

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 18. septembrī¹

I — Ievads

1. Aizdevuma procenti, ko Beļģijā rezidējoša sabiedrība maksā tās citā dalībvalstī dibinātai mātes sabiedrībai, Beļģijā tiek aplikti ar nodokli ienākumu gūšanas vietā — kustamas mantas priekšnodokli (*précompte mobilier*). Attiecīgie aizdevuma procentu maksājumi Beļģijas rezidentiem turpretī ir atbrīvoti no kustamas mantas priekšnodokļa, taču tos aplik ar uzņēmuma ienākuma nodokli.

2. Pamatojoties uz Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, Luksemburgā reģistrētam aizdevuma devējam Beļģijā, par tur gūtajiem ienākumiem, samaksātā nodokļa apmērs tiek ņemts vērā, aprēķinot Luksemburgā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli. Tomēr šādi nodokļu dubulta uzlikšana netiek novērsta pilnībā.

3. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Cour d'appel de Liège* (Ljēžas Apelācijas tiesa, Beļģija) vēlas noskaidrot, vai attiecīgie valsts iekšējie tiesību akti ir pretrunā

EK līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti. Turklāt attiecīgos valsts noteikumus varētu pārbaudīt arī uzņēmējdarbības brīvības kontekstā.

II — Atbilstošās tiesību normas

4. Pamata lietas apstākļiem ir piemērojamas Beļģijas 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa (*Code des impôts sur les revenus coordonné en 1992*, turpmāk tekstā — “CIR 92”) normas.

5. CIR 92 266. pants piešķir Karalim tiesības, pastāvot noteiktiem nosacījumiem, pilnībā vai daļēji atteikties iekasēt kustamas mantas priekšnodokli par ienākumiem no kapitāla.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

6. CIR 92 267. pantā ir noteikts nodokļa maksāšanas termiņš:

dubultās aplikšanas novēršanu (turpmāk tekstā — “KNDAN”) paredzēts:

“11. pants. Procenti

“Ienākumu izmaksa vai sadale skaidrā naudā vai natūrā ir pamats, lai maksātu kustamas mantas priekšnodokli. Ienākuma iegrāmatošana saņēmēja labā atvērta kontā it īpaši ir uzskatāma par ienākuma izmaksu, pat ja šis konts nav pieejams, ja vien šī nepieejamība nav skaidras vai klusējot izteiktas vienošanās ar saņēmēju rezultāts. [..]”

1. Procenti, ko izmaksā vienā līgumslēdzējā valstī otras līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir apliekami ar nodokli šajā otrajā valstī.

2. Tomēr šie procenti var tikt aplikti ar nodokli tajā līgumslēdzējā valstī, kurā tos izmaksā un saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem, bet šādi noteiktais nodoklis nevar pārsniegt 15 % no kopējā procentu apmēra.

7. Atbilstoši Karaļa dekrēta par CIR 92 īstenošanu 107. panta 2. punkta 9. apakšpunktam priekšnodoklis netiek iekasēts no noteiktiem profesionālo ieguldītāju ienākumiem. Atbilstoši 105. panta 3. punkta b) apakšpunktam “profesionālie ieguldītāji” ir šī panta 1. punktā neminētās sabiedrības rezidentes².

3. Atkāpjoties no 2. punktā noteiktā, procentus nevar aplikēt ar nodokli to izcelsmes līgumslēdzējā valstī, ja tos izmaksā otras līgumslēdzējas valsts uzņēmumam.

8. 1970. gada 17. septembra Beļģijas un Luksemburgas Konvencijā par nodokļu

Iepriekšējā daļa netiek piemērota

2 — 1. punkts attiecas uz noteiktiem finanšu pakalpojumu uzņēmumiem.

1) [..]

2) procentiem, kurus izmaksā vienas līgumslēdzējas valsts sabiedrība rezidente otras līgumslēdzējas valsts sabiedrībai rezidentei, kurai tieši vai netieši pieder vismaz 25 % pirmās sabiedrības akciju vai attiecīgo daļu ar balsstiesībām.

[..]

23. pants

1. Attiecībā uz Luksemburgas rezidentiem nodokļu dubultā uzlikšana tiek novērsta šādi:

[..]

2) Beļģijā iekasētais nodoklis saskaņā ar šo konvenciju

[..]

b) par procentiem, uz kuriem attiecas 11. panta 2. punktā noteiktais, tiek ņemts vērā saistībā ar šiem pašiem Luksemburgā gūtajiem ienākumiem. Tomēr šādi atskaitītais nodoklis nevar pārsniegt ne to nodokļa daļu, kas proporcionāli atbilst minētajiem Beļģijā gūtajiem ienākumiem, ne arī nodokļa, kas ir atskaitīts ienākumu gūšanas vietā Luksemburgā par līdzvērtīgiem Beļģijas rezidentu gūtajiem ienākumiem, summu. Šis Beļģijā iekasētais nodoklis ir atskaitāms no Luksemburgā apliekamajiem ienākumiem vienīgi tiktāl, ciktāl tas pārsniedz ieturēto nodokli ienākuma gūšanas vietā Luksemburgā par līdzvērtīgiem Beļģijas rezidentu gūtajiem ienākumiem.”

III — Fakti un prejudiciālais jautājums

9. Luksemburgas sabiedrībai *SA Wickler Finances* pieder 48 % akciju Beļģijas sabiedrībā *Truck Center SA* (iepriekš saukta — *Truck Restaurant Habay*). *SA Wickler Finances* 1992. gada 25. februārī aizdeva *SA Truck Center* BEF 50 000 000. Vēlāk dalība un no aizdevuma izrietošie prasījumi tika nodoti sabiedrībai *Cotralux*, kas ir reģistrēta atbilstoši Luksemburgas tiesību aktiem, un pēc tam — sabiedrībai *Socfin*. *SA Truck Center* aprēķināja aizdevuma procentu summu par laiku no 1994. līdz 1996. gadam, bet tos nenomaksāja un netika ieturēts arī kustamas mantas priekšnodoklis.

10. Ar 1997. gada 11. decembra lēmumu Beļģijas nodokļu administrācija pēc savas ierosmes noteica kustamas mantas priekšnodokļa likmi 13,39 % apmērā 1994. un 1995. gadam un 15 % apmērā — 1996. gadam.

11. *Tribunal de première instance Arlon* (Arlonas Pirmās instances tiesa) apmierināja *SA Truck Center* prasību atcelt lēmumu, pamatojot, ka Beļģijas tiesību normas ir pretrunā EKL 56. pantam. Pašlaik šī tiesvedība ir nodota *Cour d'appel de Liège*, kas uzdod Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai Karaļa dekrēta par *CIR 92* istenošanu 105. panta 3. punkta b) apakšpunkts un 107. panta 2. punkta 9. apakšpunkts, kas ir pieņemti, piemērojot *CIR 92* 266. pantu, skatot tos kopā ar Beļģijas un Luksemburgas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu 23. pantu, ir pretrunā Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 73.[b] pantam (jaunajā redakcijā — EKL 56. pants), kurš paredz brīvu kapitāla apriti, ar to, ka tie — tā kā tajos ir paredzēts, ka 107. panta 2. punkta 9. apakšpunktā noteiktais kustamas mantas priekšnodoklis netiek piemērots tikai par sabiedrībām rezidentēm izmaksātiem procentiem — it īpaši, pirmkārt, attur sabiedrības rezidentes aizņemties kapitālu no citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām un, otrkārt, rada citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām šķēršļus kapitāla ieguldījumiem aizdevumu formā sabiedrībās, kuru juridiskā adrese ir Beļģijā?”

12. Tiesvedībā Tiesā savus apsvērumus sniedza *SA Truck Center*, Beļģijas, Nīderlandes un Portugāles valdības, Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Kopienu Komisija. Tiesas sēdē savu viedokli izteica arī Francijas Republika.

IV — Juridiskais vērtējums

13. Ņemot vērā prejudiciālā jautājuma formulējumu, ir jāuzsver, ka, lai gan prejudiciālas tiesvedības ietvaros Tiesas kompetencē nav lemt par valsts pasākuma saderīgumu ar Kopienu tiesībām, tā tomēr var sniegt Kopienu tiesību interpretācijas elementus, kas ļautu iesniedzējtiesai atrisināt tajā izskatāmo lietu par tiesību aktu saderību³.

14. Prejudiciālais jautājums ir jāsaprot tā, vai valsts noteikts nodoklis ienākumu gūšanas vietā aizdevuma procentiem, ko maksā saņēmējam, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī, ir pretrunā EK līguma 73.B pantam (jaunajā redakcijā — EKL 56. pants) un EK līguma 73. D panta 1. punktam (jaunajā redakcijā — EKL

3 — Skat. 2000. gada 21. septembra spriedumu lietā C-124/99 *Borawitz* (*Recueil*, I-7293. lpp., 17. punkts), 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-60/05 *WWF Italia* u.c. (Krājums, I-5083. lpp., 18. punkts) un 2008. gada 22. maija spriedumu lietā C-439/06 *citeworks* (Krājums, I-3913. lpp., 21. punkts).

58. pants), ja attiecīgais maksājums valsti rezidējošām sabiedrībām ir atbrīvots no nodokļa ienākumu gūšanas vietā, bet saņēmējam savukārt ir jāmaksā uzņēmumu ienākumu nodoklis.

16. Ar Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvu 2003/49/EK pašlaik ir ieviesta kopīga nodokļu sistēma, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs⁶. Tomēr pamata lietas fakti attiecas uz laika posmu vēl pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā. Tādējādi Beļģija un Luksemburga savā Konvencijā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu varēja noteikt, ka procentiem, ko Beļģijā reģistrēts uzņēmums maksā Luksemburgā rezidējošam uzņēmumam, Beļģijā piemēro 15 % likmi.

15. Ievadā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm šī kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienu tiesības⁴. Turklāt, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Kopienā, tad dalībvalstīm, it īpaši, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, ir tiesības līgumiski vai vienpusēji definēt to nodokļu piemērošanas sadalījuma kritērijus⁵.

17. Beļģija izmantoja šīs savas tiesības tādējādi, ka tā attiecībā uz aizdevuma procentiem, ko maksā citā dalībvalstī reģistrētam saņēmējam, piemēroja 15 % kustamas mantas priekšnodokļa likmi. Turpretī aizdevuma procentu maksājumi nodokļu maksātājiem rezidentiem⁷ ir atbrīvoti no nodokļa ienākumu gūšanas vietā. Tādēļ ir jāpārbauda, vai šādu atšķirīgu procedūru piemērošana nav pretrunā pamatbrīvībām.

4 — Skat. arī 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts), 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 40. punkts), 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 36. punkts) un 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta* (Krājums, I-9569. lpp., 16. punkts).

5 — Šajā izpratnē skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts), 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts) un iepriekš 4. zemsviras piezīmē minētos spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 52. punkts, un lietā *Amurta*, 17. punkts.

6 — Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīva 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 157, 49. lpp.).

7 — Kā paskaidroja Beļģijas valdība, par nodokļu maksātājiem rezidentiem tiek uzskatīti arī citā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību filiāles.

A — Piemērojamā pamatbrīvība

18. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, uz kuru pamatbrīvību attiecas valsts tiesiskais regulējums, ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma būtība⁸.

19. Uz attiecīgajām valsts tiesību normām paralēli EK līguma 73.B panta 1. punktā garantētajai kapitāla brīvai aprītei, uz ko attiecas šis prejudiciālais jautājums, varētu attiekties arī EK līguma 52. panta (jaunajā redakcijā — EKL 43. pants) noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Brīvības veikt uzņēmējdarbību normas ir piemērojamas, ja runa ir par dalību, kas daļu īpašniekam ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību⁹.

20. Kā paskaidroja iesniedzējtiesa, Beļģijas ienākumu nodokļu kodeksa normas par kustamas mantas priekšnodokli ir spēkā ne tikai tajos gadījumos, kad aizdevuma devējam pieder noteiktas daļas aizdevuma ņēmēja sabiedrībā.

21. Tomēr šīs tiesību normas nevar aplūkot atsevišķi no *KNDAN*, kas arī ir daļa no Beļģijas valsts tiesību normām¹⁰. No *KNDAN* 11. panta 3. punkta izriet, ka pārrobežu procentu maksājumus starp Beļģijas un Luksemburgas uzņēmumiem kopumā nevar aplikēt ar nodokli ienākumu gūšanas vietā. Aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā ir pieļaujama tikai attiecībā uz procentiem, kurus vienas līgumslēdzēja valsts sabiedrība izmaksā citā līgumslēdzējā valstī reģistrētai sabiedrībai, kurai tieši vai netieši pieder vismaz 25 % pirmās sabiedrības daļu ar balsstiesībām.

22. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu turklāt izriet, ka sabiedrībām, kuras *Truck Center* norādīja kā procentu maksājumu saņēmējas, piederēja *Truck Center* 48 %

8 — Kopsavilkumā skat. 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp., 22. punkts) ar norādi uz iepriekš 4. zemsvirtras piezīmē minētajiem spriedumiem lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 31.–33. punkts, un lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 37. un 38. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 36. punkts), kā arī 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2007. lpp., 26.–34. punkts).

9 — 2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-251/98 *Baars (Recueil, I-2787. lpp., 21. un 22. punkts)*, iepriekš 4. zemsvirtras piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 39. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedums lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 20. punkts) un 2008. gada 26. jūnija spriedums lietā C-284/06 *Burda* (Krājums, I-4571. lpp., 69. punkts).

10 — Šajā izpratnē skat. 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā C-265/04 *Bouanich* (Krājums, I-923. lpp., 51. punkts).

kapitāldaļu, kas šim attiecīgajām sabiedrībām piešķir būtisku ietekmi *Truck Center* vadībā. Līdz ar to arī faktiski šeit ir vērojams gadījums, uz ko attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību.

23. Tādēļ šīs tiesību normas ir jāpārbauda EK līguma 52. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību kontekstā, pat ja aizdevuma piešķiršana saistīto sabiedrību starpā ir uzskatāma par kapitāla apriti¹¹. Pat ja šīs normas vienlaikus ietekmē arī kapitāla brīvu apriti, autonoma EK līguma 73.B un turpmāko pantu pārbaude nav pamatota, jo šāda ietekme ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējamo šķēršļu neizbēgamas sekas¹². Turklāt, ja neņem vērā kapitāla brīvas aprites ietekmi uz trešām valstīm, tad visas pamatbrīvības būtībā ir pamatotas ar vienādiem principiem. Šajā lietā attiecības ar trešām valstīm nav skartas. Nemot vērā iepriekšējos apsvērumus, rezultāts nemainītos, piemērojot kapitāla brīvas aprites normas¹³.

24. Spriedumos par nodokļu procedūru tā saucamajiem pašu kapitālu aizstājošiem aizdevumiem Tiesa ir rīkojusies tieši tāpat, kā minēts iepriekš. Tiesa attiecīgos valsts tiesību aktus vērtēja, ņemot vērā tikai brīvības veikt uzņēmējdarbību kritērijus, jo šie valsts tiesību akti bija attiecināmi tikai uz aizdevumiem saistīto sabiedrību starpā¹⁴.

25. Iesniedzējtiesa savus jautājumus formāli ir attiecinājusi tikai uz kapitāla brīvas aprites interpretāciju. Šis apstāklis nav šķērslis, lai Tiesa valsts tiesai sniegtu visus Kopienų tiesību interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izlemjot tās iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa tos savā jautājumā ir minējusi vai nav¹⁵.

11 — It īpaši skat. Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta [pants atcelts ar Amsterdama līgumu] īstenošanu I pielikuma par kapitāla aprites tipu nomenklatūru I sadaļas 3. punktu (līgtermina aizņēmumi, lai izveidotu vai saglabātu stabilas ekonomiskas saiknes) (OV L 178, 5. lpp.).

12 — Iepriekš 9. zemsviras piezīmē minētais spriedums lietā *Oy AA*, 24. punkts, un iepriekš 8. zemsviras piezīmē minētie spriedumi lietā *Schweppes un Caddbury Schweppes Overseas*, 33. punkts, un lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 34. punkts.

13 — Pie attiecīga secinājuma par attiecībām starp brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti Tiesa nonāca, piemēram, arī 2007. gada 6. decembra spriedumā lietā C-298/05 *Columbus Container Services* (Krājums, I-10451. lpp., 56. punkts).

14 — 2002. gada 12. decembra spriedums lietā C-324/00 *Lankhorst-Horhorst* (*Recueil*, I-11779. lpp., 26. punkts), iepriekš 8. zemsviras piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 25. punkts, un 2008. gada 17. janvāra spriedums lietā C-105/07 *Lammers & Van Cleeff* (Krājums, I-173. lpp., 16. un 17. punkts).

15 — Šajā izpratnē skat. 1990. gada 12. decembra spriedumu lietā C-241/89 *SARPP* (*Recueil*, I-4695. lpp., 8. punkts), 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-387/01 *Weigel* (*Recueil*, I-4981. lpp., 44. punkts), 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-152/03 *Ritter-Coulais* (Krājums, I-1711. lpp., 29. punkts) un 2008. gada 26. februāra spriedumu lietā C-506/06 *Mayr* (Krājums, I-1017. lpp., 43. punkts).

B — Brīvības veikt uzņēmējdarbību pārbaude

26. *Truck Center* uzskata, ka šādi noteikumi citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām apgrūtina aizdevumu saņemšanu divējādā nozīmē. No vienas puses, šie noteikumi uzliek papildu administratīvo nastu procentu maksātājam, kuram ir jāatskaita nodokļi. No otras puses, nodoklis ienākumu gūšanas vietā aizdevuma devējam rada finansiāli neizdevīgāku situāciju, jo tā ienākumi no procentiem jau no paša sākuma tiek samazināti par attiecīgo nodokļa summu. Tādēļ aizdevumaņēmējam zināmos apstākļos ir jāmaksā lielāki procenti ārvalstu aizdevuma devējiem nekā savas valsts aizdevējiem, kuri par saņemtajiem procentiem nodokļus nemaksā. Turklāt šis ir galīgs nodoklis ar vispārēju nodokļu likmi. Tādēļ ārvalstu nodokļu maksātāji atšķirībā no valsts nodokļu maksātājiem nevar atskaitīt uzņēmuma izdevumus.

27. Komisija saskata vēl vienu trūkumu tajā, ka nodoklis ienākumu gūšanas vietā ir jāmaksā uzreiz procentu maksājuma brīdī. Procenti, kas tiek maksāti iekšzemes aizdevuma devējiem, tiek ņemti vērā tikai to uzņēmumu ienākumu nodokļa summas noteikšanas ietvaros. Tādējādi aizdevuma devējam no citas dalībvalsts rodies naudas līdzekļu trūkums.

28. Turpmāk vispirms ir jāpārbauda, vai nodokļa piemērošana ienākumu gūšanas vietā ir brīvības veikt uzņēmējdarbību diskriminācija vai ierobežošana un vai tā, iespējams, ir pamatota. Pēc tam es apskatīšu jautājumu, vai *Truck Center* minētie finansiālie trūkumi kustamas mantas priekšnodokļa rezultātā skar arī brīvību veikt uzņēmējdarbību.

1) Par nodokļa iekasēšanu ienākumu gūšanas vietā

29. Brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību¹⁶.

30. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai sabiedrību juridiskā adrese EK liguma 58. panta

16 — Skat. tikai iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Saint-Gobain ZN*, 35. punkts; 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā *C-141/99 AMID (Recueil)*, I-11619. lpp., 20. punkts), 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā *C-471/04 Keller Holding* (Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts) un 2008. gada 15. maija spriedumu lietā *C-414/06 Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp., 18. punkts).

(jaunajā redakcijā — EKL 48. pants) izpratnē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti valsts tiesību sistēmai, tāpat kā fiziskām personām šim nolūkam ir pilsonība¹⁷. Ja rezidences dalībvalsts varētu pēc savas patikas atšķirīgu attieksmi paust tikai tādēļ, ka sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, tad EK līguma 52. pantam zustu jēga. Tādējādi brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir uzņemošajā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts sabiedrībām, aizliedzot jebkādu diskrimināciju atkarībā no sabiedrību juridiskās adreses atrašanās vietas¹⁸.

31. Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver ne tikai diskriminācijas aizliegumu, bet arī ierobežošanas aizliegumu. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par ierobežojumu brīvībai veikt

uzņēmējdarbību ir jāuzskata ikviens pasākums, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu minētās brīvības īstenošanu¹⁹.

32. Kustamas mantas priekšnodokļa samaksas pienākums ir atkarīgs no mātes uzņēmuma, kurai tiek maksāti procenti, reģistrācijas vietas. Nodokļi ir jāmaksā tikai tad, ja procentu saņēmējs ir reģistrēts ārvalstīs, turpretī maksājumi procentu saņēmējam rezidentam netiek aplūkoti ar nodokli ienākumu gūšanas vietā. Šāda atšķirīga nodokļu attieksme procentu maksājumu jomā atkarībā no mātes uzņēmuma reģistrācijas vietas varētu būt gan diskriminācija, gan arī ierobežošana.

33. Turpinājumā ir jāizvērtē diskriminācijas esamība. Nevienlīdzīga attieksme, kas saistāma ar sabiedrības reģistrācijas vietu, ir aizliegta diskriminācija tikai tādā gadījumā, ja attiecīgās sabiedrības objektīvi atrodas salīdzināmās situācijās²⁰.

17 — Iepriekš 8. zemsviras piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 43. punkts un tajā minētā judikatūra; 2006. gada 14. decembra spriedums lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (Krājums, I-11949. lpp., 22. punkts) un iepriekš 9. zemsviras piezīmē minētais spriedums lietā *Burda*, 77. punkts. Attiecībā uz šo secinājumu būtībā nekas nemainās arī jaunākajā judikatūrā par sabiedrību tiesībām; skat. it īpaši 1999. gada 9. marta spriedumu lietā C-212/97 *Centros* (*Recueil*, I-1459. lpp.), 2002. gada 5. novembra spriedumu lietā C-208/00 *Überseering* (*Recueil*, I-9919. lpp.) un 2003. gada 30. septembra spriedumu lietā C-167/01 *Inspire Art* (*Recueil*, I-10155. lpp.). Attiecībā uz šo skat. arī ģenerāladvokāta Pojaresa Maduru [*Poiares Maduro*] 2008. gada 22. maija secinājumus lietā C-210/06 *Cartesio* (2008. gada 16. decembra spriedums, lieta atrodas izskatīšanā Tiesā, 22. un turpmākie punkti). Šajās lietās juridiskā adrese būtībā netika/netiek apšaubīta kā piesaistes kritērijs. Šajās lietās vairāk tika apskatīts jautājums, ko var uzskatīt par juridisko adresi, proti, kā var mainīt juridisko adresi.

18 — Šajā izpratnē skat. iepriekš 8. zemsviras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 43. punkts un tajā minētā judikatūra, un iepriekš 17. zemsviras piezīmē minētos spriedumus lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 22. punkts, un lietā *Burda*, 77. punkts.

19 — 1995. gada 30. novembra spriedums lietā C-55/94 *Gebhard* (*Recueil*, I-4165. lpp., 37. punkts), 2004. gada 5. oktobra spriedums lietā C-442/02 *CaixaBank France* (Krājums, I-8961. lpp., 11. punkts), iepriekš 13. zemsviras piezīmē minētais spriedums lietā *Columbus Container Services*, 34. punkts, un 2008. gada 28. februāra spriedums lietā C-293/06 *Deutsche Shell* (Krājums, I-1129. lpp., 28. punkts). Par attiecībām starp diskriminācijas aizliegumu un ierobežošanas aizliegumu skat. manus 2008. gada 4. septembra secinājumus lietā C-222/07 *UTECA* (2009. gada 5. marta spriedums, lieta atrodas izskatīšanā Tiesā, 77. punkts).

20 — Šajā izpratnē skat. 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp.), iepriekš 8. zemsviras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 46. punkts, un iepriekš 18. zemsviras piezīmē minēto spriedumu lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 24. un 25. punkts.

34. Šajā lietā iekšzemē rezidējošo procentu saņēmēju stāvoklis atšķiras no citu dalībvalstu procentu saņēmēju stāvokļa attiecībā uz nodokļu uzlikšanu un iekasēšanu. Rezidenti ir tieši pakļauti nodokļu administrācijai to reģistrācijas valstī. Nodokļu administrācija ir tiesīga rezidentiem noteikt nodokļu likmes un tos arī iekasēt. Citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām nodokļu administrācija nevar tieši uzlikt un iekasēt nodokļus, bet tai ir jāsadarbojas ar otras dalībvalsts nodokļu administrāciju.

35. Tādēļ Tiesa spriedumā lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen*²¹ jau atzina, ka ienākuma nodokļa iekasēšanas efektivitāte var pamatot dažādu nodokļu iekasēšanas procedūru piemērošanu atlidzībai, ko saņem nerezidenti un rezidenti. Strīdīgajos nodokļu tiesību aktos saņēmējam ir paredzēts pienākums no pakalpojuma sniedzējam, kas ir citas dalībvalsts rezidents, pārskaitāmās atlidzības veikt nodokļa ieturējumu. Par atlidzību, kas ir maksājama pakalpojuma sniedzējam rezidentam, nodoklis ienākuma gūšanas vietā netiek iekasēts.

36. Tādējādi atšķirīgie nodokļu ieturēšanas noteikumi nerezidentiem un rezidentiem ir

objektīva atšķirība, kas var pamatot ienākumu aplūkšanu ar nodokli to gūšanas vietā tikai sabiedrībām nerezidentēm.

37. Kā to nesen ir norādījis ģenerālvokāts Pojarešs Maduru [*Poirares Maduro*], “lai konstatētu, ka nav notikusi diskriminācija, nav pietiekami norādīt, ka valsts pilsoņu un ārvalstu pilsoņu situācijas ir atšķirīgas. Ir arī jāpierāda, ka atšķirīgo attieksmi var pamatot viņu attiecīgo situāciju atšķirība. Citiem vārdiem sakot, atšķirībai attieksmē ir jābūt saistītai un samērīgai ar viņu attiecīgo situāciju atšķirību”²².

38. Tādēļ ir jāpārbauda, vai citā dalībvalstī reģistrētam procentu maksājumu saņēmējam piemērotā nodokļu piemērošanas metode ienākumu gūšanas vietā ir samērīgs regulējums, lai izvairītos no grūtībām nodokļu piemērošanas procesā, kādas rastos, ja Beļģijas nodokļu administrācijai nodokļi būtu jāiekasē tieši no procentu saņēmēja nerezidenta.

21 — 2006. gada 3. oktobra spriedums lietā C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (Krājums, I-9461. lpp., 33.–35. punkts).

22 — 2008. gada 3. aprīļa secinājumi lietā C-524/06 *Huber* (2008. gada 16. decembra spriedums, lieta atrodas izskatīšanā Tiesā, 7. punkts).

39. Nodokļu ieturēšanas ienākuma gūšanas vietā metode ir piemērots līdzeklis, lai ņemtu vērā atšķirīgo situāciju, kas pastāv procentu maksājumu saņēmējiem nerezidentiem un rezidentiem. Tomēr ir jāpārbauda, vai ar saņēmēja reģistrācijas vietu saistītā atšķirīgā attieksme nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai²³.

40. Šajā sakarā Tiesa iepriekš minētajā spriedumā lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen* uzsvēra, ka attiecīgajā taksācijas periodā nepastāvēja nekādi Kopienų tiesību akti par savstarpējo administratīvo palīdzību attiecībā uz nodokļa parādu iekasēšanu²⁴.

41. Lietas pamatā esošajā nodokļu periodā no 1994. līdz 1996. gadam Beļģija nevarēja atsaukties arī uz Direktīvu 76/308/EEK²⁵ par nodokļu iekasēšanas citā dalībvalstī atvieglošanu, jo šīs direktīvas piemērošanas joma tika

paplašināta attiecībā uz tiešajiem nodokļiem tikai ar Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīvu 2001/44/EEK²⁶.

42. Tomēr tajā laikā jau bija spēkā 1952. gada 5. septembrī Briselē parakstītā Beniluksa valstu Konvencija par savstarpējo atbalstu nodokļu piedziņas jomā²⁷, ko Beļģijas valdība iesniedza pēc Tiesas lūguma. Tādēļ būtu jāizvērtē, vai kustamas mantas priekšnodokļa aprēķināšana Luksemburgas procentu maksājumu saņēmējiem — nepieciešamības gadījumā lūdzot savstarpējo palīdzību Luksemburgas nodokļu administrācijai — būtu mazāk radikāls pasākums salīdzinājumā ar nodokļu piemērošanu ienākumu gūšanas vietā.

43. Kamēr *Truck Center* un Komisija pauž uzskatu, ka šis apstāklis ir jāņem vērā nodokļu ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā samērīguma pārbaudes ietvaros, tikmēr Beļģijas un Nīderlandes valdības uzskata, ka šīs lietas kontekstā šai Konvencijai nav nekādas nozīmes. Beļģijas valdība savu viedokli pamato ar to, ka kustamas mantas priekšnodoklis tiek piemērots nodokļu maksātājam rezidentam. Šī iemesla dēļ nav jāsniedz savstarpējā palīdzība.

23 — Šajā sakarā skat. iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 64. punkts; iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 47. punkts, un iepriekš 16. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 27. punkts.

24 — Iepriekš 21. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, 36. punkts.

25 — Padomes 1976. gada 15. marta Direktīva 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību tādu prasījumu piedziņā, kas radušies no darbībām, kuras ir daļa no Eiropas Lauksaimniecības virzības un garantiju fonda finansēšanas sistēmas, kā arī lauksaimniecības un muitas nodokļu piedziņā (OV L 73, 18. lpp.).

26 — Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīva 2001/44/EK, ar ko groza Direktīvu 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā, kas radušies no darbībām, kas pieder pie Eiropas Lauksaimniecības vadības un garantiju fonda finansēšanas sistēmas, kā arī lauksaimniecības maksājumu un muitas nodokļu piedziņā un attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa un dažu akcīzes nodokļu piedzišanu (OV L 175, 17. lpp.).

27 — 1956. gada 6. jūlija un 23. decembra *Moniteur belge*.

44. Pauzdamā šo nostāju, Beļģijas valdība neapzinās, ka tieši Beniluksa valstu konvencijas spēkā esamība varētu būt iemesls, lai kustamas mantas priekšnodokļa ieturēšanu organizētu tā, ka šis nodoklis būtu jāiekasē nevis no procentu parādnieka ienākumu gūšanas vietā, bet gan no procentu saņēmēja nerezidenta.

45. Tomēr, neraugoties uz iespēju sniegt savstarpēju administratīvo palīdzību, nav obligāti, lai nodokļu ieturēšana no ārvalsts mātes sabiedrības, kurai pienākas procenti, faktiski ir mazāk stingrs pasākums salīdzinājumā ar nodokļu ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā no meitas sabiedrības. Ja procentu saņēmējs nerezidents būtu kustamas mantas priekšnodokļa parādnieks, viņam ienākumu gūšanas dalībvalsts nodokļu administrācijai būtu jāiesniedz ienākumu deklarācija, lai gan viņš nemaz šajā valstī nav reģistrēts. Tādā gadījumā šis valsts nodokļu administrācijai šis nerezidents būtu jāreģistrē kā nodokļu maksātājs un būtu jāpārtrauc šīs sabiedrības nodokļu deklarācijas iesniegšana, kā arī nodokļu samaksa. Turklāt nodokļu piedziņas gadījumā tai būtu jālūdz savstarpēja palīdzība no procentu saņēmēja reģistrācijas valsts nodokļu iestādēm.

46. Kopumā šāda nodokļu ieturēšanas forma, iespējams, ne tikai nodokļu administrācijai, bet arī koncernam kopumā radītu ievērojami lielāku darba apjomu, nekā ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā no meitas sabiedrības, kurai šajā valstī jau tāpat ir jāmaksā

nodokļi. Komisija arī norāda, ka, it īpaši vienreizēji vai mazos apjomos iekasējot nodokli, šis papildu darba apjoms būtu nesamērīgs administratīvais slogs, iekasējot nodokli ienākumu gūšanas vietā.

47. Šie apsvērumi liecina, ka, lai izveidotu samērīgu nodokļu ieturēšanas procedūru, ir nepieciešams komplekss izvērtējums, kas ir jāveic valsts likumdevējam, īstenojot savu kompetenci tiešo nodokļu²⁸ jomā. Tādā situācijā kā šajā lietā katrā ziņā nav acimredzami pārkāpta likumdevēja izvērtēšanas rīcības brīvība²⁹, ja dalībvalsts paredz piemērot nodokli ienākumu gūšanas vietā, lai gan tā varētu balstīties uz divpusēju neregulējumu par savstarpējo palīdzību nodokļu piedziņas ārvalstīs jomā.

48. Ņemot vērā jaunāko Tiesas judikatūru, ir jāapšauba, vai galu galā iespējama naudas līdzekļu trūkums, kas, pēc Komisijas domām, rodas, jo nodoklis ienākumu gūšanas vietā ir jāsamaksā uzreiz, šīs lietas ietvaros vispār vēl ir būtisks. Tā Tiesa nesen pieņemtajā spriedumā lietā *Lidl Belgium*³⁰ nekur nepieminēja šo problēmu, lai gan ģenerālvokāte Šarpstone [*Sharpston*], tieši pamatojoties uz naudas līdzekļu trūkuma problemātiku, ieteica citu lietas risinājumu, nekā pasludināja

28 — Skat. iepriekš 4. zemsviras piezīmē minēto judikatūru.

29 — Par likumdevēja vērtēšanas rīcības brīvību skat. arī manus secinājumus iepriekš 19. zemsviras piezīmē minētajam spriedumam lietā *UTECA*, 60. punkts, un 2008. gada 11. septembra secinājumus lietā *C-317/07 Lahti Energia Oy* (2008. gada 4. decembra spriedums, lieta atrodas izskatīšanā Tiesā, 94. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 — Iepriekš minētā 16. zemsviras piezīmē.

Tiesa³¹. Ja tagad vairs patiešām nebūtu jāņem vērā naudas līdzekļu trūkuma efekts, tā būtu novirzīšanās no līdzšinējās judikatūras, ko skaidri pieminēja ģenerālvokāte Šarpstone³².

49. Pēc manām domām, izvērtējot kādas valsts tiesību normas samērīgumu, naudas līdzekļu trūkums var būt nozīmīgs kritērijs. Tomēr šajā lietā ir jāapšaubā, vai patiešām rodas ievērojama apmēra naudas līdzekļu trūkums. Beļģijas valdība mutvārdu procesā turklāt norādīja, ka uzņēmumiem rezidentiem, kuriem ienākums no procentiem ietver vispārējā uzņēmumu ienākumu nodokļa aprēķina bāzē, esošajā taksācijas gadā regulāri ir jāveic nodokļa avansa maksājums. Tādēļ kustamas mantas priekšnodokļa maksājums būtu jāveic tikai nedaudz ātrāk nekā uzņēmuma ienākuma nodokļa avansa maksājums par attiecīgajiem rezidentu ienākumiem no procentiem. Katrā ziņā radušosniecīgo naudas līdzekļu trūkumu kompensētu nodokļu administrēšanas vienkāršošana, kas tiktu panākta, iekasējot nodokli ienākumu gūšanas vietā.

31 — Skat. 2008. gada 18. februāra secinājumus iepriekš 16. zemsvītras piezīmē minētajam spriedumam lietā C-414/06 *Lidl Belgium*, 28. un turpmākie punkti.

32 — Savos secinājumos lietā *Lidl Belgium* ģenerālvokāte Šarpstone norāda uz 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp., 44., 54. un 76. punkts), 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X & Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 36.–38. punkts), 2004. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-268/03 *De Baeck* (Krājums, I-5961. lpp., 24. punkts), iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 96. un turpmākie punkti, kā arī 153. un turpmākie punkti, un 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp., 29. punkts).

50. Tādējādi kustamas mantas priekšnodokļa ieturēšana nav nepieļaujama diskriminācija.

51. Atliek vien izvērtēt, vai tā pārkāpj brīvību veikt uzņēmējdarbību. Nevienlīdzīga attieksme pret iekšējiem un pārrobežu faktiem padara mazāk pievilcīgu iespēju dibināt meitas sabiedrību citā dalībvalstī. Taču no tā izrietošo brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežošanu pamato primārie vispārējo interešu apsvērumi. Tie kalpo — kā izklāstīts iepriekš — efektīvas nodokļu iekasēšanas nodrošināšanai.

52. Līdz ar to pagaidām ir jāsecina, ka EK līguma 52. un 58. pants neizslēdz nodokļu ieturēšanu no procentu maksājumiem nerezidenta sabiedrībām ienākumu gūšanas vietā tādēļ, ka ar to būtu saistīts papildu administratīvais slogs aizdevumaņēmējam, kas tam nerodas saistībā ar procentu maksājumiem rezidentiem.

2) Par finansiālajiem trūkumiem kustamas mantas priekšnodokļa dēļ

53. *Truck Center* uzskata, ka kustamas mantas priekšnodoklis finansiālā ziņā nelabvēlīgi ietekmē kredīta ņemšanu no mātes sabiedrības citā dalībvalstī. Papildus Beļģijā maksājamam nodoklim ienākumu gūšanas vietā līdz pat 15 % apmērā procentu maksājuma saņēmējam pēc tam arī savā reģistrācijas valstī Luksemburgā ir jāsamaksā uzņēmuma ienākuma nodoklis. Kumulatīvi ieturētie nodokļi Beļģijā un Luksemburgā tādējādi esot lielāki nekā Beļģijā piemērotais nodoklis par attiecīgajiem procentu maksājumiem rezidentiem. To Beļģijas valdība arī nenoliedz.

54. Beļģijas un Luksemburgas *KNDAN* nenovērš nodokļu dubultu uzlikšanu pilnībā, kā to vienprātīgi apgalvo *Truck Center*, Beļģijas valdība un Komisija. Atbilstoši konvencijas 23. panta 1. punkta 2. daļas b) apakšpunktam ienākumu gūšanas vietā piemēroto nodokli ir iespējams atskaitīt tikai nodokļa apmērā ienākumu gūšanas vietā par procentu maksājumiem no Luksemburgas uz Beļģiju. Tā kā Luksemburga patiešām nepiemēro šādu nodokli ienākumu gūšanas vietā, Luksemburgā arī nav iespējams ņemt vērā Beļģijā piemēroto nodokli par tur gūtiem ienākumiem. Nodoklis par Beļģijā gūtajiem ienākumiem tiek ņemts vērā, tikai aprēķinot uzņēmuma ienākumu nodokli Luksemburgā.

55. Pretēji *Truck Center* paustajam viedoklim lietā iesaistītās dalībvalstis uzskata, ka, veicot salīdzinājumu, nav jāņem vērā Luksemburgas nodokļu ieturēšanas procedūra. Lietā iesaistītās dalībvalstis salīdzina tikai Beļģijā maksājamo nodokli ienākumu gūšanas vietā par maksājumiem nerezidentiem ar nodokļu ieturēšanu no procentu saņēmējiem rezidentiem.

56. Tam ir jāpiekrīt. Spriedumā lietā *Kerckhaert* un *Morres* Tiesa secināja, ka arī pamatbrīvības nepalīdzēs, ja nelabvēlīgas sekas izriet no divu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas³³.

57. Drīzāk Tiesa norādīja uz konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kas paredzētas EK līguma 220. pantā (jaunajā redakcijā — EKL 293. pants). Tās kalpo, lai novērstu vai mazinātu negatīvās sekas iekšējā tirgus darbībai, kas izriet no valstu nodokļu sistēmu līdzās pastāvēšanas³⁴.

33 — 2006. gada 14. novembra spriedums lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres* (Krājums, I-10967. lpp., 20. punkts) un iepriekš 13. zemsviras piezīmē minētais spriedums lietā *Columbus Container Services*, 43. punkts.

34 — Iepriekš 33. zemsviras piezīmē minētais spriedums lietā *Kerckhaert* un *Morres*, 21. punkts, un iepriekš 13. zemsviras piezīmē minētais spriedums lietā *Columbus Container Services*, 44. punkts.

58. Kopienų tiesībās to pašreizējā stāvoklī nav noteikti vispārēji kritēriji kompetences sadalei dalībvalstu starpā attiecībā uz nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu Kopienas iekšienē. Tādējādi dalībvalstīm ir jāievieš pasākumi, kas vajadzīgi, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, cita starpā izmantojot sadales kritērijus, kas tiek ievēroti starptautiskajā nodokļu praksē³⁵.

59. Ņemot vērā šo mērķi, Beļģija un Luksemburga noslēdza *KNDAN*, kas tomēr mazina nodokļu dubultu uzlikšanu. Turklāt līgumslēdzējam valstīm nevar pārmest, ka tās ir apstājušās pusceļā un ka tādās lietās kā šī nodokļu dubulta uzlikšana nav novērsta pilnībā. Tā kā Tiesa trūkstošu Kopienų tiesību norāžu dēļ nodokļu kompetences sadales ietvaros, kā šķiet, beigu beigās pieļauj pat divu valstu neierobežotu piekļuvi vienai un tai pašai nodokļu ienākumu bāzei, tad vēl jo vairāk nevar kritizēt tikai daļēju nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu. Nākotnē šādās lietās atbildes palīdzēs atrast Direktīva 2003/49.

60. Arī ņemot vērā spriedumus lietās *Denkavit*³⁶ un *Amurta*³⁷, es nevaru izdarīt atšķirīgu secinājumu. Šajos spriedumos tika apskatīta nodokļa piemērošana ienākumu gūšanas vietā par ārvalstu uzņēmumiem izmaksātām dividendēm. Turklāt, lai novērstu vairākkārtēju nodokļu piemērošanu, dividendžu nodoklis netika noteikts maksājumu saņēmējam, kam šajā valstī piemēroja uzņēmuma ienākuma nodokli. Jo, saņemot dividendes, saņēmējam par tām atkal tiek piemērots uzņēmuma ienākumu nodoklis.

61. Kopumā Tiesa argumentēja, ka dalībvalstij, kas ir nolēmusi piemērot ekonomisko nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanas sistēmu dividendēm, šī sistēma vienlīdzīgi ir jāpiemēro visiem dividendžu saņēmējiem, kuriem šī valsts piemēro nodokli. Tādējādi attiecībā uz ekonomisko nodokļu dubultu uzlikšanu dividendžu saņēmēji rezidenti atstos salīdzināmā situācijā ar dividendžu saņēmējiem nerezidentiem³⁸.

62. Tomēr šīs lietas fakti un atbilstošās tiesību normas atšķiras no iepriekš minēto spriedumu situācijas. Iepriekš minētajās lietās izmantotā ekonomisko nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanas sistēma dividendēm, ko piemēro saņēmējam, kuram ir jāmaksā

35 — Iepriekš 33. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kerckhaert un Morres*, 22. punkts, un iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Columbus Container Services*, 45. punkts.

36 — Iepriekš minēts 18. zemsvītras piezīmē.

37 — Iepriekš minēts 4. zemsvītras piezīmē.

38 — Iepriekš 36. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Denkavit International un Denkavit France*, 35.–37. punkts, un iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Amurta*, 38.–40. punkts.

uzņēmuma ienākumu nodoklis, pilnībā atbrīvo saņēmēju no nodokļa maksāšanas par dividendēm, jo uzņēmums, kurš izmaksā dividendes, par attiecīgajiem ienākumiem jau vienreiz ir samaksājis uzņēmumu ienākuma nodokli.

nesagādā šādas problēmas, no tiem arī netiek iekasēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā. Tādējādi tiek iekasēts viens un tas pats nodoklis, tikai no dažādām personām.

63. Turpreti šāds mērķis netiek sasniegts, piemērojot noteikumus kustamas mantas priekšnodoklim. Lai gan Beļģija no nodokļa ienākumu gūšanas vietā atbrīvo procentu maksājuma saņēmēju rezidentu, tomēr šī norma nav paredzēta, lai pilnībā no nodokļiem atbrīvotu ienākumus no procentu maksājumiem. Nav arī iemesla to darīt. Atšķirībā no dividendēm procenti netiek maksāti no apliktiem izmaksājamā uzņēmuma ienākumiem. Drīzāk jau vispirms saņēmēja ienākumi no procentiem tiek aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

65. Tādēļ ir jāsalīdzina tikai nodokļu piemērošana procentu maksājumiem nerezidentiem ienākumu gūšanas vietā Beļģijā, no vienas puses, ar nodokļu piemērošanu attiecīgajiem maksājumiem nodokļu maksātājiem rezidentiem, no otras puses.

66. No judikatūras nodokļu jomā attiecībā uz pakalpojumu sniedzējiem, kuriem ir daļējs nodokļu maksāšanas pienākums, tiktāl izriet, ka galīga nodokļa piemērošana ar vispārēju nodokļu likmi ir pieļaujama, ja šis nodoklis galu galā nav lielāks par nodokli no attiecīgajiem ienākumiem, ko maksā nodokļu maksātāji, kuru nodokļu maksāšanas pienākums ir neierobežots³⁹.

64. Beļģija no procentu maksājumu saņēmēja nerezidenta ietur nodokļus par to ienākumu daļu no procentiem, kas tam pienākas *KNDAN* ietvaros, procentu ienākumu gūšanas vietā tādēļ, ka no procentu saņēmēja, kurš ir reģistrēts ārvalstīs, tos uzreiz nav iespējams iekasēt. Tā kā procentu saņēmēju rezidentu ienākumu aplikšana ar nodokli

67. Attiecīgajos taksācijas gados kustamas mantas priekšnodokļa likmes bija no 13,39 % līdz 15 %, savukārt saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes bija no 28 % līdz 39 %, jo kopumā pārrobežu procentu maksājumiem nevarēja tikt piemērots lielāks nodoklis.

39 — Šajā izpratnē skat. 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp., 55. punkts).

Atšķirībā no nodokļa ieturēšanas no privātpersonām, par ko ir runa spriedumā lietā *Gerritse*⁴⁰, salīdzināšanu atvieglo tas, ka uzņēmuma ienākuma nodoklis tiek piemērots atbilstoši konkrētai, neprogresīvai nodokļu likmei un attiecībā uz to netiek ņemts vērā nekāds ar nodokli neapliekams iztikas minimums.

68. Tomēr, kā to pareizi uzsvēra Komisija, salīdzināšanas ietvaros paliek vēl viens nezināms faktors: no vispārēja kustamas mantas priekšnodokļa nevar atskaitīt uzņēmuma izdevumus, kā tas ir, piemērojot uzņēmumu ienākuma nodokli.

69. Attiecībā uz nodokļu maksātājiem, kuriem ir daļējs pienākums maksāt nodokli, Tiesa savos spriedumos par nepamatotu nevienlīdzīgu attieksmi atzina ricību, kad nerezidentiem tiek liegta iespēja atskaitīt uzņēmuma izdevumus, kas ir tieši ekonomiski saistīti ar apliekamām darbībām, savukārt rezidenti šādus izdevumus var atskaitīt⁴¹.

40 — Iepriekš minēts 39. zemsvītras piezīmē.

41 — Iepriekš 39. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Gerritse*, 27. punkts, iepriekš 21. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, 50.–52. punkts), kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedums lietā C-346/04 *Conijn* (Krājums, I-6137. lpp., 26. punkts) un 2007. gada 15. februāra spriedums lietā C-345/04 *Centro Equestre da Lezíria Grande* (Krājums, I-1425. lpp., 24. punkts).

70. Šādos gadījumos ienākumi tiek pilnīgi un galīgi aplikti ar nodokli pakalpojuma sniegšanas vietā, un pakalpojumu saņēmēja reģistrācijas vietā tie droši vien bija atbrīvoti no nodokļiem vai, ņemot vērā ārvalstis nomaksātos nodokļus, atbrīvoti no nodokļiem. Līdz ar to tas atbilda nodokļu simetrijas principam uzņēmumu izdevumus ņemt vērā tās valsts nodokļu aprēķina bāzē, kurā attiecīgie ar šiem izdevumiem saistītie ienākumi galvenokārt tiek aplikti ar nodokli⁴². Turpretī Luksemburga un Beļģija šajā lietā ir vienojušās, ka nodokļu ieturēšanas tiesības par Beļģijas izcelsmes ienākumiem no procentiem — neskaitot Beļģijas nodokli ienākumu gūšanas vietā 15 % apmērā — ir Luksemburgai. Attiecīgi Luksemburgas nodokļu ieturēšanas procedūrā arī būtu jāņem vērā uzņēmuma izdevumi.

71. Neraugoties uz to, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav nevienas norādes par to, ka pamata prāvā strīdīgs būtu jautājums par uzņēmumu izdevumu atskaitīšanu. Aizdevumu darījumos starp saistītiem uzņēmumiem izdevumi nevarētu būt ļoti lieli.

42 — Attiecībā uz nodokļu simetrijas principu skat. iepriekš 16. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 33. punkts.

V — Secinājumi

72. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es piedāvāju Tiesai uz *Cour d'appel de Liège* prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

ienākumu gūšanas vietā piemērots nodoklis par aizdevuma procentu maksājumiem citā dalībvalstī reģistrētam saņēmējam nav pretrunā EK līguma 52. un 58. pantam, ja — lai gan attiecīgie maksājumi sabiedrībām rezidentēm ir atbrīvoti no nodokļa ienākumu gūšanas vietā — tomēr aizdevuma procentu maksājumu saņēmējam uzņēmuma ienākuma nodoklis tiek piemērots vismaz tādā pašā apmērā.