

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. spalio 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktas – Pelno mokestis – Atskaitymas už rizikos kapitalą – ?mon?s, turin?ios kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? nuolatin? buvein? ir gaunan?ios pajam?, kurios atleidžiamos nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, taikomas atskaitomos sumos sumažinimas – SESV 49 straipsnis – ?sisteigimo laisv? – Nepalankus vertinimas – Nebuvimas“

Byloje C-459/18

dėl 2018 m. birželio 29 d. *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpeno pirmosios instancijos teismas, Belgija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. liepos 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Argenta Spaarbank NV

prieš

Belgische Staat

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. G. Xuereb, teisėjai T. von Danwitz ir A. Kumin (pranešėjai),

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Argenta Spaarbank NV*, atstovaujamos *advocaten* B. De Cock ir K. Van Duyse,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos P. Cottin ir J.-C. Halleux bei C. Pochet,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir N. Gossement,

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

priima šį

Sprendimas

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

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Argenta Spaarbank NV* (toliau – *Argenta*) ir *Belgische Staat*

(Belgijos valstyb?) gin?? d?l atskaitymo už rizikos kapital? sumos apskai?iavimo už 2015 m. mokestin? laikotarp?.

Teisinis pagrindas

Belgijos teis?

3 Atskaitymas už rizikos kapital? ? pajam? mokes?io sistem? ?vestas 2005 m. birželio 22 d. *wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal* (?statymas d?l mokestinio atskaitymo už rizikos kapital? nustatymo) (*Belgisch Staatsblad*, 2005 m. birželio 30 d., p. 30077).

4 Iš šiame ?statyme išd?styt? motyv? matyti, kad juo pirmiausia 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? sustiprinti Belgijos ekonomikos konkurencingum?.

5 2015 m. mokestiniam laikotarpiui taikytinos redakcijos *Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992* (1992 m. Pajam? mokes?io kodeksas, toliau – PMK 1992) 205bis straipsnis suformuluotas taip:

„Apskai?iuojant apmokestinam?sias pajamas, mokes?io baz? sumažinama suma, nustatyta pagal 205quater straipsn?. Šis sumažinimas vadinamas „atskaitymu už rizikos kapital?“.

6 Pagal PMK 1992 205quater straipsnio 1 dal? atskaitymas už rizikos kapital? lygus sumai, kuri gaunama rizikos kapital?, nustatom? pagal PMK 1992 205ter straipsn?, padauginus iš kitose PMK 1992 205quater straipsnio dalyse nustatytos procentin?s dalies.

7 PMK 1992 205ter straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad nustatant atskaitym? už rizikos kapital? už mokestin? laikotarp? rizikos kapitalas, ? kur? reikia atsižvelgti, atitinka pagal min?to 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. PMK 1992 205quater straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta, kad taip nustatytas rizikos kapitalas sumažinamas tam tikromis vert?mis, o PMK 1992 205ter straipsnio 2–5 dalyse nustatyti atvejai, kuriais nuosavas kapitalas turi b?ti koreguojamas, kad gal?t? b?ti pagrindas apskai?iuojant atskaitymo už rizikos kapital? sum?.

8 Iki 2014 m. mokestinio laikotarpio PMK 1992 205ter straipsnio 2 dalyje buvo nustatyta, kad jeigu bendrov? turi užsienyje vien? ar kelias buveines, kuri? pajamos atleidžiamos nuo mokes?i? remiantis sutartimi d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, rizikos kapitalas sumažinamas „teigiamo skirtumo tarp, viena vertus, ?mon?s užsienio buveini?, turto grynosios vert?s, <...> ir, kita vertus, vis? kit? skolini? ?sipareigojim?, kurie nepriklauso ?mon?s nuosavam kapitalui ir yra priskiriami šioms nuolatin?ms buvein?ms, suma“.

9 PMK 1992 205quinqüies straipsnyje numatyta, kad, nesant 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?. Po to, kai buvo priimtas 2012 m. gruodžio 13 d. *wet houdende fiscale en financiële* (?statymas d?l mokestini? ir finansini? nuostat?) (*Belgisch Staatsblad*, 2012 m. gruodžio 20 d.), šis atid?jimas tapo ne?manomas nuo 2013 m. mokestinio laikotarpio.

10 Gavęs prašymų priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas 2013 m. liepos 4 d. Sprendime *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447) nusprendė, kad 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 kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės turto grynąjį vertę, jeigu šios nuolatinės buveinės pelnas atleidžiamas nuo mokesčių pirmojoje valstybėje narėje remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, bet šiuo atveju atsižvelgiama į šios pirmosios valstybės narės teritorijoje esančią nuolatinei buveinei priskirtą turtą“.

11 2013 m. gruodžio 21 d. *wet houdende diverse fiscale en financiële bepalingen* (statymas dėl vairo mokesčių ir finansinių nuostatų (*Belgisch Staatsblad*, 2013 m. gruodžio 31 d.), PMK 1992 205^{quater} straipsnio 2 ir 3 dalys buvo panaikintos ir PMK 1992 buvo terptas naujas 205 *quinquies* straipsnis, galiojantis nuo 2014 m. mokesčio laikotarpio (toliau – iš dalies pakeisto PMK 1992 205^{quinquies} straipsnis).

12 Iš dalies pakeisto PMK 1992 205^{quinquies} straipsnis išdėstyta taip:

„Kai bendrovė kitoje Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje turi vieną ar kelias nuolatinės buveines, nuolatinei buveinei nepriklausančio nekilnojamojo turto arba su šiuo turtu susijusių teisių, iš kurių gautos pajamos atleidžiamos nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pagal 205^{bis} straipsnį apskaituojamas atskaitymas sumažinimas iki mažiausio iš toliau nurodomų sumų dydžio:

1° pagal 3 dalį apskaituojamas sumos dydis;

2° iš šių nuolatinių buveinių, šio nekilnojamojo turto ir su šiuo nekilnojamuoju turtu susijusių teisių gautas pelnas, kuris apskaituojamas vadovaujantis šiuo kodeksu;

<...>

1 ir 2 dalyse nurodyta suma nustatoma padauginus 205^{quater} straipsnyje nurodytą procentinį dalį iš teigiamo skirtumo, apskaituojamo ankstesnio mokesčio laikotarpio pabaigoje laikantis 205^{ter} straipsnio 2–5 dalių nuostatų, tarp viena vertus, užsienyje esančių nuolatinių buveinių turto, nekilnojamojo turto arba atitinkamai 1 arba 2 dalyje minėtų su šiuo turtu susijusių teisių, išskyrus 205^{ter} straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje minėtas akcijas, dalis ir investicinius vienetus, gynosios vertės ir kita vertus, visų skolinių sipleigojimų, kurie nepriklauso bendrovės nuosavam kapitalui, bet yra priskiriami šioms nuolatiniams buveinėms, nekilnojamajam turtui arba teisėms, nurodytoms atitinkamai 1 arba 2 dalyje.“

Belgijos Karalystės ir Nyderlandų Karalystės sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

13 2001 m. birželio 5 d. *Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen* (Belgijos Karalystės ir Nyderlandų Karalystės sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių vengimo mokesčių srityje) (*Belgisch Staatsblad*, 2002 m. gruodžio 20 d., p. 57534, toliau – Belgijos ir Nyderlandų sutartis) 7 straipsnio 1–3 dalyse nustatyta:

„1. Kiekvienos iš Šalių žmonės pelną apmokestina tik ta Šalis, išskyrus tuos atvejus, kai žmonė kitoje Šalyje vykdo savo kinę veiklą per joje esančią nuolatinę buveinę. Jei žmonė veiklą vykdo per tokia nuolatinę buveinę, kitoje šalyje žmonės gautas pelnas gali būti apmokestinamas pelno

mokesčių tik ta dalimi, kuria jis priskiriamas tai nuolatinei buveinei.

2. Laikantis 3 dalies nuostatų, jei susitariančiojoje valstybėje veikianti įmonė savo veiklą vykdo kitoje susitariančiojoje valstybėje per šioje valstybėje esančią nuolatinę buveinę, šiai nuolatinei buveinei kiekvienoje susitariančiojoje valstybėje priskiriamas pelnas, kurį ji būtų gavusi, jeigu būtų buvusi savarankiška ir atskira įmonė, vykdanči tapačią arba analogišką veiklą, esant tapačioms arba analogiškomis sąlygomis, ir visiškai savarankiškai veikianti su įmone, kurios nuolatinę buveinę 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.“

14 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 sutartą 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.

<...>“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

15 *Argenta* yra Belgijoje įsteigta bendrovė, kuri apmokestinama Belgijos pelno mokesčiu.

16 Per mokestinį laikotarpį nuo 2014 m. sausio mėn. 1 d. iki 2014 m. gruodžio 31 d. (toliau – 2015 m. mokestinis laikotarpis) *Argenta* vykdė dalį savo veiklos per Nyderlanduose esančią nuolatinę buveinę, kurios pajamos Belgijoje atleidžiamos nuo mokesčių remiantis Belgijos ir Nyderlandų sutarties 7 straipsnio 1–3 dalimis ir 23 straipsniu.

17 Savo pelno mokesčio deklaracijoje, susijusioje su 2015 m. mokestiniu laikotarpiu, *Argenta* pagal iš dalies pakeisto PMK 1992 205quinquies straipsnį sumažino atskaitymą už rizikos kapitalą atskaitymo, kuris apskaičiuojamas remiantis jos nuolatinės buveinės nuosavu kapitalu, dalimi.

18 2015 m. lapkričio 12 d. sprendimas apie apskaičiuotą pelno mokestį už 2015 m. mokestinį laikotarpį buvo paskelbtas vykdytinu ir 2015 m. lapkričio 16 d. pateiktas pranešimas dėl mokėtino mokesčio.

19 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal iš dalies pakeisto PMK 1992 205quinquies straipsnį pelno mokesčio dydis buvo apskaičiuotas taip, kaip nurodyta toliau. Visų pirma, remiantis PMK 1992 205quinquies straipsnio trečia pastraipa, buvo apskaičiuota Nyderlandų nuolatinės buveinės atskaitymo už rizikos kapitalą suma, lygi 1 970 290,89 EUR. Paskui, remiantis iš dalies pakeisto PMK 1992 205quinquies straipsnio pirma pastraipa, Nyderlandų nuolatinės buveinės atskaitymą už rizikos kapitalą suma, lygi 1 970 290,89 EUR, buvo palyginta su šios nuolatinės buveinės pelno (nuostolių) rodikliu, kuris buvo teigiamas ir lygus 149 185 743,91 EUR sumai. Galiausiai visa su Nyderlandų nuolatine buveine susijusio atskaitymo už rizikos kapitalą suma, lygi 1 970 290,89 EUR, buvo visiškai atskaityta iš viso atskaitymo už rizikos kapitalą, nes Nyderlandų nuolatinės buveinės pelnas viršijo su šia buveine susijusio atskaitymo už rizikos kapitalą sumą.

- 20 2016 m. gegužės 12 d. *Argenta* dėl šio sprendimo pateiktas skundas, grindžiamas iš dalies pakeisto PMK 1992 205quinquies straipsnio neatitikimu SESV 49 straipsniui. Jos skundas buvo atmestas 2016 m. gruodžio 19 d. sprendimu.
- 21 2017 m. kovo 17 d. *Argenta* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateiktas ieškinys.
- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pažymi, kad šalys nesutaria dėl to, ar iš dalies pakeistas PMK 1992 205quinquies straipsnis atitinka SESV 49 straipsnį ir jurisprudenciją, tvirtintą 2013 m. liepos 4 d. Sprendime *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447).
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nurodo, kad atskaitymas už rizikos kapitalą, kaip apskaičiuojamas pagal PMK 1992 205ter ir 205quater straipsniuose nustatytą tvarką, yra sumažinamas atskaitymo už rizikos kapitalą, kuris apskaičiuojamas remiantis visų nuolatinių buveinių nuosavu kapitalu (arba nekilnojamuoju turtu ir teisėmis nekilnojamųjų turtų), kurios yra Europos ekonominės erdvės (EEE) valstybėje narėje ir atleidžiamos nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, dalimi. Šis sumažinimas taikomas tik tos nuolatinių buveinės pelniui. Nuosavu kapitalu laikoma turto grynoji vertė, iš kurios išskaičiuojami visi skoliniai pareigojimai, nesudarantys monos nuosavo kapitalo ir priskiriami šioms nuolatiniams buveinėms, kaip numatyta PMK 1992 250quinquies straipsnio trečiojoje pastraipoje.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas patikslina, kad, kitaip nei 2008 m. mokesčių laikotarpį, nagrinėtą byloje, kurioje priimtas 2013 m. liepos 4 d. Sprendimas *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447), jeigu negauta pelno arba gauto pelno nepakanka, kad apmokestinant būtų galima taikyti atskaitymą už rizikos kapitalą, jokie perklimo paskesnius mokesčius laikotarpius daugiau daryti nebegalima.
- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pažymi, kad iš dalies pakeisto PMK 1992 205quinquies straipsnyje numatyto atskaitymo už rizikos kapitalą sumažinimas netaikomas Belgijoje esančioms nuolatiniams buveinėms ir kad Belgijos teisės aktuose taip pat nenumatoma jokie panašaus sumažinimo, kuris galėtų būti taikomas Belgijoje esančioms buveinėms.
- 26 Darytina išvada, kad atskaitymo už rizikos kapitalą apimtis yra labiau apribojama, jei bendrovė turi nuolatinę buveinę kitoje EEE valstybėje narėje, ypač jeigu buveinės pelnas yra didesnis už jai priskiriamą atskaitymą už rizikos kapitalą, palyginti su apribojimu, kuris būtų taikomas, jeigu minima nuolatinė buveinė būtų Belgijoje. Todėl kyla klausimas, ar ši nacionalinė nuostata neprieštaruja SESV 49 straipsniui.
- 27 Susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinių buveinės pelnas yra didesnis už atskaitymą už rizikos kapitalą, kuris apskaičiuotas remiantis šiai buveinei priskirtu nuosavu kapitalu, nauja priemonė sukelia beveik analogišką poveikį, kuris beveik visiškai atitiko 2008 m. mokesčiniu laikotarpiu taikomos priemonės, kuri buvo pripažinta prieštaraujančia SESV 49 straipsniui, poveikį. Vis dėlto apskaičiuojant atskaitymą už rizikos kapitalą atsižvelgiama, bent jau iš pradžių, kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinių buveinės turtą, ir teisė atskaitymą už rizikos kapitalą, susijusį su EEE valstybėje narėje esančios nuolatinių buveinės – jos pelnas atleidžiamas nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – nuosavu kapitalu, apribojama minima buveinės gauto pelno suma.
- 28 Šiomis aplinkybėmis *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpeno pirmosios

instancijos teismas, Belgija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [SESV] 49 straipsniui prieštarauja nacionalinis mokesčių teisės aktas, pagal kurį, apskaičiuojant Belgijoje visiškai apmokestinamos bendrovės apmokestinamą pelną, kai ji kitoje valstybėje narėje turi nuolatinį buveinį, kurios pelnas yra visiškai atleidžiamas nuo mokesčių Belgijoje remiantis Belgijos ir kitos valstybės narės sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo:

– atskaitymas už rizikos kapitalą sumažinamas atskaitymo už rizikos kapitalą suma, apskaičiuojama remiantis teigiamu skirtumu tarp, viena vertus, nuolatinis buveinys turto grynosios vertės ir, kita vertus, visų skoliniųsipareigojimų, kurie nėra traukti bendrovės nuosavą kapitalą ir kurie priskiriami nuolatinei buveinei, ir

– minimalus sumažinimas netaikomas, kai sumažinimo suma yra mažesnė negu šios nuolatinis buveinys gautas pelnas,

nors atskaitymui už rizikos kapitalą joks sumažinimas netaikomas, jeigu šis teigiamas skirtumas gali būti priskiriamas Belgijoje esančiai nuolatinei buveinei“

Dėl prejudicinio klausimo

29 Pirmiausia reikia pažymėti, kad Belgijos vyriausybė prašo Teisingumo Teismo performuluoti prejudicinį klausimą, nes jis neatitinka iš dalies pakeisto PMK 1992 205quinquies straipsnio turinio.

30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kiek tai susiję su nacionalinės teisės sistemos nuostatų aiškinimu, Teisingumo Teismas iš esmės turi remtis sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytu vertinimu. Iš tiesų pagal suformuotą jurisprudenciją Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos aiškinti valstybės narės vidaus teisės (2011 m. kovo 17 d. Sprendimo *Naftliaki Etaireia Thasou et Amaltheia I Naftiki Etaireia*, C?128/10 ir C?129/10, EU:C:2011:163, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Savo prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuose nacionalinis teismas išaiškino iš dalies pakeisto PMK 1992 205quinquies straipsnį ir konstatavo, kad pagal šią nuostatą atskaitymas už rizikos kapitalą, kuris apskaičiuojamas pagal PMK 1992 205ter ir 205quater straipsniuose nustatytą tvarką, sumažinamas atskaitymo už rizikos kapitalą, apskaičiuojamo remiantis kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinis buveinys, kurios pelnas atleidžiamas nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nuosavu kapitalu, dalimi ir šis sumažinimas apribojamas šios nuolatinis buveinys gautu pelnu. Be to, jis konstatavo, kad iš dalies pakeisto PMK 1992 205quinquies straipsnyje numatytas atskaitymo už rizikos kapitalą sumažinimas netaikomas tuo atveju, kai nuolatinis buveinys yra Belgijoje.

32 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimą reikia suprasti remiantis prielaidomis, padarytomis sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ir ? jį atitinkamai atsakyti.

33 Konstatuotina, kad savo prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai nagrinėjimą pagrindinėje byloje, pagal kurią apskaičiuojant atskaitymą, kuris taikomas valstybėje narėje neribotai apmokestinamajai bendrovei, turinčiai nuolatinį buveinį kitoje valstybėje narėje, kurios pajamos pirmojoje valstybėje narėje atleidžiamos nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, tokios nuolatinis buveinys turto grynoji vertė iš pradžių atsižvelgiama apskaičiuojant atskaitymą už

bendrovei rezidentei suteikt? rizikos kapital?, bet v?liau atskaitymo u? rizikos kapital? suma suma?inama ma?iausia i? ši? sum?, t. y. atskaitymo u? rizikos kapital?, susijusio su nuolatine buveine, dalimi arba šios nuolatin?s buvein?s gautu pelnu, kai toks suma?inimas netaikomas pirmoje valstyb?je nar?je esan?iai nuolatinei buveinei.

34 ?sisteigimo laisv?, kuri SESV 49 straipsnyje pripa?stama Europos S?jungos pilie?iams, pagal SESV 54 straipsn? apima pagal valstyb?s nar?s teis? ?kurt? ir S?jungoje savo registruotas buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? turin?i? bendrovi? teis? vykdyti veiki? kitose valstyb?se nar?se per patronuojam?sius bendroves, filialus ir atstovybes (2018 m. bir?elio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 15 punktas).

35 Nors i? S?jungos teis?s nuostat? d?l ?sisteigimo laisv?s formuluot?s matyti, kad jos skirtos tam, jog u?tikrint? naudojim?si priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis pa?iomis kaip ir nacionalini? subjekt? teis?mis, pagal jas taip pat draudžiama kilm?s valstybei narei trukdyti savo pilie?iams arba pagal jos teis?s aktus ?steigtoms bendrov?ms steigtis kitoje valstyb?je nar?je (2013 m. liepos 4 d. Sprendimo *Argenta Spaarbank*, C?292/16, EU:C:2013:447, 20 punktas ir 2018 m. bir?elio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Šie argumentai taip pat taikomi ir tuomet, kai vienoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? veikia kitoje valstyb?je nar?je per nuolatin? buvein? (2008 m. gegu?ž?s 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C?414/06, EU:C:2008:278, 20 punktas; 2013 m. liepos 4 d. Sprendimo *Argenta Spaarbank*, C?350/11, EU:C:2013:447, 21 punktas ir 2018 m. bir?elio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 17 punktas).

37 Atskaitymas u? rizikos kapital?, taikom? bendrovei, kuri apmokestinama Belgijos ?moni? pelno mokes?iu, yra mokes?i? lengvata, kuria suma?inamas pelno mokes?io, kur? tokia bendrov? turi mok?ti šioje valstyb?je nar?je, faktinis tarifas.

38 Teisingumo Teismas tokiomis aplinkyb?mis jau yra nusprend?s, kad kai apskai?iuojant Belgijos pelno mokes?iu apmokestinamai bendrovei atskaitym? u? rizikos kapital? atsi?velgiama ? nuolatinei buveinei priskirt? turt?, tai yra mokes?io lengvata, nes d?l tokio atsi?velgimo suma?ja pelno mokes?io, kur? tokia bendrov? turi sumok?ti min?toje valstyb?je nar?je, faktinis tarifas (2013 m. liepos 4 d. Sprendimo *Argenta Spaarbank*, C?350/11, EU:C:2013:447, 24 punktas).

39 Pagrindin?je byloje nagrin?jamoje nacionalin?s teis?s nuostatoje, konkre?iai i? dalies pakeisto PMK 1992 205quinquies straipsnyje, nustatyta, kad apskai?iuojant bendrovei rezidentei taikom? atskaitym? u? rizikos kapital? i? prad?i? atsi?velgiama ? kitoje valstyb?je nar?je esan?ios nuolatin?s buvein?s, kurios pajamos bendrov?s rezident?s valstyb?je nar?je atleidžiamos nuo mokes?i? remiantis sutartimi d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, turto gryn?j? vert?.

40 Taigi šiuo klausimu negalima konstatuoti, kad bendrov?, turinti nuolatin? buvein? Belgijoje, ir bendrov?, turinti nuolatin? buvein? kitoje valstyb?je nar?je, kurios pajamos atleidžiamos nuo mokes?i? Belgijoje remiantis sutartimi d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, yra vertinamos skirtingai, nes apskai?iuojant bendrovei rezidentei taikom? atskaitym? u? bendr? rizikos kapital? atsi?velgiama tiek ? Belgijoje esan?iai nuolatinei buveinei, tiek ? kitoje valstyb?je nar?je esan?iai nuolatinei buveinei priskiriam? turt?.

41 Vis dėlto vėliau atskaitymo už bendrą rizikos kapitalą suma sumažinama mažiausia iš šių sumų, t. y. atskaitymo už rizikos kapitalą, susijusio su kitoje valstybėje narėje esančia nuolatine buveine, kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčių Belgijoje remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, dalimi arba šios nuolatinės buveinės gautu pelnu, bet Belgijoje esančiai nuolatinei buveinei toks atskaitymo už rizikos kapitalą sumažinimas netaikomas.

42 Vadinasi, pagrindinėje byloje nagrinėjamoje teisės nuostatoje šiuo klausimu tvirtinamas skirtingas bendrovės, turinčios nuolatinę buveinę Belgijoje, ir bendrovės, turinčios nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčių Belgijoje remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, vertinimas.

43 Taigi reikia nustatyti, ar toks skirtingas vertinimas reiškia nepalankų vertinimą, galintį atgrasyti Belgijos bendrovę vykdyti veiklą per kitoje valstybėje narėje nei Belgijos Karalystėje esančią nuolatinę buveinę, ir todėl iš principo yra SESV nuostatomis dėl steigimo laisvės draudžiamas apribojimas.

44 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, iš dalies pakeisto PMK 1992 205quinquies straipsnio taikymas gali lemti tris skirtingus hipotetinius atvejus.

45 Pirma, tuo atveju, kai kitoje valstybėje narėje esanti nuolatinė buveinė, kurios pajamos Belgijoje atleidžiamos nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, negavo pelno, nėra atsižvelgiama į bendrovei rezidentei taikomą atskaitymą už bendrą rizikos kapitalą, apskaičiuojamą atsižvelgiant į minotos nuolatinės buveinės turto grynąją vertę. Todėl bendrovės rezidentės mokesčio bazė yra sumažinama visa atskaitymo už rizikos kapitalą suma, skaitant su nuolatine buveine susijusį atskaitymo už rizikos kapitalą dalį.

46 Taigi šiuo pirmuoju atveju bendrovė, turinti nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, kurios pajamos Belgijoje atleidžiamos nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, palyginti su bendrove rezidente, turinčia nuolatinę buveinę rezidentė, nėra vertinama mažiau palankiai; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

47 Antra, tuo atveju, kai kitoje valstybėje narėje esanti nuolatinė buveinė, kurios pajamos Belgijoje atleidžiamos nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, gavo pelno, kuris yra mažesnis už atskaitymo už rizikos kapitalą, susijusio su nuolatine buveine, dalį, atskaitymas už bendrą rizikos kapitalą, kuris buvo apskaičiuotas atsižvelgiant į minotos nuolatinės buveinės turto grynąją vertę, yra sumažinamas. Faktiškai šis pelnas išskaičiuojamas iš bendro atskaitymo.

48 Vadinasi, dėl šios operacijos apskaičiuojant bendrą atskaitymą yra atsižvelgiama į atskaitymo už bendrą rizikos kapitalą, susijusio su šia nuolatine buveine, dalį, kuri viršija jos pelną.

49 Taigi bendrovės rezidentės mokesčio bazė sumažinama atskaitymo už rizikos kapitalą, susijusio su nuolatine buveine, suma tik tuomet, jeigu ši suma viršija jos pelną.

50 Trečia, tuo atveju, kai kitoje valstybėje narėje esanti nuolatinė buveinė, kurios pajamos Belgijoje atleidžiamos nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, gavo pelno, kuris yra didesnis už atskaitymo už rizikos kapitalą, susijusio su šia nuolatine buveine, dalį, atskaitymas už bendrą rizikos kapitalą, apskaičiuotas remiantis minėtos nuolatinės buveinės turto grynąja verte, taip pat sumažinamas, iš jo atimant su minėta nuolatine buveine susijusio atskaitymo už rizikos kapitalą dalį. Tokiu atveju atskaitymo už rizikos kapitalą, susijusio su minėta nuolatine buveine, suma nelemia jokio bendrovės rezidentės mokesčio bazės sumažinimo.

51 Iš to darytina išvada, kad pirma apibūdintais antruoju ir trečiuoju hipotetiniais atvejais atskaitymas už bendrą rizikos kapitalą sumažinamas, jeigu bendrovė rezidentė turi nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, kurios pajamos Belgijoje atleidžiamos nuo mokesčių remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, priešingai, nei yra tuomet, kai nuolatinė buveinė yra Belgijoje.

52 Taip pat būtina, kad tokio mechanizmo taikymas būtų nepalankus bendrovei rezidentei, turinčiai kitoje valstybėje narėje steigtą nuolatinę buveinę, tokiu būdu, kad, sumažinus atskaitymą už bendrą rizikos kapitalą, šios bendrovės mokesčio bazė būtų didesnė už bendrovės rezidentės, kurios nuolatinė buveinė yra Belgijoje, mokesčio bazę.

53 Šiuo klausimu, nors tiesa, kad pirma aprašytais antruoju ir trečiuoju hipotetiniais atvejais atskaitymas už bendrą rizikos kapitalą yra sumažinamas, taigi, priešingai nei tais atvejais, kai nuolatinė buveinė yra Belgijoje, nėra visiškai išskaičiuojamas iš bendrovės rezidentės mokesčio bazės, pažymėtina, kad pagal Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos duomenis bendrovės rezidentės, kurios nuolatinė buveinė yra Belgijoje, mokesčio bazė, visoms kitoms aplinkyboms esant vienodoms, taip pat yra didesnė už bendrovės, turinčios nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčių Belgijoje, mokesčio bazę.

54 Iš tiesų, remiantis šiais duomenimis, bendrovės, kurios nuolatinė buveinė yra Belgijoje, mokesčio bazė apima šią nuolatinę buveinę pelną (nuostolius). Kita vertus, kai Belgijos Karalystė, remdamasi sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, atleido nuo mokesčių kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės pajamas, bendrovės rezidentės mokesčio bazė tokią pajamą neapima.

55 Taigi, kiek tai susiję su pirma aprašytu antruoju hipotetiniu atveju, bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinę buveinę Belgijoje, mokesčio bazė yra sumažinta – viršijant jos sudedamąją dalį, susijusį su šios buveinės gautu pelnu – tik tiek, kiek atskaitymo už rizikos kapitalą, susijusio su šia nuolatine buveine, suma viršija šį pelną. Atsižvelgiant į šio sprendimo 49 punkte pateiktus argumentus, aišku, kad šiuo atveju tokios bendrovės mokesčio bazė nėra mažesnė nei bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčių Belgijoje, mokesčio bazę.

56 Be to, neatrodo, kad pirma aprašytu trečiuoju hipotetiniu atveju pastaroji bendrovė atsidurtų mažiau palankioje padėtyje, kurioje nuolatinis buveinš pelnas būtų didesnis nei atskaitymo už rizikos kapitalą, susijusio su šia buveine, suma. Iš tiesų, kiek tai susiję su bendrove rezidente, turinčia nuolatinį buveinį Belgijoje, atrodo, kad šio atskaitymo poveikis apsiriboja jos mokesčių bazės sudedamąja dalimi, susijusia su šios nuolatinės buveinės gautu pelnu, tačiau juo nėra sumažinama šios bendrovės mokesčių bazė, kuri susideda iš jos gautų pajamų. Taigi šiuo atveju tai, kad ta bendrovė gali taikyti atskaitymą už rizikos kapitalą, susijusį su jos buveine, o bendrovės rezidentš, turinčios nuolatinį buveinį kitoje valstybėje narėje, kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčių Belgijoje remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, jo taikyti negali, lyg ir neturi poveikio tam, kad šios bendrovės mokesčių bazė taptų didesnė už pirmosios bendrovės mokesčių bazę.

57 Taigi konstatuotina, su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikšs teismas, kad dėl atskaitymo už bendrą rizikos kapitalą sumažinimo bendrovė rezidentš, kurios mokesčių bazė neapima kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės gauto pelno, nėra vertinama mažiau palankiai, kiek tai susiję su Belgijoje apmokestinamomis pajamomis, palyginti su bendrove rezidente, kurios mokesčių bazė apima nuolatinės buveinės rezidentšs pelną ir kurios atskaitymas už rizikos kapitalą nėra sumažinamas.

58 Darytina išvada, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamoje nacionalinšs teisšs nuostatoje nustatytas skirtingas vertinimas nėra nepalankus vertinimas, galintis atgrasyti Belgijos bendrovę vykdyti savo veiklą per kitoje nei Belgijos Karalystę valstybėje narėje esančią nuolatinį buveinį, todėl tai iš principo nėra SESV nuostatomis dėl įsisteigimo laisvšs uždraustas apribojimas.

59 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiama nacionalinšs teisšs nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią apskaičiuojant atskaitymą už bendrovei rezidentei suteiktą rizikos kapitalą, kuris taikomas valstybėje narėje neribotai apmokestinamai bendrovei, turinčiai kitoje valstybėje narėje nuolatinį buveinį, kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčių pirmojoje valstybėje narėje remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, iš pradžių apskaičiuojant atskaitymą už bendrovei rezidentei suteiktą rizikos kapitalą atsižvelgiama į tokios nuolatinės buveinės turto grynąją vertę, tačiau vėliau atskaitymo suma sumažinama mažiausia iš šių sumų: atskaitymo už rizikos kapitalą, susijusio su nuolatine buveine, dalimi arba šios nuolatinės buveinės gautu pelnu, tačiau pirmoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės atveju toks sumažinimas netaikomas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiamas nacionalinšs teisšs aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį apskaičiuojant atskaitymą už bendrovei rezidentei suteiktą rizikos kapitalą, kuris taikomas valstybėje narėje neribotai apmokestinamai bendrovei, turinčiai kitoje valstybėje narėje nuolatinį buveinį, kurios pajamos atleidžiamos nuo mokesčių pirmojoje valstybėje narėje remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, iš pradžių apskaičiuojant atskaitymą už bendrovei rezidentei suteiktą rizikos kapitalą atsižvelgiama į tokios nuolatinės buveinės turto grynąją vertę, tačiau vėliau atskaitymo suma sumažinama mažiausia iš šių sumų: atskaitymo už rizikos kapitalą, susijusio su nuolatine buveine, dalimi arba šios nuolatinės

buvein?s gautu pelnu, ta?iau pirmoje valstyb?je nar?je esan?ios nuolatin?s buvein?s atveju toks suma?inimas netaikomas.

Para?ai.

* Proceso kalba: nyderland?.