nuolatinės buveinės, kurią *Argenta* turi Nyderlanduose, turto grynąją vertę, kad būtų nustatytas rizikos kapitalas, kuriuo remiantis daromas atskaitymas apskaičiuojant pelno mokestį.

3. Ši priemonė buvo patvirtinta 2005 m. birželio 22 d. Įstatymu dėl mokestinio atskaitymo už rizikos kapitalą nustatymo[2], kuriuo į 1992 m. Pajamų mokesčių kodeksą (toliau – CIR 1992) buvo įterpti 205bis –205nonies straipsniai ir 236 straipsnis.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — *Moniteur belge*, 2005 m. birželio 30 d., p. 30077.

4. Iš įstatyme, kuriame nustatoma minėtas atskaitymas, išdėstytų motyvų matyti, kad juo siekiama sumažinti mokestinį vertinimą tarp įmonių finansavimo iš skolinto kapitalo – už jį sumokėtos palūkanos visiškai atskaitomos apskaičiuojant mokestį – ir įmonių finansavimo iš nuosavo kapitalo (rizikos kapitalas) – už jį sumokėtos palūkanos yra visiškai apmokestinamos – ir padidinti bendrovių mokumą; atskaitymo už rizikos kapitalą įvedimas atitinka bendrą tikslą – pagerinti Belgijos ekonomikos konkurencingumą, taip pat sukurti tinkamą alternatyvą koordinavimo centrams, kurių turi nebelikti, taikomam mokesčių režimui [3].

5. Atskaitymas už rizikos kapitalą (mokesčių specialistų dar vadinamas sąlyginių palūkanų atskaitymu [4]) atliekamas fiktyviai iš pelno mokesčio bazės atimant palūkanas, kurios turėtų būti sumokėtos kaip atlygis už suteiktus įmonės nuosavus išteklius. Šis atskaitymas lygus rizikos kapitalui, nustatytam pagal CIR 1992 205ter straipsnį, padaugintam iš kitose CIR 1992 205quater straipsnio dalyse [5] įtvirtinto tarifo.

6. CIR 1992 205ter straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatoma, kad rizikos kapitalas, į kurį reikia atsižvelgti, atitinka, atsižvelgiant į šio straipsnio 2–7 dalyse nustatytas nuostatas, įmonės nuosavų išteklių, apskaičiuotų pagal teisės aktus, susijusius su apskaita ir tokiomis metinėmis finansinėmis ataskaitomis, kaip nurodytos balanse, sumą prieš tai ėjusio mokestinio laikotarpio pabaigoje [6]. Minėto 205ter straipsnio 2–7 dalyse išvardyti atvejai, kuriais nuosavi ištekli turi būti koreguojami, o tada apskaičiuojama atskaitymo už rizikos kapitalą suma.

7. Konkrečiai kalbant, pagal CIR 1992 205ter straipsnio 2 dalį rizikos kapitalas sumažinamas nuolatinių buveinių, kurių pajamos pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atleidžiamos nuo mokesčių Belgijoje, grynąja turto verte.

3 — Koordinavimo centrų veikla reglamentuojama 1982 m. gruodžio 30 d. Karaliaus nutarimu Nr. 187 dėl koordinavimo centrų įsteigimo (*Moniteur belge*, 1983 m. sausio 13 d.); pagal jį dešimties metų laikotarpiui nuo pelno mokesčio atleidžiami koordinavimo centrai, kurie įmonių grupės, kuriai jie priklauso, naudai atlieka tam tikras administracines, parengiamąsias arba papildomas užduotis bei tam tikrą finansų centralizavimo veiklą. 1984 m. Europos Bendrijų Komisija manė, kad režimas neturi pagalbos elementų. Tačiau pagal 2000 m. vasario 29 d. Europos Sąjungos Tarybos ataskaitą Belgijos nuostatos dėl koordinavimo centrų buvo kvalifikuotos kaip žalingos mokestinės priemonės, kurios turėjo būti panaikintos iki 2005 m. gruodžio 31 d., o vėliau – iki 2010 m. gruodžio 31 d. 2003 m. vasario 17 d. Komisija priėmė Sprendimą 2003/757/EB dėl valstybės pagalbos, kurią Belgija suteikė Belgijoje įsteigtiems koordinavimo centrams (OL L 282, p. 25); pagal jį taikomas pagalbos režimas turi būti palaipsniui panaikintas ne vėliau kaip 2010 m. gruodžio 31 d. Dėl koordinavimo centrų režimo, kuris buvo keletą kartų keistas, bet visuomet nukrypo nuo bendrojo Belgijos mokestinio režimo, Teisingumo Teisme išnagrinėta keletas bylų, kuriose buvo priimti šie sprendimai: 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas *Komisija prieš Tarybą* (C-399/03, Rink. p. I-5629), susijęs su 2003 m. liepos mėn. Tarybos suteikto leidimo Belgijos Karalystei suteikti pagalbą tam tikriems koordinavimo centrams, kurių veiklos leidimo galiojimo terminas pasibaigė vėliausiai 2005 m. gruodžio 31 d., teisėtumu, ir Sprendimas *Belgija ir Forum 187 prieš Komisiją* (C-182/03 ir C-217/03, Rink. p. I-5479), susijęs su minėto Komisijos sprendimo teisėtumu. Koordinavimo centrų schema buvo nutraukta 2010 m. pabaigoje. Teisingumo Teismui iš dalies panaikinus Sprendimą 2003/757, 2007 m. lapkričio 13 d. Komisija priėmė naują sprendimą (Sprendimas 2008/283/EB dėl valstybės pagalbos, kurią Belgija suteikė Belgijoje įsteigtiems koordinavimo centrams, iš dalies keičiantis Sprendimą 2003/757/EB (OL L 90, 2008, p. 7)), dėl kurio Europos Sąjungos Bendrajam Teismui buvo pateikti du ieškiniai dėl panaikinimo, atitinkamai įregistruoti numeriais T-94/08 ir T-189/08. 2010 m. kovo 18 d. sprendimuose *Centre de coordination Carrefour prieš Komisiją* (T-94/08, Rink. p. II-1015) ir *Forum 187 prieš Komisiją* (T-189/08, Rink. p. II-1039) Bendrasis Teismas atmetė ieškinius kaip nepriimtinus. 2011 m. kovo 3 d. Nutartimi *Centre de coordination Carrefour SNC prieš Komisiją* (C-254/10 P) Teisingumo Teismas atmetė apeliacinį skundą.

4 — Žr. šiuo klausimu, be kita ko, X. Parent „La déduction pour capital à risque. Les intérêts notionnels“, *Revue de la faculté de droit de l'Université de Liège*, 2006, Nr. 1–2, p. 289; B. Colmant ir kt. *Les intérêts notionnels. Aspects juridiques, fiscaux et financiers de la déduction pour capital à risque*, Larcier, Briuselis, 2006, p. 3; E. Traversa ir A. Lecocq „La déduction des intérêts notionnels en Belgique: premier bilan“, *Droit fiscal*, Nr. 9, 2009, p. 9, ir M. Dassesse „Les intérêts notionnels à l'épreuve du droit communautaire. Le législateur belge à la mémoire bien courte“, *Liber Amicorum Jacques Autenne*, Bruylant, Briuselis, 2010, p. 231.

5 — 2008 m. mokestiniais metais šių palūkanų finansavimo apimtis buvo 3,871 %. 2012 m. mokestiniais metais jų finansavimo apimtis buvo 3,425 %. Finansavimo apimtis apskaičiuojama kiekvienais metais remiantis vidutinėmis mėnesinėmis 10 m. kilmės obligacijų palūkanomis (OLO). Ši finansavimo apimtis gali skirtis nuo ankstesnių metų finansavimo apimties ne daugiau kaip vienu procentu. Maksimali finansavimo apimtis yra 6,5 %.

6 — Pagal CIR 1992 205quinques straipsnį, nesant ar nepakankant apmokestinamojo laikotarpio, kurio atžvilgiu gali būti daromas atskaitymas už rizikos kapitalą, pelno, jis gali būti perkeltas į kitų septynerių metų pelną.

8. Pagal 2001 m. birželio 5 d. Belgijos Karalystės ir Nyderlandų Karalystės pasirašytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo[7] (toliau – Belgijos ir Nyderlandų sutartis) 7 straipsnio 1 dalį susitariančiosios valstybės įmonės pajamos apmokestinamos tik šioje valstybėje, jei įmonė nevykdo veiklos kitoje susitariančiojoje valstybėje per joje įsteigtą nuolatinę buveinę. Jei įmonė veiklą vykdo per tokią nuolatinę buveinę, kitoje šalyje įmonės gautas pelnas gali būti apmokestinamas pelno mokesčiu tik ta dalimi, kuria jis priskiriamas tai nuolatinei buveinei.

9. Pagal Belgijos ir Nyderlandų sutarties 23 straipsnio 1 dalies a punktą dvigubo apmokestinimo, kiek tai susiję su Belgijos Karalyste, išvengiama, kai, Belgijos rezidentui gavus kitų pajamų nei dividendai, palūkanos arba atlygiai, numatyti šios sutarties 12 straipsnio 5 dalyje, arba turint turto (*fortune*) dalių, kurios pagal sutartį apmokestinamos Nyderlanduose, Belgijos Karalystė šias pajamas arba turto (*fortune*) dalis atleidžia nuo mokesčių, bet ji, siekdama apskaičiuoti šio rezidento pajamų ar turto (*fortune*) sumą, gali taikyti tokį patį tarifą, lyg šios pajamos ir turto (*fortune*) dalys nebūtų atleistos nuo mokesčių.

10. Būtent remdamosi CIR 1992 205ter straipsnio 2 dalimi Belgijos mokesčių institucijos atsisakė *Argenta*, Belgijoje įsteigtos bendrovės, neribotai apmokestinamos šioje šalyje, atžvilgiu, apskaičiuodamos atskaitymą už rizikos kapitalą, atsižvelgti į jos nuolatinės buveinės, kuri yra Nyderlanduose, turto grynąją vertę.

11. Manydama, kad CIR 1992 205ter straipsnio 2 dalis sudaro kliūtį EB 43 straipsnyje numatytai įsisteigimo laisvei, *Argenta* pareiškė ieškinį dėl šio atsisakymo *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen*, o jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 43 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, grynosios vertės turto ir, antra, visų šios įmonės nuolatinių buveinių įsipareigojimų ar įsiskolinimų, nors ji gali taikyti šį atskaitymą, jei šis teigiamas skirtumas priskiriamas Belgijoje įsteigtai nuolatinei buveinei?“

12. Rašytines pastabas pateikė *Argenta*, Belgijos vyriausybė ir Europos Komisija. Šios suinteresuotosios šalys per nustatytus terminus taip pat atsakė į Teisingumo Teismo raštu pateiktą klausimą ir buvo išklausytos 2012 m. liepos 12 d. posėdyje.

II – Analizė

13. Kaip matyti iš mano įžanginių teiginių, atskaitymu už rizikos kapitalą, kuris nagrinėjamas šioje byloje, leidžiama Belgijos pelno mokesčiu apmokestinamoms bendrovėms iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti nacionaliniuose teisės aktuose nustatytą ir atsižvelgiant į jų nuosavus išteklius (grynąjį turtą) apskaičiuotą fiktyvią dalį.

14. Iš tiesų atskaitymas už rizikos kapitalą leidžia Belgijos bendrovėms ir šalyje nerezidiuojančios bendrovėms, turinčioms nuolatinę buveinę Belgijoje, sumažinti – dažnai labai – mokėtiną pelno mokestį, kai šios įmonės finansuojamos iš nuosavų išteklių.

7 — *Moniteur belge*, 2002 m. gruodžio 20 d., p. 57533.

15. Kitas pavyzdys, ištrauka iš Belgijos mokesčių institucijų brošiūros [8], pritaikytas ginčijamiems mokestiniams metams šioje byloje, leidžia pagrįsti mano teiginius. Imkime Belgijoje įsteigtą bendrovę, kurios balansą sudaro 100 000 eurų nuosavų išteklių, naudojamų bendrovių grupei finansuoti. Jei šiai Belgijos bendrovei būtų taikoma grupės viduje taikoma 4 % palūkanų norma, jos pajamos prieš atskaitant mokesčius būtų 4 000 eurų. Pritaikius atskaitymą už rizikos kapitalą (už 2008 m. – 3,871 %), apmokestinamųjų pajamų dydis būtų 129 eurų (4000 – (100 000/3,871 %)). Kai įmonių pelno mokestis yra 33,99 %, bendrovė turi sumokėti 43,85 euro mokesčio, t. y. 1,10 % faktiniu mokesčio tarifu vietoj 33,99 %, jei nebūtų taikomas atskaitymas už rizikos kapitalą. Toliau pateikiamoje lentelėje šis pavyzdys vaizduojamas sistematiškiau.

Nuosavi ištekli = 100 000		
Sąskaitos	**Be atskaitymo už rizikos kapitalą**	**Su atskaitymu už rizikos kapitalą**
Pelnas prieš atskaitant mokesčius (4 % grupės viduje taikoma palūkanų norma)	4 000	4 000
Atskaitymas už rizikos kapitalą (3,871 %)	0	– 3 871
Mokesčio bazė	4 000	129
Pelno mokestis (33,99 %)	1 360	43,85
Faktinis mokesčio tarifas	33,99 %	1,10 %

16. Šis pavyzdys leidžia pažymėti, kad atskaitymo už rizikos kapitalą suma nėra apskaičiuojama remiantis kapitalu, kuris buvo suteiktas atlygiui išmokėti, bet apskaičiuojama, atsižvelgiant į tam tikras pataisas, pagal visus atitinkamos bendrovės nuosavus išteklius [9].

17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia ne dėl paties atskaitymo už rizikos kapitalą mechanizmo teisėtumo, bet tik dėl vienos iš jo taikymo ypatybių, būtent dėl vienos iš darytinų pataisų, susijusių su nuosavų išteklių, į kuriuos reikia atsižvelgti apskaičiuojant minėtą atskaitymą, nustatymu, pagal CIR 1992 205ter straipsnio 2 dalį.

18. Iš tiesų jis tik klausia, ar įsisteigimo laisvė draudžia iš šio atskaitymo apskaičiavimo pagrindo atimti bendrovės, neribotai apmokestinamos Belgijoje, nuolatinei buveinei, kuri yra užsienyje ir kurios pajamos neapmokestinamos valstybėje narėje pagal su minėtos buveinės valstybe nare sudarytą sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, priskirtą turtą, nors apskaičiuojant atskaitymo pagrindą į tokios bendrovės Belgijos nuolatinei buveinei suteiktą turtą atsižvelgiama.

19. Atsižvelgiant į informaciją, Belgijos vyriausybės pateiktą atsakant į Teisingumo Teismo klausimą, šis neatsižvelgimas į Belgijos bendrovės nuolatinių buveinių, kurios yra užsienyje, turtą Europos ekonominėje erdvėje susijęs su visomis valstybėmis narėmis, taip pat su Islandijos Respublika ir Norvegijos Karalyste, išskyrus Lichtenšteino Kunigaikštystę, vienintelę valstybę, su kuria Belgija nėra sudariusi sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

20. *Argenta* ir Komisija siūlo į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą atsakyti teigiamai.

21. Belgijos vyriausybės laikosi priešingos nuomonės.

8 — Žr. „La déduction d'intérêt notionnel: un incitant fiscal belge novateur – Exercice d'imposition 2013 – Revenus 2012“, *Service public fédéral Finances*, p. 6 (http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/fr/publications/bro_notional_interest.pdf).

9 — Šiuo klausimu žr., be kita ko, X. Parent, minėtas veikalas, p. 298.

22. Ji pirmiausia ginčija tariamai nepalankų CIR 1992 205ter straipsnio 2 dalyje nustatytos taisyklės pobūdį. Iš tiesų ši taisyklė, jos manymu, neturi poveikio Belgijos bendrovei, nes atskaitoma už rizikos kapitalą turi būti ne iš minėtos bendrovės, bet iš nuolatinės buveinės, kuri atleidžiama nuo mokesčio Belgijoje (šiuo atveju pagal Belgijos ir Nyderlandų sutartį), pelno.

23. Belgijos vyriausybė taip pat nurodo, kad jei būtų priimtas *Argenta* prašymas, būtų pažeistos tarptautinės mokesčių taisyklės ir, konkrečiai kalbant, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdinė sutartis, pagal kurią nuolatinė buveinė yra savarankiškas mokestinis vienetas ir pripažįstama nuolatinės buveinės valstybės narės išimtinė jurisdikcija apmokestinti jos pelną ir tvarkyti jos mokesčius. Išlaidos, patirtos siekiant gauti nuolatinės buveinės valstybėje narėje apmokestinamųjų pajamų, kurios atleidžiamos nuo mokesčio bendrovės kilmės valstybėje narėje, turi būti atskaitomos šioje kitoje valstybėje narėje, o ne bendrovės kilmės valstybėje narėje, kaip ir palūkanos už paskolas, paimtas nuolatinės buveinės turtui įsigyti, turi būti atskaitomos iš šiai nuolatinei buveinei priskirtino pelno.

24. Be to, šios vyriausybės manymu, prielaida, kad Belgijos Karalystei atsisakius atsižvelgti į užsienyje esančių nuolatinių buveinių turtą atitinkamas mokesčių mokėtojas patenka į mažiau palankią situaciją, palyginti su tokiu pat mokesčių mokėtoju, kurio nuolatinė buveinė įsteigta Belgijoje, negali sudaryti kliūties įsisteigimo laisvei, nes tokia situacija susiklostė dėl to, kad kelios valstybės narės lygiagrečiai įgyvendino savo kompetenciją mokesčių srityje, ir dėl to, kad daugumoje kitų valstybių narių analogiška atskaitymo už rizikos kapitalą lengvata neegzistuoja. Belgijos atskaitymo už rizikos kapitalą sistema pati savaime neatgrasytų Belgijos bendrovių steigti nuolatinių buveinių kitose valstybėse narėse.

25. Pagaliau bet kuriuo atveju Belgijos vyriausybė teigia, kad galimą įsisteigimo laisvės apribojimą gali pateisinti būtinybė užtikrinti Belgijos mokesčių sistemos darnumą ir darnų apmokestinimo galių paskirstymą tarp valstybių narių.

26. Kaip savo rašytinėse pastabose teisingai teigia *Argenta*, šiais argumentais iš esmės skirtingais požiūriais nagrinėjama ta pati tema. Kadangi Belgijos Karalystė pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atsisakė apmokestinti nuolatinės buveinės, kuri yra kitoje valstybėje narėje, pelną, ji atsisako Belgijos bendrovei, kuri yra neribotai apmokestinama Belgijoje ir kuriai priklauso minėta nuolatinė buveinė, suteikti atskaitymą už rizikos kapitalą iki jai priskirtų nuosavų išteklių dydžio.

27. Taigi šia apimtimi atskaitymo už rizikos kapitalą suteikimas priklauso nuo teritorinės sąlygos įvykdymo, t. y. Belgijos bendrovės nuosavi ištekliai turi būti priskirti Belgijoje apmokestinamam vienetui.

28. Sąjungos teisės požiūriu, mano manymu, toks kriterijus visiškai nepriimtinas.

29. Pirmiausia, neabejotina, kad skirtingas mokestinis vertinimas, atsižvelgiant į tai, ar Belgijos bendrovės turi nuolatinę buveinę Belgijoje, ar kitoje valstybėje narėje, sudaro įsisteigimo laisvės apribojimą.

30. Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pakartotinai nusprendė, kad įsisteigimo laisvė apima bendrovių, turinčių savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą Europos bendrijoje, teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per dukterinę bendrovę, padalinį ar atstovybę [10].

10 — Žr. 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161) 35 punktą; 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo AMID (C-141/99, Rink. p. I-11619) 20 punktą; 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding* (C-471/04, Rink. p. I-2107) 29 punktą; 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, Rink. p. I-2647) 25 punktą ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601) 18 punktą.

31. Vis dėlto pagal teismo praktiką EB sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės draudžia, kad valstybė narė savo piliečiui ar pagal jos teisės aktus įsteigtai bendrovei ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje [11].

32. Šios nuostatos taikomos ir tuomet, kai valstybėje narėje įsteigta bendrovė kitoje valstybėje narėje veikia per nuolatinę buveinę [12].

33. Kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjamu mokesčių režimu, kai apskaičiuojant Belgijos pelno mokesčiu apmokestinamai Belgijos bendrovei atskaitymą už rizikos kapitalą atsižvelgiama į nuolatinei buveinei priskirtus nuosavus išteklius, tai neginčijamai sudaro mokesčio lengvatą, nes dėl jo sumažėja faktinio pelno mokesčio, kurį tokia bendrovė turi sumokėti minėtoje valstybėje narėje, tarifas.

34. Tačiau pagal tą patį mokesčių režimą tokia mokesčio lengvata nesuteikiama Belgijoje apmokestinamai Belgijos įmonei, kai ji turi kitoje valstybėje narėje įsteigtą nuolatinę buveinę ir jos pajamos atleidžiamos pagal minėtos valstybės narės ir Belgijos Karalystės pasirašytą sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

35. Taigi šios bendrovės mokestinė padėtis yra mažiau palanki, nei būtų tuo atveju, jei jos nuolatinė buveinė būtų Belgijoje.

36. Šio vertinimo nepaneigia Belgijos vyriausybės teiginys, kad atsisakymas atsižvelgti į nuosavus išteklius, kurie buvo priskirti kitoje valstybėje narėje įsteigtai nuolatinei buveinei, neturi jokio poveikio Belgijos bendrovės mokestiniam vertinimui, nes atskaitymas už rizikos kapitalą būtų taikomas ne šios bendrovės, bet minėtos nuolatinės buveinės gautoms pajamoms.

37. Pirmiausia, jei taip buvo, sunku suprasti priežastis, dėl kurių Belgijos Karalystė, apskaičiuojant atskaitymą už rizikos kapitalą, uždraudė atsižvelgti į užsienyje įsteigtų nuolatinių buveinių, kurios priklauso Belgijoje pelno mokesčiu apmokestinamoms Belgijos bendrovėms, nuosavus išteklius.

38. Be to, iš Belgijos mokesčių teisės aktų, pirmiausia iš CIR 1992 205bis ir 205ter straipsnių, matyti, kad atskaitymas už rizikos kapitalą glaudžiai susijęs su Belgijoje įsteigtos bendrovės mokestiniu vertinimu ir kad, kaip pažymėjo Komisija, atsakydama į rašytinį Teisingumo Teismo klausimą, pagal CIR 1992 185 straipsnį Belgijos bendrovės, neribotai apmokestinamos Belgijoje, joje apmokestinamos už visas jų pajamas.

39. Taigi iš Įstatymo dėl mokestinio atskaitymo už rizikos kapitalą nustatymo motyvų matyti, kad net tuo atveju, kai bendrovė turi nuolatinę buveinę, kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčio Belgijoje pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pagal Belgijos apskaitos teisę nenustatoma pareiga įmonės balanse (*bilan social*) atskirti užsienyje esančių nuolatinių buveinių nuosavus išteklius nuo kitų šios bendrovės nuosavų išteklių [13].

40. Iš šių svarstymų, kaip atsakydama į Teisingumo Teismo rašytinį klausimą pažymėjo *Argenta* ir tam Belgijos vyriausybė neprieštaravo, matyti, kad Belgijos bendrovė, kuriai buvo priskirti nuosavi ištekliai, gali pasinaudoti atskaitymu už rizikos kapitalą, net jei nuolatinė buveinė, kuri yra užsienyje ir pati neturi nuosavų išteklių, gauna pelno, kuris minėto atskaitymo tikslais pagal Belgijos teisės aktus galiausiai priskiriamas minėtai bendrovei.

11 — Žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695) 21 punktą ir minėtų sprendimų *Rewe Zentralfinanz* 26 punktą ir *Lidl Belgium* 19 punktą.

12 — Minėto Sprendimo *Lidl Belgium* 20 punktas ir 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rink. p. I-8061) 31 punktas. Taip pat žr. 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell* (C-293/06, Rink. p. I-1129) 29 punktą.

13 — Žr. Įstatymo dėl mokestinio atskaitymo už rizikos kapitalą nustatymo projektą, Belgijos Atstovų Rūmai, 2005 m. gegužės 11 d., Doc. 51 1778/001, p. 12, pridėtas prie *Argenta* pastabų.

41. Darytina išvada, kad atskaitymas už rizikos kapitalą taikomas bendrai Belgijos bendrovės, neribotai apmokestinamos Belgijoje, padėčiai.

42. Aš taip pat nesutinku su Belgijos vyriausybės nuomone, kad šioje byloje nagrinėjamo mokestinio vertinimo skirtumas atsirado dėl to, kad valstybė narė, kurioje yra bendrovės buveinė, ir nuolatinės buveinės valstybė narė lygiagrečiai įgyvendino savo kompetenciją mokesčių srityje, nes manau, jog šis skirtumas atsirado dėl to, kad nebuvo atskaitymui už rizikos kapitalą analogiškos lengvatos (bent jau tuo metu) kitose valstybėse narėse arba valstybėse narėse skyrėsi bendrovių apmokestinimo tarifas.

43. Iš tiesų Teisingumo Teismas jau buvo nusprendęs, kad trūkumai, kurių gali atsirasti skirtingoms valstybėms narėms lygiagrečiai įgyvendinant mokestines kompetencijas, jei toks įgyvendinimas nėra diskriminacinis, nesudaro judėjimo laisvės apribojimų [14].

44. Atsižvelgiant į tokį motyvavimą, į minėtų laisvių taikymo sritį nepatenka vertinimo trūkumai arba skirtumai, kurių atsiranda tik taikant valstybių narių mokesčių teisės aktų skirtumus, priešingai nei tie, kurie atsiranda taikant vienos ir tos pačios valstybės narės sistemą [15].

45. Taigi šiuo atveju Belgijoje įsteigtų bendrovių, neribotai apmokestinamų šioje valstybėje narėje, vertinimo skirtumas, atsižvelgiant į tai, ar jos turi nuolatinę buveinę Belgijoje, atsiranda vien dėl Belgijos mokesčių sistemos taikymo. Šis skirtumas susidaro, neatsižvelgiant į tai, kad tokia Belgijos bendrovė, kaip *Argenta*, negali pasinaudoti nei analogiška lengvata, kuri Nyderlanduose neegzistuoja, nei pelno mokesčio tarifu, kuris galbūt skiriasi nuo to, kuris iš principo taikomas Belgijoje. Be to, šio paskutinio motyvo svarba gali būti pagrįstai abejojama. Iš tikrųjų primintina, kad apskaičiuojant atskaitymą už rizikos kapitalą atsižvelgiama į nuosavus išteklius, priskirtus nuolatinėms buveinėms, kurios yra trečiosiose šalyse, su Belgijos Karalyste nepasirašiusiose sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, ir kurios priklauso Belgijos bendrovėms, neribotai apmokestinamoms Belgijoje, kad ir koks būtų minėtose trečiosiose valstybėse taikomas mokesčio tarifas.

46. Todėl manau, jog tai, kad apskaičiuojant atskaitymą už rizikos kapitalą, numatytą CIR 1992 205ter straipsnio 2 dalyje, neįtraukiami Belgijos įmonės, neribotai apmokestinamos Belgijoje, nuolatinei buveinei, kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčio šioje valstybėje narėje, priskirti nuosavi ištekliai, iš principo sudaro įsisteigimo laisvės apribojimą.

47. Šiame etape reikia patikrinti, ar minėtą apribojimą vis dėlto gali pateisinti bent vienas ar kitas Belgijos vyriausybės nurodytas bendrojo intereso pagrindas, būtent, pirma, jos mokesčių sistemos darnumo užtikrinimas ir, antra, darnaus apmokestinimo galių paskirstymo tarp valstybių narių apsauga.

48. Neginčijama, kad kiekvienas iš šių dviejų bendrojo intereso reikalavimų buvo laikomas galinčiu tinkamai pateisinti įsisteigimo laisvės įgyvendinimo apribojimus [16].

49. Tačiau nagrinėjamos ribojamosios priemonės turi būti tinkamos užtikrinti, kad bus pasiekti bendro pobūdžio tikslai, ir neviršyti to, kas būtina jiems pasiekti [17].

50. Šiuo atveju, mano manymu, nė vienas iš dviejų minėtų tikslų negali būti pasiektas.

14 — Žr., be kita ko, 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, Rink. p. I-13023) 38 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

15 — Šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Schulz-Delzers ir Schulz* (C-240/10, Rink. p. I-8531) 40–42 punktus.

16 — Žr., be kita ko, dėl mokesčių sistemos darnumo užtikrinimo minėto Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 43 punktą ir dėl darnaus apmokestinimo galių paskirstymo tarp valstybių narių užtikrinimo 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus* (C-371/10, Rink. p. I-12273) 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

17 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* (C-269/09) 62 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

51. Kalbant apie mokesčių sistemos darnumo apsaugos tikslą, norint pasinaudoti tokiu pateisinimu, pagal Teisingumo Teismo praktiką reikalaujama, kad būtų nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu [18].

52. Remdamasi šia teismo praktika, Belgijos vyriausybė teigia, kad atskaitymas už rizikos kapitalą atspindi visišką simetriją tarp mokesčio lengvatos, apskaičiuotos atsižvelgiant į turtą, skyrimo ir teisės apmokestinti iš šio turto gautas pajamas.

53. Šių argumentų, mano manymu, nepakanka, siekiant įrodyti tiesioginį ryšį, kaip tai suprantama pagal šią teismo praktiką. Iš tiesų, kadangi mokesčio lengvata buvo apskaičiuota atsižvelgiant į atitinkamų bendrovių nuosavus išteklius, pakanka konstatuoti, jog iš tiesų neegzistuoja jokia šios lengvatos, kurią sudaro vėlesnis iš šių nuosavų išteklių gautų pajamų apmokestinimas, kompensacija, nes minėtu sumažinimu siekiama bendrai sumažinti vienetų, kuriems taikomas CIR 1992, sumokėto pelno mokesčio faktinį tarifą [19]. Iš tiesų atskaitymo už rizikos kapitalą taikymas nesusijęs su pajamų gavimu Belgijoje, nes jei Belgijos bendrovė atitinkamais metais negautų jokių pajamų, minėtiems metams taikyto atskaitymo perteklius pagal CIR 1992 205quinquies straipsnį gali būti perkeltas į ateinančius septynerius metus.

54. Belgijos vyriausybės argumentas, grindžiamas minėtu Sprendimu *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, šio vertinimo nepaneigia.

55. Primintina, kad toje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad būtinybė užtikrinti Vokietijos mokesčių režimo darnumą pateisino nuostolių, kuriuos patyrė Vokietijos bendrovės nuolatinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje, reintegravimą, kaip tai numatyta minėtame režime, kadangi minėtas reintegravimas – reintegruoti buvo tik anksčiau atskaityti nuostoliai [20] – „sudarė logišką [nuostolių] atskaitymo, kuris buvo pritaikytas anksčiau, papildymą“ [21]. Taigi egzistavo „tiesioginis, asmeninis ir materialinis ryšys tarp dviejų mokesčių mechanizmo dalių“ [22], t. y., pirma, mokesčio lengvatos (atsižvelgimas į nuostolius) suteikimo bendrovei rezidentei, kuriai priklausė kitoje valstybėje narėje esanti nuolatinė buveinė – ji, beje, buvo vertinama taip, lyg būtų įsteigta Vokietijoje, – [23] ir, antra, minėtų nuostolių reintegravimo.

56. Taigi šiuo atveju, nesvarbu, kaip vertinsime atskaitymą už rizikos kapitalą, Belgijos režime nenumatyta jokio mokesčio, kuris kompensuotų šią mokesčio lengvatą taip, kad šios dvi dalys turėtų tokią tiesioginę sąsają, kokia apibūdinta minėtame Sprendime *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*.

57. Bet kuriuo atveju, kaip teigia *Argenta* ir Komisija, panašu, kad mokesčių darnumo, kurį nurodo Belgijos Karalystė, klausimas buvo perkeltas į Belgijos ir Nyderlandų sutarties taikomų taisyklių abipusiškumo lygmenį.

58. Iš tiesų, kadangi minėtos sutarties 7 straipsnio 1 dalyje iš esmės nustatyta, jog įmonės, esančios kitoje susitariančiojoje valstybėje, pajamos apmokestinamos kitoje susitariančiojoje valstybėje, kai jos priskiriamos jos nuolatinei buveinei, kuri yra šios kitos susitariančiosios valstybės teritorijoje, ši sutartis nustato susitariančiojoje valstybėje taikomų taisyklių, kuriomis pirmiausia siekiama užtikrinti mokesčių darnumą, mokestinį abipusiškumą. Taigi tai, kad Belgijos Karalystė atsisakė apmokestinti

18 — Žr., be kita ko, 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477) 42 punktą; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107) 68 punktą ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 85 punktą.

19 — Pažymėtina, kad minėto B. Colmant ir kt. veikalo skyriuje, kuriame kalbama apie „atskaitymo už rizikos kapitalą principus“, nurodoma, jog šis atskaitymas yra „ekonominis, daromas bendrovei deklaruojant mokesčius ir nekompensuojamas jokiomis atitinkamomis apmokestinamomis pajamomis“ (p. 19).

20 — Minėto Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*é (44 punktas).

21 — Ten pat, 42 punktas.

22 — Ten pat (42 punktas).

23 — Ten pat (35 punktas).

Belgijos bendrovės pajamas, priskirtas nuolatinėms buveinėms, kurios yra Nyderlanduose, nepateisina to, jog ji vienašališkai atsisako suteikti nagrinėjamą mokesčio lengvatą. Jeigu būtų priimtas priešingas argumentas, galiausiai reiktų sutikti, kad Belgijos ir Nyderlandų sutartis yra nedarnumo, kurį reiktų ištaisyti vienašališkai atsisakant taikyti nagrinėjamą mokesčių lengvatą, šaltinis. Iš tiesų Teisingumo Teismo tokius svarstymus jau anksčiau buvo atmetęs [24].

59. Tačiau, regis, atsisakydama suteikti nagrinėjamą mokesčio lengvatą, nes tik Nyderlandai apmokestino nuolatinėms buveinėms, kurios yra šalies teritorijoje, bet priklauso Belgijos bendrovėms, priskiriamas pajamas, nors Nyderlandų Karalystė nesuteikia analogiškos mokesčio lengvatos Belgijoje esančiai nuolatinei buveinei, Belgijos vyriausybė bando išvengti savo iš Sąjungos teisės išplaukiančių įsipareigojimų, prašydama, kad kita valstybė narė pritaikytų savo pačios mokesčių sistemą prie galiojančios Belgijoje. Tačiau Teisingumo Teismas jau buvo nusprendęs, kad valstybės narės EB sutartimi niekaip neįpareigojamos atlikti tokio pritaikymo [25].

60. Antras Belgijos vyriausybės nurodytas bendrojo intereso tikslas – darnaus apmokestinimo galių paskirstymo tarp valstybių narių apsauga – bent iš dalies sutampa su ką tik išnagrinėtu tikslu.

61. Manau, kad dėl jo turi būti pateiktas toks pat vertinimas.

62. Primintina, kad pagal teismo praktiką galima pritarti būtinybei apsaugoti darnų apmokestinimo galių paskirstymą tarp valstybių narių, kai nagrinėjamu režimu būtent siekiama užkirsti kelią veiksmams, kuriais galėtų būti pažeista valstybės narės teisė įgyvendinti savo mokestinę kompetenciją, kiek tai susiję su jos teritorijoje vykdoma veikla [26].

63. Taigi taikant tokį patį mokestinį vertinimą, t. y. suteikiant atskaitymą už rizikos kapitalą Belgijos bendrovėms, turinčioms nuolatinę buveinę valstybėje narėje, su kuria Belgijos Karalystė sudarė sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, ir Belgijos bendrovėms, turinčioms nuolatinę buveinę Belgijos teritorijoje arba trečiojoje šalyje, su kuria Belgijos Karalystė nepasirašė tokios sutarties, šiuo atveju niekaip nepažeidžiama nei minėtos valstybės narės teisė apmokestinti jos teritorijoje įsteigtų minėtų bendrovių bendras pajamas, nei Nyderlandų Karalystės teisė apmokestinti jos teritorijoje esančių nuolatinių buveinių, kurios priklauso Belgijos bendrovėms, pajamas pagal Belgijos ir Nyderlandų sutartį.

64. Šio vertinimo nepakeičia Belgijos vyriausybės argumentas, kad vis dėlto kiltų pavojus darniam apmokestinimo galių paskirstymui tarp valstybių narių, jei iš Belgijos Karalystės būtų reikalaujama suteikti atskaitymą už rizikos kapitalą tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, nors mokesčių atskaitymą, susijusį su paskolų, paimtų nuolatinių buveinių, kurios yra užsienyje, turtui įsigyti, palūkanomis, galėtų suteikti tik valstybė narė, kurios teritorijoje šios nuolatinės buveinės yra.

65. Iš tiesų atskaitymas už rizikos kapitalą yra nustatyto dydžio mokesčio lengvata, suteikta remiantis fiktyviomis sąnaudomis, t. y. nuosavų išteklių panaudojimo teorinėmis sąnaudomis, kurių, kaip nurodė Komisija, o Belgijos vyriausybė to neginčijo, turėjo ne Belgijos bendrovė, bet jos akcininkai. Nors Belgijos vyriausybė tai posėdyje ginčijo, kalbama apie, kaip nurodyta Įstatymo dėl mokestinio atskaitymo už rizikos kapitalą nustatymo projekte nurodytuose motyvuose, atskaitymą *sui generis* [27],

24 — Žr., be kita ko, 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Weidert ir Paulus* (C-242/03, Rink. p. I-7379) 24–26 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką.

25 — Žr. būtent 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *CIBA* (C-96/08, Rink. p. I-2911) 28 punktą ir minėto Sprendimo *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* 39 punktą.

26 — Žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373) 54 punktą; 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta* (C-379/05, Rink. p. I-9569) 58 punktą; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, Rink. p. I-5145) 66 punktą; 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* (C-284/09, Rink. p. I-9879) 77 punktą ir 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *FIM Santander Top 25 Euro Fi ir kt.* (C-338/11–C-347/11) 47 punktą.

27 — Pagal įstatymo projekto 4 straipsnio komentarą (santraukos 10 psl.) „atskaitymas už rizikos kapitalą yra *sui generis* atskaitymas, kurio visos taikymo sąlygos nustatytos projekto nuostatose“.

kurį vienašališkai suteikė Belgijos Karalystė. Taigi darnus apmokestinimo galių paskirstymas tarp valstybių narių niekaip nekliudo Belgijos Karalystei užtikrinti Belgijos bendrovės, kuri turi nuolatinę buveinę, mokestinio vertinimo lygybę, neatsižvelgiant į tai, kurios valstybės narės teritorijoje ši nuolatinė buveinė yra.

66. Pažymėtina, kad taip pat negalima pritarti Belgijos vyriausybės nurodytam priešingam aiškinimui, hipotetiškai kildinamam iš sprendimų *Jobra*[28] ir *Tankreederei I*[29], nes Teisingumo Teismas neatmetė galimybės remtis būtinybe užtikrinti darnų apmokestinimo galių paskirstymą tarp valstybių narių, jei iš bylose, kuriose buvo priimti du minėti sprendimai, nagrinėjamo turto, dėl kurio buvo atsisakyta suteikti atskaitymus, kiek tai susiję su atitinkamomis investicijomis, nes jos buvo padarytos ne nacionalinėje teritorijoje, buvo gauta tik pelno, kuris buvo visiškai atleistas nuo mokesčių atitinkamoje valstybėje narėje.

67. Šiomis aplinkybėmis įsisteigimo laisvės apribojimas, kuris atsiranda taikant CIR 1992 205ter straipsnio 2 dalį, negali būti pateisinamas dviem Belgijos vyriausybės nurodytais bendrojo pobūdžio motyvais.

68. Todėl siūlau nuspręsti, kad EB 43 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog jis draudžia tokią nacionalinę mokesčių nuostatą, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, pagal kurią, siekdama apskaičiuoti apmokestinamąsias pajamas, bendrovė, neribotai apmokestinama valstybėje narėje, negali taikyti atskaitymo už rizikos kapitalą iki nuolatinei buveinei, kurią ji turi kitoje valstybėje narėje ir kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčių pirmoje valstybėje narėje pagal minėtų valstybių narių sudarytą sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, priskirtinų turto dalių grynosios buhalterinės vertės ir jos visų įsipareigojimų ar įsiskolinimų vertės teigiamo skirtumo, nors tokia bendrovė gali taikyti tokį atskaitymą, jei toks teigiamas skirtumas gali būti priskirtas nuolatinei buveinei, kuri yra pirmoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, su kuria minėta valstybė narė nebuvo sudariusi sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

III – Išvada

69. Atsižvelgdamas į tai, kas pasakyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* prejudicinį klausimą atsakyti taip:

EB 43 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog jis draudžia tokią nacionalinę mokesčių nuostatą, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, pagal kurią, siekdama apskaičiuoti apmokestinamąsias pajamas, bendrovė, neribotai apmokestinama valstybėje narėje, negali taikyti atskaitymo už rizikos kapitalą iki nuolatinei buveinei, kurią ji turi kitoje valstybėje narėje ir kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčių pirmoje valstybėje narėje pagal minėtų valstybių narių sudarytą sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, priskirtinų turto dalių grynosios buhalterinės vertės ir jos visų įsipareigojimų ar įsiskolinimų vertės teigiamo skirtumo, nors tokia bendrovė gali taikyti tokį atskaitymą, jei toks teigiamas skirtumas gali būti priskirtas nuolatinei buveinei, kuri yra pirmoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, su kuria minėta valstybė narė nebuvo sudariusi sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

28 — 2008 m. gruodžio 4 d. sprendimas (C-330/07, Rink. p. I-9099).

29 — 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas (C-287/10, Rink. p. I-14233).