



Judikatūras krājums

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 ārvalstīs, kas gūst atbilstoši konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu atbrīvotus ienākumus, samazināšana

Lieta C-350/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, 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. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*], E. Levits (referents), Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 12. jūlija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Argenta Spaarbank NV* vārdā – *K. Morbée, K. Van Duyse, un F. Smet, advocaten*,

— Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Mölls* un *W. Roels*, pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 49. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums 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

Beļģijas tiesības

- 3 Ienākuma nodoklim piemērojamā sistēmā atskaitījums par riska kapitālu tika ieviests ar 2005. gada 22. jūnija likumu, ar kuru noteikts nodokļa atskaitījums par riska kapitālu (2005. gada 30. jūnija *Moniteur belge*, 30077. lpp.). Šis atskaitījums ir minēts *code des impôts sur les revenus 1992* [1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksa] (turpmāk tekstā – “*CIR 1992*”) 205.a–205.h un 236. pantā.
- 4 No šī likuma pamatojuma izklāsta izriet, ka tā mērķis it īpaši ir mazināt atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā pret sabiedrību finansēšanu no aizņemtā kapitāla, no kura peļņa ir pilnībā atbrīvota no nodokļa, un finansēšanu no pašu kapitāla (riskā kapitāla), no kura peļņa tika aplikta ar nodokli pilnībā, un palielināt sabiedrību maksāspējas koeficientu, kā arī ieviest atskaitījumu par riska kapitālu atbilstoši vispārīgajam mērķim uzlabot Beļģijas ekonomikas konkurētspēju.
- 5 Atskaitījums par riska kapitālu, saukts arī par “fiktīvo procentu atskaitīšanu”, nozīmē, ka sabiedrību nodokļu bāze tiek samazināta atbilstoši attiecīgās sabiedrības pašu kapitāla procentuālajam īpatsvaram.
- 6 Atbilstoši *CIR 1992* 205.c panta 1. punktam atskaitījums par riska kapitālu atbilst riska kapitālam, kas noteikts atbilstoši *CIR 1992* 205.b pantam, pareizinātam ar šim 205.c pantam sekojošajos pantos noteikto fiksēto likmi.
- 7 *CIR 1992* 205.b panta 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēts, ka, lai noteiktu atskaitījumu par riska kapitālu par taksācijas periodu, riska kapitāls, kas jāņem vērā, ievērojot 205.b panta 2.–7. punkta normas, atbilst sabiedrības pašu kapitāla summai iepriekšējā taksācijas perioda beigās, kas noteikta saskaņā ar lēģislatīvajiem aktiem par grāmatvedību un gada pārskatiem, kādi redzami bilancē. Minētajā 2.–7. punktā ir paredzēti gadījumi, kad pašu kapitāls ir jākorrigē, lai, pamatojoties uz to, varētu aprēķināt atskaitījuma par riska kapitālu apmēru.
- 8 It īpaši atbilstoši *CIR 1992* 205.b panta 2. punktam riska kapitālu, kas noteikts atbilstoši *CIR 1992* 205.b panta 1. punktam, atskaita no pastāvīgo uzņēmumu, kuru ienākumi tiek atbrīvoti no nodokļa atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, aktīvu neto vērtības.
- 9 *CIR 1992* 205.d pantā ir noteikts, ka, ja kādā taksācijas periodā, par kuru var atskaitīt atskaitījumu par riska kapitālu, nav peļņas, par šo periodu nesāņemto atbrīvojumu var pakāpeniski pārnest uz nākamo septiņu gadu peļņu.

Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Beļģijas Karalisti un Nīderlandes Karalisti

- 10 2001. gada 5. jūnija Konvencijas starp Beļģijas Karalisti un Nīderlandes Karalisti par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un īpašuma nodokļiem (2002. gada 20. decembra *Moniteur belge*, 57533. lpp.; turpmāk tekstā – “Beļģijas un Nīderlandes konvencija”) 7. panta 1.–3. punktā ir noteikts:

“1. Sabiedrības, kas darbojas Līgumslēdzējā valstī, peļņu var aplikēt ar nodokļiem tikai šajā valstī, izņemot gadījumus, kad sabiedrība veic uzņēmējdarbību otrā Līgumslēdzējā valstī, izmantojot tur esošu pastāvīgu uzņēmumu. Ja sabiedrība veic uzņēmējdarbību šādā veidā, sabiedrības peļņu var aplikēt ar nodokļiem otrajā valstī, bet tikai to peļņas daļu, kas ir attiecināma uz šo pastāvīgo uzņēmumu.

2. Ievērojot 3. punkta normas, ja Līgumslēdzējas Valsts uzņēmums veic uzņēmējdarbību otrajā Līgumslēdzējā Valstī, izmantojot tur izvietotu pastāvīgu uzņēmumu, katrā Līgumslēdzējā Valstī uz šo pastāvīgo uzņēmumu jāattiecinā tās peļņas daudzums, kādu tā varētu gūt, ja būtu nepārprotami atsevišķs uzņēmums, kas veic tādu pašu vai līdzīgu uzņēmējdarbību, tādos pašos vai līdzīgos apstākļos, un darbotos pilnīgi neatkarīgi no uzņēmuma, kura pastāvīgais uzņēmums tā ir.

3. Nosakot pastāvīgā uzņēmuma peļņu, tiks pieļauta pastāvīgā uzņēmuma izdevumu atskaitīšana, tostarp pārvaldes un vispārējo administratīvo izdevumu, kas radušies vai nu Līgumslēdzējā valstī, kur atrodas šis pastāvīgais uzņēmums, vai citur.”

- 11 Beļģijas un Nīderlandes konvencijas 23. panta 1. punktā paredzēts:

“Attiecībā uz Beļģiju nodokļu dubultā uzlikšana tiks novērsta šādi:

- a) Ja Beļģijas rezidents saņem citus ienākumus, kas nav dividendes, procenti vai 12. panta 5. punktā norādītie maksājumi, vai tam pieder īpašumi, kas tiek aplikti ar nodokli Nīderlandē saskaņā ar šīs konvencijas normām, Beļģija atbrīvo no nodokļa šos ienākumus vai šos īpašumus, bet, lai aprēķinātu nodokļu summu par šī rezidenta pārējiem ienākumiem vai īpašumu, tā var piemērot to pašu likmi k[o] tad, ja attiecīgie ienākumi vai īpašumi nebūtu atbrīvoti.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 12 *Argenta* ir Beļģijā rezidējoša sabiedrība, kam šajā dalībvalstī tiek piemērots uzņēmumu ienākuma nodoklis. Tai ir pastāvīgs uzņēmums Nīderlandē, kura ienākumi Beļģijā ir atbrīvoti atbilstoši Beļģijas un Nīderlandes konvencijai.
- 13 Attiecībā uz 2008. taksācijas gadu *Argenta* lūdza atbilstoši *CIR 1992* 205.a–205.h pantam piešķirt atskaitījumu par riska kapitālu.
- 14 2008. gada 19. novembrī *Argenta* tika uzlikts uzņēmumu ienākuma nodoklis par minēto taksācijas periodu. Aprēķinot šo nodokli, pamatojoties uz *CIR 1992* 2005.b panta 2. punktu, Beļģijas nodokļu administrācija, noteikdama riska kapitālu, pamatojoties uz kuru tiek noteikts atskaitījums par riska kapitālu, neņēma vērā *Argenta* pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas Nīderlandē, aktīvu neto vērtību.
- 15 *Argenta* iesniegto 2009. gada 20. maija sūdzību par šo nodokļu piemērošanu minētā administrācija noraidīja 2009. gada 7. septembrī.

- 16 Uzskatot, ka *CIR* 1992 205.b panta 2. punkts ir LESD 49. pantā paredzētās brīvības veikt uzņēmējdarbību šķērslis, jo ieguldījumi pastāvīgajā uzņēmumā, kas atrodas dalībvalstī, ar kuru Beļģijas Karalistei ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, nedod tiesības uz atskaitījumu par riska kapitālu, bet šādi ieguldījumi, ja tie ir izdarīti uzņēmumā, kas atrodas Beļģijā, sniedz tiesības uz šo atskaitījumu, *Argenta* 2009. gada 4. decembrī pārsūdzēja šo lēmumu iesniedzējtiesā.
- 17 Šādos apstākļos minēta tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [EKL 49.] pants pieļauj tādu valsts nodokļu tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram sabiedrība, kas tiek aplikta ar nodokli vienīgi Beļģijā, aprēķinot tās ar nodokli aplikamos ienākumus, nevar piemērot atskaitījumu par riska kapitālu, kas atbilst pozitīvajai starpībai starp, pirmkārt, uzņēmumu, kuri šai sabiedrībai pieder kādā citā [Eiropas] Savienības dalībvalstī, iegrāmatoto aktīvu neto vērtību un, otrkārt, visu to pasīvu kopsummu, kas ir attiecināmi uz šiem uzņēmumiem, bet tai pašā laikā tā var piemērot šo atskaitījumu, ja iepriekš minētā pozitīvā starpība var tikt attiecināta uz Beļģijā izvietotu pastāvīgo uzņēmumu?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 18 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram, aprēķinot atskaitījumu sabiedrībai, kas maksā nodokļus vienīgi vienā dalībvalstī, netiek ņemta vērā pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī, aktīvu neto vērtība, ja minētā pastāvīgā uzņēmuma peļņa netiek aplikta ar nodokli pirmajā dalībvalstī atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, bet pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas šīs pirmās dalībvalsts teritorijā, piederoši aktīvi tiek ņemti vērā šādā nolūkā.
- 19 Kā izriet no pastāvīgās judikatūras, uzņēmējdarbības brīvība, kas LESD 49. pantā ir atzīta Savienības pilsoņiem un kas ietver attiecībā uz tiem iespēju sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādi tās pilsoņiem ir paredzēti uzņēmējdarbības dalībvalsts tiesību aktos, tostarp atbilstoši LESD 54. pantam, ietver sabiedrībām, kas dibinātas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, centrālā pārvalde vai galvenais uzņēmums atrodas Savienības teritorijā, tiesības veikt uzņēmējdarbību attiecīgajā dalībvalstī ar sava meitasuzņēmuma, filiāles vai aģentūras starpniecību (skat. 2011. gada 15. septembra spriedumu lietā C-310/09 *Accor*, Krājums, I-8115. lpp., 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 20 Lai arī atbilstoši LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību redakcijai to mērķis ir nodrošināt uzņemtajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret šīs dalībvalsts pilsoņiem, tie arī aizliedz izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kādam savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (iepriekš minētais spriedums lietā *Accor*, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 21 Šie apsvērumi ir piemērojami arī tad, ja dalībvalstī reģistrēta sabiedrība savu darbību citā dalībvalstī veic ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību (skat. 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 20. punkts).
- 22 Pamatlietā ir skaidrs, ka atskaitījuma par riska kapitālu aprēķināšanai attiecīgajā tiesiskajā regulējumā ir noteikta atšķirīga attieksme starp pastāvīgo uzņēmumu, kas atrodas citā dalībvalstī ārpus Beļģijas Karalistes un kura ienākumi netiek aplikti ar nodokļiem Beļģijā, aktīviem un pastāvīgo uzņēmumu, kas atrodas šajā dalībvalstī, aktīviem.

- 23 Pastāvīgajiem uzņēmumiem, kas atrodas dalībvalstī ārpus Beļģijas Karalistes un kuru ienākumi netiek aplikti ar nodokļiem Beļģijā, piešķirtie aktīvi netiek ņemti vērā, aprēķinot riska kapitālu, kas ir pamatlietā aplūkotā atskaitījuma par riska kapitālu pamatā, bet pastāvīgiem uzņēmumiem, kas atrodas Beļģijas teritorijā, piederoši aktīvi tiek ņemti vērā šādā nolūkā.
- 24 Kā ģenerālvokāte norāda secinājumā 33. punktā, pastāvīgā uzņēmuma aktīvu ņemšana vērā, aprēķinot atskaitījumu par riska kapitālu sabiedrībai, kas maksā sabiedrību ienākuma nodokli Beļģijā, ir nodokļu priekšrocība, jo šāda ņemšana vērā samazina uzņēmumu ienākuma nodokļa, ko minētajā dalībvalstī ir pienākums maksāt šādai sabiedrībai, faktisko likmi.
- 25 Šāda nodokļu priekšrocība tiek liegta, ja Beļģijā rezidējošās sabiedrības pastāvīgais uzņēmums atrodas citā dalībvalstī un tā ienākumi tiek atbrīvoti no nodokļa atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp Beļģijas Karalisti un šo citu dalībvalsti.
- 26 Šajā ziņā Beļģijas valdība apgalvo, ka atšķirīgā attieksme, kas izriet no pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma, tomēr nav brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo, pirmkārt, šī atšķirīgā attieksme nerada nelabvēlīgas sekas sabiedrībai, kam ir pastāvīgs uzņēmums citā dalībvalstī ārpus Beļģijas Karalistes, un, otrkārt, ja tiktu konstatētas šādas nelabvēlīgas sekas, tās būtu radušās tādēļ, ka vairākas dalībvalstis paralēli īsteno savu kompetenci nodokļu jomā.
- 27 Tādējādi šī valdība uzskata, ka, pat ja tiktu ņemti vērā pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī ārpus Beļģijas Karalistes, aktīvi, rezidējošās galvenās sabiedrības nodokļu nasta netiktu atvieglota. Minētā valdība uzskata, ka ārvalstu pastāvīgajiem uzņēmumiem, kas nav atbrīvoti atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, atskaitījums par riska kapitālu tiek aprēķināts atsevišķi, ievērojot pastāvīgajam uzņēmumam piešķirtos aktīvus, un prioritāri piemērots šī uzņēmuma peļņai. Beļģijas valdība no minētā pēc analogijas secina, ka, ja ir jāņem vērā pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī ārpus Beļģijas Karalistes un kura ienākumi ir atbrīvoti atbilstoši konvencijai, aktīvi, atskaitījums par riska kapitālu ir jāattiecina uz šim uzņēmumam piešķirto peļņu, kas netiek aplikta ar nodokli Beļģijā.
- 28 *Argenta*, kā arī Komisija nepiekrīt šai Beļģijas tiesību interpretācijai, apgalvojot, ka ārvalstu pastāvīgajiem uzņēmumiem, kuru ienākumi nav atbrīvoti no nodokļa Beļģijā, atskaitījums par riska kapitālu tiek aprēķināts, pamatojoties uz kopējiem ienākumiem, un ka tas ir piemērojams attiecīgās sabiedrības visiem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem.
- 29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka Tiesai, atbildot uz prejudiciālo jautājumu, ko dalībvalsts uzdevusi saskaņā ar LESD 267. pantu, nav kompetences interpretēt šīs dalībvalsts iekšējos tiesību aktus, jo tas ir valsts tiesu uzdevums (skat. it īpaši 1993. gada 12. oktobra spriedumu lietā C-37/92 *Vanacker* un *Lesage*, *Recueil*, I-4947. lpp., 7. punkts; 2008. gada 14. februāra spriedumu lietā C-449/06 *Gysen*, *Recueil*, I-553. lpp., 17. punkts, un 2013. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-23/12 *Zakaria*, 29. punkts).
- 30 Tomēr ir jānorāda, ka Beļģijas valdība tiesas sēdē pieļāva, ka, pat tad, ja atskaitījums par riska kapitālu tiktu aprēķināts atsevišķi no pastāvīgā uzņēmuma aktīviem un tas prioritāri būtu jāpiemēro šī uzņēmuma peļņai, iespējamais pārpalikums tiktu atskaitīts no galvenās sabiedrības peļņas. Tādējādi no minētās valdības argumentācijas neizriet, ka rezidējoša galvenā sabiedrība nevarētu saņemt nolūkā samazināt savu nodokļu bāzi atskaitījumu par riska kapitālu, kas aprēķināts, ņemot vērā pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī ārpus Beļģijas Karalistes, aktīvus.
- 31 Turklāt, kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumā 40. punktā, Beļģijas valdība nav apstrīdējusi *Argenta* apgalvojumu, ka Beļģijas sabiedrībai, ko finansē no pašu kapitāla, ir tiesības uz atskaitījumu par riska kapitālu pat tad, ja tās ārvalsts pastāvīgais uzņēmums, kuram pašam nav nekāda pašu kapitāla, gūst peļņu, kas, galu galā, lai aprēķinātu minēto atskaitījumu, atbilstoši Beļģijas tiesiskajam regulējumam tiks attiecināta uz minēto sabiedrību.

- 32 Līdz ar to tas, ka sabiedrība, kam ir pastāvīgs uzņēmums citā dalībvalstī ārpus Beļģijas Karalistes, nodokļu bāzes samazinājumam nevar izmantot atskaitījumu par riska kapitālu, kas aprēķināts, ņemot vērā minētā pastāvīgā uzņēmuma aktīvus, ir nelabvēlīgi šai sabiedrībai.
- 33 Pretēji Beļģijas valdības apgalvotajam šī nelabvēlīgā attieksme neizriet no tā, ka dalībvalsts, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, neparedz atskaitījumu par kapitāla risku, bet vienīgi no Beļģijas tiesiskajā regulējumā izdarītās izvēles atteikties ņemt vērā minēto pastāvīgo uzņēmumu aktīvus. Minētā nelabvēlīgā attieksme tāpat nevar būt sekas tam, ka vairākas dalībvalstis paralēli īsteno savu kompetenci nodokļu jomā.
- 34 Šāda nelabvēlīga attieksme var atturēt Beļģijas sabiedrību veikt savu darbību ar pastāvīga uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī ārpus 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 pieļaut tikai tad, ja to pamato ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tas nepārsniegtu to, kas nepieciešams šī 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 ņemtas, Beļģijas nodokļu sistēmas saskaņotību un līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali starp dalībvalstīm.
- 37 Tādējādi, pirmkārt, atskaitīšanas par kapitāla risku sistēma esot pilnībā simetriska un pastāvētu tieša, personiska un materiāla saikne starp nodokļu priekšrocību, kas aprēķināta atkarībā no aktīviem, un šo aktīvu radītās peļņas aplikšanu ar nodokli.
- 38 Šī sakne esot salīdzināma ar to, kas pastāv starp atskaitāmajiem aizņēmuma aktīvu iegādei procentiem un ar nodokli aplikamo peļņu, kas gūta no šiem aktīviem, ja likuma, ar kuru ir ieviests pamatlaietā aplūkotais atskaitījums, mērķis, kā tas izriet no tā pamatojumu izklāsta, ir attiekties pret pašu kapitālu nodokļu ziņā tāpat, kā pret aizņemto 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 jāaizņemas, lai veidotu aktīvus, kas iegūti ar šī pašu kapitāla palīdzību.
- 39 Otrkārt, Beļģijas valdība uzskata, ka, atsakoties ņemt vērā pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī ārpus Beļģijas Karalistes un kura peļņa netiek aplikta ar nodokļiem Beļģijā, aktīvus, minētā dalībvalsts īsteno savu kompetenci nodokļu jomā, ievērojot teritorialitātes principu un saskaņā ar nodokļu pilnvaru sadali, kāda ir noteikta Beļģijas un Nīderlandes konvencijā.
- 40 Iespēja ņemt 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 īpašumu modelim.
- 41 Par Beļģijas valdības izvirzīto pirmo attaisnojuma pamatu ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir pieļāvusi, ka vajadzība nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību var attaisnot līgumā garantēto tiesību brīvi pārvietoties īstenošanas 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 lietā *C-418/07 Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 43. punkts).

- 42 Tomēr, lai pieņemtu uz šādu pamatojumu balstītu argumentu, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ir jāpastāv tiešai saiknei starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus (iepriekš minētie spriedumi lietā *Manninen*, 42. punkts, un lietā *Keller Holding*, 40. punkts), un šīs saiknes tiešais raksturs ir jāvērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (iepriekš minētais spriedums lietā *Manninen*, 43. punkts; 2008. gada 28. februāra spriedums lietā C-293/06 *Deutsche Shell*, Krājums, I-1129. lpp., 39. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Papillon*, 44. punkts).
- 43 Kā norādīts šī sprieduma 24. punktā, pamatlietā aplūkotā nodokļu priekšrocība ir iespēja atskaitījuma par riska kapitālu aprēķināšanai ņemt vērā pastāvīgajam uzņēmumam piešķirtos aktīvus.
- 44 Šo priekšrocību, kas liek samazināt galvenajai sabiedrībai piemērotā uzņēmumu ienākuma nodokļa faktisko likmi, pamatlietā nekompensē nekādi noteikti nodokļu atskaitījumi.
- 45 Protams, minētais atbrīvojums tiek piešķirts tikai tad, ja pastāvīgā uzņēmuma peļņai ir uzliekams nodoklis Beļģijā.
- 46 Tomēr nepastāv tieša saikne šī sprieduma 42. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē starp priekšrocību, kas aprēķināta, ņemot vērā aktīvus, un to radītās peļņas aplikšanu ar nodokli.
- 47 Pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā ir prasīts tikai, lai ienākumi, kas, iespējams, ir minētajam pastāvīgajam uzņēmumam, būtu apliekami ar nodokli Beļģijā, bet aplūkotās priekšrocības piešķiršanai tiem nav jābūt ne faktiski gūtiem, ne faktiski apliktiem ar nodokli. Tādējādi attiecīgais režīms pieļauj situāciju, kad, ja pastāvīgā uzņēmuma ienākumi tiek aplikti ar nodokli Beļģijā, bet šim uzņēmumam nav bijis ienākumu, tā aktīvi tiek ņemti vērā, aprēķinot atskaitījumu sabiedrībai, kam tas pieder.
- 48 Turklāt *CIR 1992* 205.d pantā ir paredzēts, ka, ja taksācijas periodā, par kuru var izdarīt atskaitījumu par riska kapitālu, nav peļņas, par šo periodu nesaņemto atbrīvojumu var pakāpeniski pārnest uz nākamo septiņu gadu peļņu.
- 49 Līdz ar to atteikumu ņemt vērā pastāvīgo uzņēmumu, kas atrodas citā dalībvalstī ārpus Beļģijas Karalistes un kura ienākumi ir atbrīvoti no nodokļa Beļģijā atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, aktīvus nevar pamatot ar iemesliem, kas izriet no vajadzības nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību.
- 50 Attiecībā uz Beļģijas valdības norādīto otro attaisnojuma pamatu ir jāatgādina, ka kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jomā saglabāšana ir Tiesas atzīts likumīgs mērķis (šajā ziņā skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 45. punkts; 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-470/04 *N*, Krājums, I-7409. lpp., 42. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 51. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 31. punkts). Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ja Savienība nav veikusi unificēšanas vai saskaņošanas pasākumus, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusējā ceļā definēt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, lai novērstu tostarp nodokļu dubulto uzlikšanu (2009. gada 19. novembra spriedums lietā C-540/07 Komisija/Itālija, Krājums, I-10983. lpp., 29. punkts, un 2011. gada 29. novembra spriedums lietā C-371/10 *National Grid Indus*, Krājums, I-12273. lpp., 45. punkts).
- 51 Tomēr apstāklis, ka dalībvalsts konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar citu dalībvalsti, ir vienojusies, ka ar nodokli apliekamā pastāvīgā uzņēmumam, 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 esoša 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 pieļauta tostarp tādēļ, ka attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādas 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 šis mērķis ir vērsts it īpaši uz simetrijas starp tiesībām aplikēt ar nodokli peļņu un iespēju atskaitīt pastāvīgā uzņēmuma zaudējumus saglabāšanu, jo, pieņemot, ka pastāvīga uzņēmuma nerezidenta zaudējumus var atskaitīt no galvenās sabiedrības ienākumiem, tā rezultātā šī pēdējā minētā brīvi 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 ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumā 63. punktā, tas, ka tiek piešķirta pamatlietā aplūkotā nodokļu priekšrocība, 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 aplikami ar nodokli vienā no šīm dalībvalstīm, uz otru no tām.
- 56 Visbeidzot, attiecībā uz Beļģijas valdības argumentu par vienādu attieksmi, aplikot ar nodokli aizņēmumu, kas izmantoti pastāvīgam uzņēmumam piešķirtu ar nodokli aplikamu aktīvu veidošanai, procentus, no vienas puses, un pašu kapitālu, kas piešķirts pastāvīgajam uzņēmumam, no otras puses, ir jānorāda, ka pati šī 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 aplikamās peļņas, tiek noteikts pēc vienotas 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 šī uzņēmuma mērķiem ņemšanu vērā šajā ziņā, liedz ņemt vērā pastāvīgajam uzņēmumam, kura ienākumi nav aplikami ar nodokli Beļģijā atbilstoši šai konvencijai, piešķirtos aktīvus, aprēķinot atskaitījumu par riska kapitālu.
- 58 Šādos apstākļos aplūkotajā tiesiskajā regulējumā noteikto ierobežojumu nevar attaisnot ar iemesliem, kas izriet no vajadzības nodrošināt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali starp dalībvalstīm.
- 59 Ņemot vērā visus iepriekšējos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram, aprēķinot atskaitījumu sabiedrībai, kas maksā nodokļus vienīgi vienā dalībvalstī, netiek ņemta vērā pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī, aktīvu neto vērtība, ja minētā pastāvīgā uzņēmuma peļņa netiek aplikta ar nodokli pirmajā dalībvalstī atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, bet pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas šīs pirmās dalībvalsts teritorijā, piederoši aktīvi tiek ņemti vērā šādā nolūkā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- ⁶⁰ Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram, aprēķinot atskaitījumu sabiedrībai, kas maksā nodokļus vienīgi vienā dalībvalstī, netiek ņemta vērā pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī, aktīvu neto vērtība, ja minētā pastāvīgā uzņēmuma peļņa netiek aplikta ar nodokli pirmajā dalībvalstī atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, bet pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas šīs pirmās dalībvalsts teritorijā, piederoši aktīvi tiek ņemti vērā šādā nolūkā.

[Paraksti]