

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2013. gada 4. jūlijā (*)

Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Atskaitījums par riska kapitālu – Fiktīvie procenti – Summas, ko var atskaitīt sabiedrības, kam ir uzņēmumi, rēķinot, kas gūst atbilstoši konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu atbrīvotus ienākumus, samazināšana

Lieta C-350/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Beļģija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2011. gada 24. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 4. jūlijā, tiesvedībā

Argenta Spaarbank NV

pret

Belgische Staat.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši M. Ilešis [M. Ilešis], E. Levits (referenti), Ž. Ž. Kāzels [J.-J. Kiesel] un M. Safjans [M. Safjan],

ģenerālvokāts P. Mengoci [P. Mengozzi],

sekretāre M. Ferreira [M. Ferreira], galvenā administratore,

ģemot vērā rakstveida procesa un 2012. gada 12. jūlija tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Argenta Spaarbank NV* vērā – K. Morbée, K. Van Duyse, un F. Smet, advocaten,
- Beļģijas valdības vērā – M. Jacobs un J.-C. Halleux, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – W. Mölls un W. Roels, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2012. gada 19. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 49. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts strīdā starp *Argenta Spaarbank NV* (turpmāk tekstā – “*Argenta*”) un *Belgische Staat* [Beļģijas valsti] par atskaitījumu par riska kapitālu 2008. taksācijas gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Be??ijas ties?bas

3 Ien?kuma nodoklim piem?rojam? sist?m? atskait?jums par riska kapit?lu tika ieviests ar 2005. gada 22. j?nija likumu, ar kuru noteikts nodok?a atskait?jums par riska kapit?lu (2005. gada 30. j?nija *Moniteur belge*, 30077. lpp.). Šis atskait?jums ir min?ts *code des impôts sur les revenus 1992* [1992. gada Ien?kuma nodok?a kodeksa] (turpm?k tekst? – “*CIR 1992*”) 205.a–205.h un 236. pant?.

4 No š? likuma pamatojuma izkl?sta izriet, ka t? m?r?is it ?paši ir mazin?t atš?ir?gu attieksmi nodok?u jom? pret sabiedr?bu finans?šanu no aiz?emt? kapit?la, no kura pe??a ir piln?b? atbr?vota no nodok?a, un finans?šanu no pašu kapit?la (riska kapit?la), no kura pe??a tika aplikta ar nodokli piln?b?, un palielin?t sabiedr?bu maks?tsp?jas koeficientu, k? ar? ieviest atskait?jumu par riska kapit?lu atbilstoši visp?r?gajam m?r?im uzlabot Be??ijas ekonomikas konkur?tsp?ju.

5 Atskait?jums par riska kapit?lu, saukts ar? par “fikt?vo procentu atskait?šanu”, noz?m?, ka sabiedr?bu nodok?u b?ze tiek samazin?ta atbilstoši attiec?g?s sabiedr?bas pašu kapit?la procentu?lajam ?patsvaram.

6 Atbilstoši *CIR 1992* 205.c panta 1. punktam atskait?jums par riska kapit?lu atbilst riska kapit?lam, kas noteikts atbilstoši *CIR 1992* 205.b pantam, pareizin?tam ar šim 205.c pantam sekojošajos pantos noteikto fiks?to likmi.

7 *CIR 1992* 205.b panta 1. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka, lai noteiktu atskait?jumu par riska kapit?lu par taks?cijas periodu, riska kapit?ls, kas j??em v?r?, iev?rojot 205.b panta 2.–7. punkta normas, atbilst sabiedr?bas pašu kapit?la summai iepriekš?j? taks?cijas perioda beig?s, kas noteikta saska?? ar le?islat?vajiem aktiem par gr?matved?bu un gada p?rskatiem, k?di redzami bilanc?. Min?taj? 2.–7. punkt? ir paredz?ti gad?jumi, kad pašu kapit?ls ir j?kori??, lai, pamatojoties uz to, var?tu apr??in?t atskait?juma par riska kapit?lu apm?ru.

8 It ?paši atbilstoši *CIR 1992* 205.b panta 2. punktam riska kapit?lu, kas noteikts atbilstoši *CIR 1992* 205.b panta 1. punktam, atskaita no past?v?go uz??mumu, kuru ien?kumi tiek atbr?voti no nodok?a atbilstoši konvencijai par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, akt?vu neto v?rt?bas.

9 *CIR 1992* 205.d pant? ir noteikts, ka, ja k?d? taks?cijas period?, par kuru var atskait?t atskait?jumu par riska kapit?lu, nav pe??as, par šo periodu nesa?emto atbr?vojumu var pak?peniski p?rnest uz n?kamo septi?u gadu pe??u.

Konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, kas nosl?gta starp Be??ijas Karalisti un N?derlandes Karalisti

10 2001. gada 5. j?nija Konvencijas starp Be??ijas Karalisti un N?derlandes Karalisti par nodok?u dubult?s uzlikšanas un nodok?u nemaks?šanas nov?ršanu attiec?b? uz ien?kuma un ?pašuma nodok?iem (2002. gada 20. decembra *Moniteur belge*, 57533. lpp.; turpm?k tekst? – “Be??ijas un N?derlandes konvencija”) 7. panta 1.–3. punkt? ir noteikts:

“1. Sabiedr?bas, kas darbojas L?gumsl?dz?j? valst?, pe??u var aplik? ar nodok?iem tikai šaj? valst?, iz?emot gad?jumus, kad sabiedr?ba veic uz??m?jdarb?bu otr? L?gumsl?dz?j? valst?, izmantojot tur esošu past?v?gu uz??mumu. Ja sabiedr?ba veic uz??m?jdarb?bu š?d? veid?, sabiedr?bas pe??u var aplik? ar nodok?iem otraj? valst?, bet tikai to pe??as da?u, kas ir attiecin?ma uz šo past?v?go uz??mumu.

2. Iev?rojot 3. punkta normas, ja L?gumsl?dz?jas Valsts uz??mums veic uz??m?jdarb?bu

otraj? L?gumsl?dz?j? Valst?, izmantojot tur izvietotu past?v?gu uz??mumu, katr? L?gumsl?dz?j? Valst? uz šo past?v?go uz??mumu j?attiecina t?ds pe??as daudzums, k?du t? var?tu g?t, ja b?tu nep?rprotami atseviš?s uz??mums, kas veic t?du pašu vai l?dz?gu uz??m?jdarb?bu, t?dos pašos vai l?dz?gos apst?k?os, un darbotos piln?gi neatkar?gi no uz??muma, kura past?v?gais uz??mums t? ir.

3. Nosakot past?v?g? uz??muma pe??u, tiks pie?auta past?v?g? uz??muma izdevumu atskait?šana, tostarp p?rvaldes un visp?r?jo administrat?vo izdevumu, kas radušies vai nu L?gumsl?dz?j? valst?, kur atrodas šis past?v?gais uz??mums, vai citur.”

11 Be??ijas un N?derlandes konvencijas 23. panta 1. punkt? paredz?ts:

“Attiec?b? uz Be??iju nodok?u dubult? uzlikšana tiks nov?rsta š?di:

a) Ja Be??ijas rezidents sa?em citus ien?kumus, kas nav dividendes, procenti vai 12. panta 5. punkt? nor?d?tie maks?jumi, vai tam pieder ?pašumi, kas tiek aplikti ar nodokli N?derland? saska?? ar š?s konvencijas norm?m, Be??ija atbr?vo no nodok?a šos ien?kumus vai šos ?pašumus, bet, lai apr??in?tu nodok?u summu par š? rezidenta p?r?jiem ien?kumiem vai ?pašumu, t? var piem?rot to pašu likmi k[o] tad, ja attiec?gie ien?kumi vai ?pašumi neb?tu atbr?voti.

[..]”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

12 *Argenta* ir Be??ij? rezid?joša sabiedr?ba, kam šaj? dal?bvalst? tiek piem?rots uz??mumu ien?kuma nodoklis. Tai ir past?v?gs uz??mums N?derland?, kura ien?kumi Be??ij? ir atbr?voti atbilstoši Be??ijas un N?derlandes konvencijai.

13 Attiec?b? uz 2008. taks?cijas gadu *Argenta* l?dza atbilstoši *CIR 1992* 205.a–205.h pantam pieš?irt atskait?jumu par riska kapit?lu.

14 2008. gada 19. novembr? *Argenta* tika uzlikts uz??mumu ien?kuma nodoklis par min?to taks?cijas periodu. Apr??inot šo nodokli, pamatojoties uz *CIR 1992* 2005.b panta 2. punktu, Be??ijas nodok?u administr?cija, noteikdama riska kapit?lu, pamatojoties uz kuru tiek noteikts atskait?jums par riska kapit?lu, ne??ma v?r? *Argenta* past?v?g? uz??muma, kas atrodas N?derland?, akt?vu neto v?rt?bu.

15 *Argenta* iesniegto 2009. gada 20. maija s?dz?bu par šo nodok?u piem?rošanu min?t? administr?cija noraid?ja 2009. gada 7. septembr?.

16 Uzskatot, ka *CIR 1992* 205.b panta 2. punkts ir LESD 49. pant? paredz?t?s br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu š??rslis, jo ieguld?jumi past?v?gaj? uz??mum?, kas atrodas dal?bvalst?, ar kuru Be??ijas Karalistei ir nosl?gta konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, nedod ties?bas uz atskait?jumu par riska kapit?lu, bet š?di ieguld?jumi, ja tie ir izdar?ti uz??mum?, kas atrodas Be??ij?, sniedz ties?bas uz šo atskait?jumu, *Argenta* 2009. gada 4. decembr? p?rs?dz?ja šo l?mumu iesniedz?jties?.

17 Š?dos apst?k?os min?ta tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [EKL 49.] pants pie?auj t?du valsts nodok?u tiesisko regul?jumu, atbilstoši kuram sabiedr?ba, kas tiek aplikta ar nodokli vien?gi Be??ij?, apr??inot t?s ar nodokli aplikamos ien?kumus, nevar piem?rot atskait?jumu par riska kapit?lu, kas atbilst pozit?vajai starp?bai starp, pirmk?rt,

uz??mumu, kuri šai sabiedr?bai pieder k?d? cit? [Eiropas] Savien?bas dal?bvalst?, iegr?matoto akt?vu neto v?rt?bu un, otrk?rt, visu to pas?vu kopsummu, kas ir attiecin?mi uz šiem uz??mumiem, bet tai paš? laik? t? var piem?rot šo atskait?jumu, ja iepriekš min?t? pozit?v? starp?ba var tikt attiecin?ta uz Be??ij? izvietotu past?v?go uz??mumu?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

18 Ar prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa jaut?, vai LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, atbilstoši kuram, apr??inot atskait?jumu sabiedr?bai, kas maks? nodok?us vien?gi vien? dal?bvalst?, netiek ?emta v?r? past?v?g? uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, akt?vu neto v?rt?ba, ja min?t? past?v?g? uz??muma pe??a netiek aplikta ar nodokli pirmaj? dal?bvalst? atbilstoši konvencijai par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, bet past?v?gam uz??mumam, kas atrodas š?s pirm?s dal?bvalsts teritorij?, pieder? akt?vi tiek ?emti v?r? š?d? nol?k?.

19 K? izriet no past?v?g?s judikat?ras, uz??m?jdarb?bas br?v?ba, kas LESD 49. pant? ir atz?ta Savien?bas pilso?iem un kas ietver attiec?b? uz tiem iesp?ju s?kt un izv?rst darb?bas k? pašnodarbin?t?m person?m, k? ar? dibin?t un vad?t uz??mumus ar t?diem pašiem nosac?jumiem, k?di t?s pilso?iem ir paredz?ti uz??m?jdarb?bas dal?bvalsts ties?bu aktos, tostarp atbilstoši LESD 54. pantam, ietver sabiedr?b?m, kas dibin?tas atbilstoši dal?bvalsts ties?bu aktiem un kuru juridisk? adrese, centr?l? p?rvalde vai galvenais uz??mums atrodas Savien?bas teritorij?, ties?bas veikt uz??m?jdarb?bu attiec?gaj? dal?bvalst? ar sava meitasuz??muma, fili?les vai a?ent?ras starpniec?bu (skat. 2011. gada 15. septembra spriedumu liet? C-310/09 *Accor*, Kr?jums, I-8115. lpp., 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

20 Lai ar? atbilstoši LESD noteikumu par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu redakcijai to m?r?is ir nodrošin?t uz?emošaj? dal?bvalst? t?du pašu attieksmi k? pret š?s dal?bvalsts pilso?iem, tie ar? aizliedz izcelsmes dal?bvalstij rad?t š??rš?us k?dam savam pilsonim vai sabiedr?bai, kas dibin?ta saska?? ar t?s ties?bu aktiem, veikt uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst? (iepriekš min?tais spriedums liet? *Accor*, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

21 Šie apsv?rumi ir piem?rojami ar? tad, ja dal?bvalst? re?istr?ta sabiedr?ba savu darb?bu cit? dal?bvalst? veic ar past?v?ga uz??muma starpniec?bu (skat. 2008. gada 15. maija spriedumu liet? C-414/06 *Lidl Belgium*, Kr?jums, I-3601. lpp., 20. punkts).

22 Pamatliet? ir skaidrs, ka atskait?juma par riska kapit?lu apr??in?šanai attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum? ir noteikta atš?ir?ga attieksme starp past?v?go uz??mumu, kas atrodas cit? dal?bvalst? ?rpus Be??ijas Karalistes un kura ien?kumi netiek aplikti ar nodok?iem Be??ij?, akt?viem un past?v?go uz??mumu, kas atrodas šaj? dal?bvalst?, akt?viem.

23 Past?v?gajiem uz??mumiem, kas atrodas dal?bvalst? ?rpus Be??ijas Karalistes un kuru ien?kumi netiek aplikti ar nodok?iem Be??ij?, pieš?irtie akt?vi netiek ?emti v?r?, apr??inot riska kapit?lu, kas ir pamatliet? apl?kot? atskait?juma par riska kapit?lu pamat?, bet past?v?giem uz??mumiem, kas atrodas Be??ijas teritorij?, pieder? akt?vi tiek ?emti v?r? š?d? nol?k?.

24 K? ?ener?ladvok?te nor?da secin?jumu 33. punkt?, past?v?g? uz??muma akt?vu ?emšana v?r?, apr??inot atskait?jumu par riska kapit?lu sabiedr?bai, kas maks? sabiedr?bu ien?kuma nodokli Be??ij?, ir nodok?u priekšroc?ba, jo š?da ?emšana v?r? samazina uz??mumu ien?kuma nodok?a, ko min?taj? dal?bvalst? ir pien?kums maks?t š?dai sabiedr?bai, faktisko likmi.

25 Š?da nodok?u priekšroc?ba tiek liegta, ja Be??ij? rezid?još?s sabiedr?bas past?v?gais uz??mums atrodas cit? dal?bvalst? un t? ien?kumi tiek atbr?voti no nodok?a atbilstoši konvencijai par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu starp Be??ijas Karalisti un šo citu dal?bvalsti.

26 Šaj? zi?? Be??ijas vald?ba apgalvo, ka atš?ir?g? attieksme, kas izriet no pamatl?et? apl?kot? valsts tiesisk? regul?juma, tom?r nav br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, jo, pirmk?rt, š? atš?ir?g? attieksme nerada nelabv?l?gas sekas sabiedr?bai, kam ir past?v?gs uz??mums cit? dal?bvalst? ?rpus Be??ijas Karalistes, un, otrk?rt, ja tiktu konstat?tas š?das nelabv?l?gas sekas, t?s b?tu raduš?s t?d??, ka vair?kas dal?bvalstis paral?li ?steno savu kompetenci nodok?u jom?.

27 T?d?j?di š? vald?ba uzskata, ka, pat ja tiktu ?emti v?r? past?v?g? uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst? ?rpus Be??ijas Karalistes, akt?vi, rezid?još?s galven?s sabiedr?bas nodok?u nasta netiktu atvieglota. Min?t? vald?ba uzskata, ka ?rvalstu past?v?gajiem uz??mumiem, kas nav atbr?voti atbilstoši konvencijai par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, atskait?jums par riska kapit?lu tiek apr??in?ts atseviš?i, iev?rojot past?v?gajam uz??mumam pieš?irtos akt?vus, un priorit?ri piem?rots š? uz??muma pe??ai. Be??ijas vald?ba no min?t? p?c analo?ijas secina, ka, ja ir j??em v?r? past?v?g? uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst? ?rpus Be??ijas Karalistes un kura ien?kumi ir atbr?voti atbilstoši konvencijai, akt?vi, atskait?jums par riska kapit?lu ir j?attiecina uz šim uz??mumam pieš?irto pe??u, kas netiek aplikta ar nodokli Be??ij?.

28 *Argenta*, k? ar? Komisija nepiekr?t šai Be??ijas ties?bu interpret?cijai, apgalvojot, ka ?rvalstu past?v?gajiem uz??mumiem, kuru ien?kumi nav atbr?voti no nodok?a Be??ij?, atskait?jums par riska kapit?lu tiek apr??in?ts, pamatojoties uz kop?jiem ien?kumiem, un ka tas ir piem?rojams attiec?g?s sabiedr?bas visiem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem.

29 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka Tiesai, atbildot uz prejudici?lo jaut?jumu, ko dal?bvalsts uzdevusi saska?? ar LESD 267. pantu, nav kompetences interpret?t š?s dal?bvalsts iekš?jos ties?bu aktus, jo tas ir valsts tiesu uzdevums (skat. it ?paši 1993. gada 12. oktobra spriedumu liet? C-37/92 *Vanacker* un *Lesage*, *Recueil*, I-4947. lpp., 7. punkts; 2008. gada 14. febru?ra spriedumu liet? C-449/06 *Gysen*, *Recueil*, I-553. lpp., 17. punkts, un 2013. gada 17. janv?ra spriedumu liet? C-23/12 *Zakaria*, 29. punkts).

30 Tom?r ir j?nor?da, ka Be??ijas vald?ba tiesas s?d? pie??va, ka, pat tad, ja atskait?jums par riska kapit?lu tiktu apr??in?ts atseviš?i no past?v?g? uz??muma akt?viem un tas priorit?ri b?tu j?piem?ro š? uz??muma pe??ai, iesp?jams p?rpalikums tiktu atskait?ts no galven?s sabiedr?bas pe??as. T?d?j?di no min?t?s vald?bas argument?cijas neizriet, ka rezid?joša galven?s sabiedr?ba nevar?tu sa?emt nol?k? samazin?t savu nodok?u b?zi atskait?jumu par riska kapit?lu, kas apr??in?ts, ?emot v?r? past?v?g? uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst? ?rpus Be??ijas Karalistes, akt?vus.

31 Turkl?t, k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 40. punkt?, Be??ijas vald?ba nav apstr?d?jusi *Argenta* apgalvojumu, ka Be??ijas sabiedr?bai, ko finans? no pašu kapit?la, ir ties?bas uz atskait?jumu par riska kapit?lu pat tad, ja t?s ?rvalsts past?v?gais uz??mums, kuram pašam nav nek?da pašu kapit?la, g?st pe??u, kas, galu gal?, lai apr??in?tu min?to atskait?jumu, atbilstoši Be??ijas tiesiskajam regul?jumam tiks attiecin?ta uz min?to sabiedr?bu.

32 L?dz ar to tas, ka sabiedr?ba, kam ir past?v?gs uz??mums cit? dal?bvalst? ?rpus Be??ijas Karalistes, nodok?u b?zes samazin?jumam nevar izmantot atskait?jumu par riska kapit?lu, kas apr??in?ts, ?emot v?r? min?t? past?v?g? uz??muma akt?vus, ir nelabv?l?gi šai sabiedr?bai.

33 Pret?ji Be??ijas vald?bas apgalvotajam š? nelabv?l?g? attieksme neizriet no t?, ka

dalībvalsts, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, neparedz atskaitījumu par kapitāla risku, bet vienīgi no Beļģijas tiesiskajā regulājumā izdarītās izvēles atteikties?emt vērā minēto pastāvīgo uzņēmumu aktīvus. Minētā nelabvēlīgā attieksme tādēļ nevar būt sekas tam, ka vairākas dalībvalstis paralēli?steno savu kompetenci nodokļu jomā.

34 Šāda nelabvēlīgā attieksme var atturēt Beļģijas sabiedrību veikt savu darbību ar pastāvīga uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī?rupus Beļģijas Karalistes, starpniecību, un līdz ar to tā ir ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar [LESD] normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību.

35 No Tiesas judikatūras izriet, ka šādu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pieņemt tikai tad, ja to pamato ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tas nepārsniegtu to, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Šajā ziņā Beļģijas valdība norāda iemeslus, kas saistīti ar vajadzību nodrošināt, kopā?emtas, Beļģijas nodokļu sistēmas saskaņotību un līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali starp dalībvalstīm.

37 Tādējādi, pirmkārt, atskaitīšanas par kapitāla risku sistēma esot pilnībā simetriska un pastāvīgu tieša, personiska un materiāla saikne starp nodokļu priekšrocību, kas aprēķināta atkarībā no aktīviem, un šo aktīvu radītās peļņas aplikšanu ar nodokli.

38 Šā sakne esot salīdzināma ar to, kas pastāv starp atskaitījumiem aizņēmuma aktīvu iegādei procentiem un ar nodokli aplikamo peļņu, kas gūta no šiem aktīviem, ja likuma, ar kuru ir ieviests pamatlīdz aplūkotais atskaitījums, mērķis, kā tas izriet no tā pamatojumu izklāsta, ir attiekties pret pašu kapitālu nodokļu ziņā?tāpat, kā pret aizēmo to kapitālu. Lai gan atskaitījums par riska kapitālu tiek aprēķināts pēc vienotas likmes attiecībā pret sabiedrības pašu kapitālu, un nevis *pro rata* no tās ar nodokli aplikamās peļņas, tiek uzskatīts, ka aprēķinātā atskaitījuma summa pārstāv procentus, ko sabiedrība būtu maksājusi, ja tai būtu bijis jāaizēmas, lai veidotu aktīvus, kas iegūti ar šā pašu kapitāla palīdzību.

39 Otrkārt, Beļģijas valdība uzskata, ka, atsakoties?emt vērā pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī?rupus Beļģijas Karalistes un kura peļņa netiek aplikta ar nodokļiem Beļģijā, aktīvus, minētā dalībvalsts?steno savu kompetenci nodokļu jomā, ievērojot teritorialitātes principu un saskaņā ar nodokļu pilnvaru sadali, kāda ir noteikta Beļģijas un Nīderlandes konvencijā.

40 Iespējams?emt vērā grāmatvedības izdevumus vai izdevumus, kas nav grāmatvedības izdevumi, saistībā ar pastāvīgajam uzņēmumam piešķirtajiem aktīviem un pasīviem un piešķirt ar šiem aktīviem vai pasīviem saistītus samazinājumus ir dalībvalstij, kurai saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ir piešķirtas tiesības aplikēt ar nodokļiem pastāvīgā uzņēmuma peļņu. Šāda sadale, kas ieviesta ar Beļģijas un Nīderlandes konvenciju, turklāt atbilst nodokļu konvencijas par ienākumiem un Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) izstrādātajam?pašumu modelim.

41 Par Beļģijas valdības izvirzīto pirmo attaisnojuma pamatu ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir pieņēmusi, ka vajadzība nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību var attaisnot līgumu?garantēto tiesību brīvību pārvietoties?stenošanas ierobežojumu (1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts; 2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 40. punkts, un 2008. gada 27. novembra

spriedums liet? C-418/07 *Papillon*, Kr?jums, I-8947. lpp., 43. punkts).

42 Tom?r, lai pie?emtu uz š?du pamatojumu balst?tu argumentu, saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru ir j?past?v tiešai saiknei starp attiec?go nodok?a priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?ciju, iekas?jot noteiktus nodok?us (iepriekš min?tie spriedumi liet? *Manninen*, 42. punkts, un liet? *Keller Holding*, 40. punkts), un š?s saiknes tiešais raksturs ir j?v?rt?, ?emot v?r? attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (iepriekš min?tais spriedums liet? *Manninen*, 43. punkts; 2008. gada 28. febru?ra spriedums liet? C-293/06 *Deutsche Shell*, Kr?jums, I-1129. lpp., 39. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Papillon*, 44. punkts).

43 K? nor?d?ts š? sprieduma 24. punkt?, pamatliet? apl?kot? nodok?u priekšroc?ba ir iesp?ja atskait?juma par riska kapit?lu apr??in?šanai ?emt v?r? past?v?gajam uz??mumam pieš?irtos akt?vus.

44 Šo priekšroc?bu, kas liek samazin?t galvenajai sabiedr?bai piem?rot? uz??mumu ien?kuma nodok?a faktisko likmi, pamatliet? nekompens? nek?di noteikti nodok?u atskait?jumi.

45 Protams, min?tais atbr?vojums tiek pieš?irts tikai tad, ja past?v?g? uz??muma pe??ai ir uzliekams nodoklis Be??ij?.

46 Tom?r nepast?v tieša saikne š? sprieduma 42. punkt? atg?din?t?s judikat?ras izpratn? starp priekšroc?bu, kas apr??in?ta, ?emot v?r? akt?vus, un to rad?t?s pe??as aplikšanu ar nodokli.

47 Pamatliet? apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jum? ir pras?ts tikai, lai ien?kumi, kas, iesp?jams, ir min?tajam past?v?gajam uz??mumam, b?tu aplikami ar nodokli Be??ij?, bet apl?kot?s priekšroc?bas pieš?iršanai tiem nav j?b?t ne faktiski g?tiem, ne faktiski apliktiem ar nodokli. T?d?j?di attiec?gais rež?ms pie?auj situ?ciju, kad, ja past?v?g? uz??muma ien?kumi tiek aplikti ar nodokli Be??ij?, bet šim uz??mumam nav bijis ien?kumu, t? akt?vi tiek ?emti v?r?, apr??inot atskait?jumu sabiedr?bai, kam tas pieder.

48 Turkl?t *CIR 1992 205.d* pant? ir paredz?ts, ka, ja taks?cijas period?, par kuru var izdar?t atskait?jumu par riska kapit?lu, nav pe??as, par šo periodu nesa?emto atbr?vojumu var pak?peniski p?rnest uz n?kamo septi?u gadu pe??u.

49 L?dz ar to atteikumu ?emt v?r? past?v?go uz??mumu, kas atrodas cit? dal?bvalst? ?rpus Be??ijas Karalistes un kura ien?kumi ir atbr?voti no nodok?a Be??ij? atbilstoši konvencijai par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, akt?vus nevar pamatot ar iemesliem, kas izriet no vajadz?bas nodrošin?t valsts nodok?u sist?mas saska?ot?bu.

50 Attiec?b? uz Be??ijas vald?bas nor?d?to otro attaisnojuma pamatu ir j?atg?dina, ka kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m nodok?u aplikšanas jom? saglab?šana ir Tiesas atz?ts likum?gs m?r?is (šaj? zi?? skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu liet? C-446/03 *Marks & Spencer*, Kr?jums, I-10837. lpp., 45. punkts; 2006. gada 7. septembra spriedumu liet? C-470/04 *N*, Kr?jums, I-7409. lpp., 42. punkts; 2007. gada 18. j?lija spriedumu liet? C-231/05 *Oy AA*, Kr?jums, I-6373. lpp., 51. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Lidl Belgium*, 31. punkts). Turkl?t no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, ja Savien?ba nav veikusi unific?šanas vai saska?ošanas pas?kumus, dal?bvalstis saglab? kompetenci l?gumu vai vienpus?j? ce?? defin?t savu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma krit?rijus, lai nov?rstu tostarp nodok?u dubulto uzlikšanu (2009. gada 19. novembra spriedums liet? C-540/07 Komisija/It?lija, Kr?jums, I-10983. lpp., 29. punkts, un 2011. gada 29. novembra spriedums liet? C-371/10 *National Grid Indus*, Kr?jums, I-12273. lpp., 45. punkts).

51 Tomēr apstāklis, ka dalībvalsts konvencijā par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar citu dalībvalsti, ir vienojusies, ka ar nodokli apliekamā pastāvīgā uzņēmumā, kas atrodas šajā citā dalībvalstī, peļņa ir jāapliek ar nodokli tikai šajā pēdējā dalībvalstī, un ka līdz ar to pirmā dalībvalsts nevar īstenot savu kompetenci attiecībā uz nodokļa uzlikšanu minētā pastāvīgā uzņēmuma ar nodokli apliekamajai peļņai, nevar attaisnot sistemātiski visus atteikumus piešķirt priekšrocības sabiedrībai, kas reģistrēta šīs pirmās dalībvalsts teritorijā, kurā atrodas minētais pastāvīgais uzņēmums.

52 Šāds atteikums pats par sevi nepamato atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka citā dalībvalstī esošā sabiedrība ir veikusi starptautisku saimniecisku darbību, kam nav mērķa radīt nodokļu ienākumus šai dalībvalstij (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 40. punkts, un 2007. gada 29. marta spriedumu lietā *C-347/04 Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 43. punkts).

53 Savukārt, no judikatūras izriet, ka vajadzība saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm var tikt pieauta tostarp tādēļ, ka attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādās darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 54. punkts; 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā *C-379/05 Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 58. punkts; 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā *C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Krājums, I-5145. lpp., 66. punkts; 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā *C-284/09 Komisija/Vācija*, Krājums, I-9879. lpp., 77. punkts, un 2012. gada 10. maija spriedumu apvienotajās lietās no *C-338/11* līdz *C-347/11 Santander Asset Management SGIIC* u.c., 47. punkts).

54 Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka šīs mērķis ir vērsties it īpaši uz simetrijas starp tiesībām aplikt ar nodokli peļņu un iespēju atskaitīt pastāvīgā uzņēmuma zaudējumus saglabāšanu, jo, pieņemot, ka pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta zaudējums var atskaitīt no galvenās sabiedrības ienākumiem, tā rezultātā šā pēdējā minētā brīvī varētu izvēlēties, kurā dalībvalstī šos zaudējumus ņemt vērā (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Oy AA*, 56. punkts, un lietā *Lidl Belgium*, 34. punkts).

55 Kā enerģētiskā advokāte ir norādījusi secinājumu 63. punktā, tas, ka tiek piešķirta pamatlīdz aplūkot nodokļu priekšrocības, neapdraud ne dalībvalsts, kuras teritorijā ir reģistrēta sabiedrība, kurai pieder pastāvīgais uzņēmums, tiesības, ne tās dalībvalsts, kuras teritorijā atrodas pastāvīgais uzņēmums, tiesības īstenot nodokļu ieturēšanas kompetenci attiecībā uz tās teritorijā veiktajām darbībām un neliek pārvietot ienākumus, kas parasti ir apliekami ar nodokli vienā no šīm dalībvalstīm, uz otru no tām.

56 Visbeidzot, attiecībā uz Beļģijas valdības argumentu par vienu attieksmi, apliekot ar nodokli aizņēmumu, kas izmantoti pastāvīgā uzņēmumā piešķirtu ar nodokli apliekamu aktīvu veidošanai, procentus, no vienas puses, un pašu kapitālu, kas piešķirts pastāvīgajam uzņēmumam, no otras puses, ir jānorāda, ka pati šā valdība pieļauj, ka atskaitījums par riska kapitālu, kas tiek aprēķināts, ņemot vērā attiecīgās sabiedrības pašu kapitālu, un nevis *pro rata* no tās aktīvu ar nodokli apliekamās peļņas, tiek noteikts pēc vienas likmes.

57 Tādējādi minētā valdība nevar apgalvot, ka Beļģijas un Nīderlandes konvencija, un it īpaši tās noteikumi par pastāvīgā uzņēmuma peļņas noteikšanu un par izdevumu šā uzņēmuma mērķiem ņemšanu vērā šajā ziņā, liedz ņemt vērā pastāvīgajam uzņēmumam, kura ienākumi nav apliekami ar nodokli Beļģijā atbilstoši šai konvencijai, piešķirtos aktīvus, aprēķinot atskaitījumu par riska kapitālu.

58 Š?dos apst?k?os apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jumu? noteikto ierobežojumu nevar attaisnot ar iemesliem, kas izriet no vajadz?bas nodrošin?t l?dzsvarotu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadali starp dal?bvalst?m.

59 ?emot v?r? visus iepriekš?jos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, atbilstoši kuram, apr??inot atskait?jumu sabiedr?bai, kas maks? nodok?us vien?gi vien? dal?bvalst?, netiek ?emta v?r? past?v?g? uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, akt?vu neto v?rt?ba, ja min?t? past?v?g? uz??muma pe??a netiek aplikta ar nodokli pirmaj? dal?bvalst? atbilstoši konvencijai par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, bet past?v?gam uz??mumam, kas atrodas š?s pirm?s dal?bvalsts teritorij?, piederoši akt?vi tiek ?emti v?r? š?d? nol?k?.

Par ties?šan?s izdevumiem

60 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, atbilstoši kuram, apr??inot atskait?jumu sabiedr?bai, kas maks? nodok?us vien?gi vien? dal?bvalst?, netiek ?emta v?r? past?v?g? uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, akt?vu neto v?rt?ba, ja min?t? past?v?g? uz??muma pe??a netiek aplikta ar nodokli pirmaj? dal?bvalst? atbilstoši konvencijai par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, bet past?v?gam uz??mumam, kas atrodas š?s pirm?s dal?bvalsts teritorij?, piederoši akt?vi tiek ?emti v?r? š?d? nol?k?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.