ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOZZI*] SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 19. septembrī [1]

Lieta C-350/11

Argenta Spaarbank NV
pret
Belgische Staat

(Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Beļģija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Nodokļu tiesību akti — Sabiedrību ienākuma nodoklis — Atskaitījums par riska kapitālu — Fiktīvi procenti — Atskaitāmās summas samazināšana sabiedrībai, kurai citā dalībvalstī ir pastāvīgs uzņēmums, kas gūst ienākumus, kuri saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ir atbrīvoti no nodokļa Beļģijā — Ierobežojums — Pamatojums — Nodokļu sistēmas saskaņotība — Līdzsvarots nodokļu uzlikšanas tiesību sadalījums starp dalībvalstīm

I – Ievads

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* [Antverpenes pirmās instances tiesa] (Beļģija) lūdz Tiesu precizēt, vai EKL 43. pantā paredzētajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību pretrunā ir tāds nodokļu pasākums, saskaņā ar kuru sabiedrībai, kas Beļģijā maksā nodokli pilnā apmērā un kas vēlas izmantot tiesības uz atskaitījumu par riska kapitālu, ir aizliegts ņemt vērā aktīvus, kas attiecas uz tās pastāvīgo uzņēmumu, kurš atrodas citā dalībvalstī un kura ienākumi saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ir atbrīvoti no nodokļa Beļģijā, lai gan aktīvi, kas attiecināmi uz Beļģijā esošo pastāvīgo uzņēmumu, var tikt ņemti vērā šādā veidā.

2. Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Argenta Spaarbank NV* (turpmāk tekstā – "*Argenta*") un Beļģijas nodokļu iestādēm par pastāvīgā uzņēmuma, kas *Argenta* pieder Nīderlandē, aktīvu neto vērtības ņemšanu vērā saistībā ar sabiedrību ienākuma nodokli par 2008. taksācijas gadu, lai noteiktu riska kapitālu, kas ir attiecībā uz to piemērojamā atskaitījuma pamatā.

3. Šis pasākums tika ieviests ar 2005. gada 22. jūnija likumu, ar kuru ievieš nodokļu atskaitījumu par riska kapitālu [2] un ar kuru tostarp 1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksā (turpmāk tekstā – "*CIR 1992*") tika iekļauti 205.a–205.h un 236. pants).

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — 2005. gada 30. jūnija *Moniteur belge*, 30077. lpp.

4. No šī likuma pamatojuma izklāsta izriet, ka tā mērķis ir mazināt atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā pret sabiedrību finansēšanu no aizņemtā kapitāla (peļņa no kura ir pilnībā atbrīvota no nodokļa) un finansēšanu no pašu kapitāla (riska kapitāls), peļņa no kura ar nodokli tika aplikta pilnībā, palielināt sabiedrību maksātspējas koeficientu, ieviest atskaitījumu par riska kapitālu, kas ietilpst vispārējā mērķī uzlabot Beļģijas ekonomikas konkurētspēju, kā arī izveidot piemērotu alternatīvu atceltajam koordinācijas centru nodokļu režīmam [3].

5. Atskaitījums par riska kapitālu – nodokļu vidē saukts arī par fiktīvo procentu atskaitīšanu [4] – nozīmē, ka no sabiedrību ienākuma nodokļa bāzes nosacīti tiek atskaitīti procenti, kurus uzskata par peļņu no sabiedrības pašu kapitāla. Šis atskaitījums ir vienāds ar riska kapitālu, kas noteikts saskaņā ar *CIR 1992* 205.b pantu un ko reizina atbilstoši *CIR 1992* 205.c panta nākamajos punktos noteiktajai likmei [5].

6. *CIR 1992* 205.b panta 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēts, ka riska kapitāls, kas ir jāņem vērā, ievērojot šī panta 2.–7. punktu, atbilst sabiedrības pašu kapitāla summai iepriekšējā taksācijas perioda beigās [6], ko nosaka atbilstoši grāmatvedības tiesību aktiem un gada pārskatiem, kādi redzami bilancē. Minētā 205.b panta 2.–7. punktā ir uzskaitīti gadījumi, kuros pašu kapitāls ir jākoriģē, pēc kā tiek aprēķināta atskaitījuma par riska kapitālu summa.

7. It īpaši atbilstoši *CIR 1992* 205.b panta 2. punktam riska kapitālu atskaita no tādu pastāvīgo uzņēmumu aktīvu neto vērtības, kuru ienākumi saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu no nodokļa Beļģijā ir atbrīvoti.

8. Saskaņā ar 2001. gada 5. jūnija Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Beļģijas Karalisti un Nīderlandes Karalisti [7] (turpmāk tekstā – "Beļģijas-Nīderlandes konvencija"), 7. panta 1. punktu sabiedrības, kas darbojas līgumslēdzējā valstī, peļņu var aplikt ar nodokļiem tikai šajā valstī, izņemot gadījumus, kad sabiedrība veic komercdarbību otrā līgumslēdzējā valstī, izmantojot tur esošu pastāvīgu uzņēmumu. Ja sabiedrība veic komercdarbību šādā veidā, sabiedrības peļņu var aplikt ar nodokļiem otrajā valstī, bet tikai to peļņas daļu, kas ir attiecināma uz šo uzņēmumu.

3 — Koordinācijas centrus reglamentēja 1982. gada 30. decembra Karaliskais dekrēts Nr. 187 (1983. gada 13. janvāra *Moniteur belge*), un sākotnēji uz 10 gadiem no ienākuma nodokļa tika atbrīvoti tie koordinācijas centri, kuri nodrošināja konkrētus administratīvus, sagatavošanas vai palīguzdevumus, kā arī atsevišķas grāmatvedības uzskaites darbības tiem uzņēmumiem, kuru grupai minētie centri piederēja. 1984. gadā Eiropas Kopienu Komisija atzina, ka šim režīmam nepiemīt valsts atbalsta pazīmes. Eiropas Savienības Padomes 2000. gada 29. februāra ziņojumā Beļģijas noteikumi par koordinācijas centriem tomēr tika kvalificēti kā kaitējoši nodokļu pasākumi, kas ir jāatceļ ar 2005. gada 31. decembri un vēlākais līdz 2010. gada 31. decembrim. 2003. gada 17. februārī Komisija pieņēma Lēmumu 2003/757/EK par atbalsta shēmu Beļģijā dibinātu koordinācijas centru atbalstam (OV L 282, 25. lpp.), paredzot, ka esošā atbalsta shēma bija pakāpeniski jāatceļ vēlākais līdz 2010. gada 31. decembrim. Koordinācijas centru režīms, kas bija vairākkārt grozīts, bet vienmēr bija atkāpe no Beļģijas kopējā nodokļu režīma, bija vairāku Tiesā skatīto lietu pamatā, tostarp lietas, kurā taisīts 2006. gada 22. jūnija spriedums lietā C-399/03 Komisija/Padome (Krājums, I-5629. lpp.) attiecībā uz Padomes 2003. gada jūlija atļaujas Beļģijas Karalistei piešķirt atbalsta shēmu noteiktiem koordinācijas centriem, kuru līgums beidzās vēlākais 2005. gada 31. decembrī, tiesiskumu, kā arī 2006. gada 22. jūnija spriedums apvienotajās lietās C-182/03 un C-217/03 Beļģija un *Forum 187*/Komisija (Krājums, I-5479. lpp.) attiecībā uz iepriekš minētā Komisijas lēmuma tiesiskumu. Koordinācijas centru režīms tika atcelts 2010. gada beigās. Pēc tam, kad Tiesa daļēji atcēla Lēmumu 2003/757, Komisija 2007. gada 13. novembrī pieņēma jaunu Lēmumu [Lēmums 2008/283/EK par atbalsta shēmu Beļģijā dibinātu koordinācijas centru atbalstam un ar ko groza Lēmumu 2003/757/EK (OV 2008, L 90, 7. lpp.)], par kuru Vispārējā tiesā tika celtas divas prasības atcelt tiesību aktu un kuras tika reģistrētas attiecīgi kā lieta T-94/08 un T-189/08. Savā 2010. gada 18. marta spriedumā lietā T-94/08 *Centre de coordination Carrefour* /Komisija (Krājums, II-1015. lpp.), kā arī lietā T-189/08 *Forum 187*/Komisija (Krājums, II-1039. lpp.) Vispārējā tiesa noraidīja prasības kā nepieņemamas. Ar 2011. gada 3. marta rīkojumu lietā C-254/10 P *Centre de coordination Carrefour*/Komisija Tiesa noraidīja apelācijas sūdzību.

4 — Šajā ziņā tostarp arī skat. Parent X., "La déduction pour capital à risque. Les intérêts notionnels", *Revue de la faculté de droit de l'Université de Liège*, 2006, Nr. 1-2, 289. lpp.; Colmant, B., u.c., "Les intérêts notionnels. Aspects juridiques, fiscaux et financiers de la déduction pour capital à risque", Larcier, Brisele, 2006, 3. lpp.; Traversa, E., un Lecocq, A., "La déduction des intérêts notionnels en Belgique: premier bilan", *Droit fiscal*, Nr. 9, 2009, 9. lpp., un Dassesse, M., "Les intérêts notionnels à l'épreuve du droit communautaire. Le législateur belge à la mémoire bien courte", *Liber Amicorum Jacques Autenne*, Bruylant, Brisele, 2010, 231. lpp.

5 — 2008. taksācijas gadā šī likme bija 3,871 %. 2012. taksācijas gadā šī likme ir 3,425 %. Šī likme tiek aprēķināta katru gadu, balstoties uz 10 gadu lineāro obligāciju (*OLO*) vidējo mēneša procentu likmi. Šī likme var novirzīties augstākais par vienu procentu punktu no iepriekšējās gada likmes. Maksimālā likme ir 6,5 %.

6 — Atbilstoši *CIR 1992* 205.d pantam, ja kādā taksācijas gadā nav peļņas vai tā nav pietiekama, lai attiecībā uz to veiktu atskaitījumu par riska kapitālu, to var pakāpeniski pārnest uz nākamo septiņu gadu peļņu.

7 — 2002. gada 20. decembra *Moniteur belge*, 57533. lpp.

9. Atbilstoši Beļģijas-Nīderlandes konvencijas 23. panta 1. punkta a) apakšpunktam nodokļu dubulta uzlikšana attiecībā uz Beļģiju tiek novērsta tādējādi, ka, ja Beļģijas rezidents gūst ienākumus, kas nav šīs konvencijas 12. panta 5. punktā paredzētās dividendes, procenti vai honorāri, vai tam pieder īpašumi, kas saskaņā ar šo konvenciju tiek aplikti ar nodokli Nīderlandē, Beļģijas Karaliste šos ienākumus vai īpašumus atbrīvo no nodokļa, bet tā – lai aprēķinātu nodokļa summu par pārējo šī rezidenta ienākumu vai īpašumu daļu – var piemērot tādu pašu likmi, kā tad, ja attiecīgie ienākumi vai īpašumi netiktu atbrīvoti no nodokļa.

10. Pamatojoties uz *CIR 1992* 205.b panta 2. punktu, Beļģijas nodokļu iestādes atteicās ļaut *Argenta* – Beļģijā dibinātai sabiedrībai, kas šajā valstī maksā sabiedrību ienākuma nodokli pilnā apmērā – ņemt vērā tās Nīderlandē esošā pastāvīgā uzņēmuma aktīvu neto vērtību, aprēķinot atskaitījumu par riska kapitālu.

11. Uzskatot, ka *CIR 1992* 205.b panta 2. punkts ir EKL 43. pantā paredzētās brīvības veikt uzņēmējdarbību šķērslis, *Argenta* par šo atteikumu cēla prasību *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen*, kura nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai EKL 43. pantam pretrunā ir tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram sabiedrība, kas Beļģijā maksā nodokli pilnā apmērā, aprēķinot tās ar nodokli apliekamos ienākumus, nevar piemērot atskaitījumu par riska kapitālu, kas atbilst pozitīvajai starpībai starp, pirmkārt, uzņēmumu, kas 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 tajā pašā laikā tā var piemērot šo atskaitījumu, ja iepriekš minētā pozitīvā starpība var tikt attiecināta uz Beļģijā esošo pastāvīgo uzņēmumu?"

12. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Argenta*, Beļģijas valdība, kā arī Eiropas Komisija. Šīs ieinteresētās lietas dalībnieces paredzētajā termiņā arī atbildēja uz Tiesas rakstveida jautājumu un tika uzklausītas 2012. gada 12. jūlija tiesas sēdē.

II – Analīze

13. Kā tas izriet no maniem ievada apsvērumiem, atskaitījums par riska kapitālu, kas tiek aplūkots šajā lietā, ļauj sabiedrībām, kas maksā Beļģijas sabiedrību ienākuma nodokli, atskaitīt no minēto sabiedrību ar nodokli apliekamajiem ienākumiem fiktīvus procentus, kas ir paredzēti valsts tiesiskajā regulējumā un ko aprēķina, pamatojoties uz pašu kapitālu (neto aktīviem).

14. Praksē atskaitījums par riska kapitālu ļauj Beļģijas sabiedrībām un sabiedrībām nerezidentēm, kurām Beļģijā ir pastāvīgs uzņēmums, samazināt – bieži vien būtiski – maksājamo sabiedrību ienākuma nodokli, ja šīs sabiedrības tiek finansētas no pašu kapitāla.

15. Nākamais piemērs, kas ņemts no Beļģijas nodokļu iestāžu izdotās brošūras [8] un pielāgots, ņemot vērā strīdīgo taksācijas gadu šajā lietā, palīdz ilustrēt manu viedokli. Ņemsim par piemēru Beļģijā dibinātu sabiedrību, kuras bilance sastāv no EUR 100 000 pašu kapitāla, ko izmanto, lai finansētu sabiedrību grupu. Ja šī Beļģijas sabiedrība saņem grupas procentu likmi 4 % apmērā, tās peļņa pirms nodokļu nomaksas ir EUR 4000. Piemērojot atskaitījumu par riska kapitālu, kura likme 2008. gadā bija 3,871 %, nodokļu bāze ir EUR 129 [4000 - (100 000 x 3,871 %)]. Tā kā sabiedrību ienākuma nodoklis ir 33,99 %, sabiedrība nodoklī samaksās EUR 43,85, vai, ja atskaitījums par riska kapitālu nepastāvētu, faktiskā nodokļa likme būtu 1,10 % apmērā 33,99 % vietā. Šis piemērs ir atspoguļots detalizētāk šajā tabulā.

8 — Skat. "La déduction d'intérêt notionnel: un incitant fiscal belge novateur – exercice d'imposition 2013 – revenus 2012", Service Public Fédéral Finances, 6. lpp. (http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/fr/publications/bro_notional_interest.pdf).

Pašu kapitāls = 100 000		
Konti	**nepiemērojot atskaitījumu par riska kapitālu**	**piemērojot atskaitījumu par riska kapitālu**
Peļņa pirms nodokļu nomaksas (grupas procentu likme 4 % apmērā)	4000	4000
Atskaitījums par riska kapitālu (3,871 %)	0	-3871
Aprēķina bāze	4000	129
Sabiedrību ienākuma nodoklis (33,99 %)	1360	43,85
Faktiskā nodokļa likme	33,99 %	1,10 %

16. No šī piemēra izriet, ka atskaitījuma par riska kapitālu summu neaprēķina, pamatojoties uz apmaksāto kapitālu, no kura gūst peļņu, bet, ievērojot noteiktas korekcijas, no visa attiecīgās sabiedrības pašu kapitāla [9].

17. Iesniedzējtiesa jautā Tiesai nevis par atskaitījuma par riska kapitālu mehānisma kā tāda tiesiskumu, bet gan vienīgi par vienu no tā piemērošanas veidiem, proti, par korekciju, kas veicama, nosakot pašu kapitālu, kas jāņem vērā, lai aprēķinātu minēto atskaitījumu saskaņā ar *CIR 1992* 205.b panta 2. punktu.

18. Faktiski tā vienīgi vaicā, vai brīvībai veikt uzņēmējdarbību pretrunā ir tas, ka no atskaitījuma aprēķina bāzes tiek izslēgti aktīvi, kas attiecināmi uz sabiedrības, kura Beļģijā maksā nodokli pilnā apmērā, ārvalsts pastāvīgo uzņēmumu, kura ienākumi šajā dalībvalstī netiek aplikti ar nodokli atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar dalībvalsti, kurā atrodas minētais uzņēmums, lai gan atskaitījuma aprēķina bāzē tiek ņemti vērā aktīvi, kas attiecināmi uz šādas sabiedrības Beļģijas pastāvīgo uzņēmumu.

19. Ņemot vērā informāciju, ko Beļģijas valdība iesniedza, atbildot uz Tiesas jautājumu, šāda Beļģijas sabiedrību ārvalsts pastāvīgo uzņēmumu aktīvu izslēgšana Eiropas Ekonomikas zonā attiecas uz visām dalībvalstīm, kā arī Islandes Republiku un Norvēģijas Karalisti, izņemot Lihtenšteinas Firstisti, vienīgā valsts, ar kuru Beļģijas Karaliste nav noslēgusi Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

20. *Argenta* un Komisija iesaka uz iesniedzējtiesas iesniegto jautājumu atbildēt apstiprinoši.

21. Beļģijas valdība tam nepiekrīt.

22. Vispirms tā apstrīd *CIR 1992* 205.b panta 2. punktā paredzētā noteikuma, iespējams, nelabvēlīgo raksturu. Šis noteikums saskaņā ar tās viedokli neietekmējot Beļģijas sabiedrību, jo atskaitījums par riska kapitālu esot jāpiemēro nevis minētās sabiedrības peļņai, bet gan pastāvīgā uzņēmuma peļņai, kas Beļģijā ir atbrīvota no nodokļa šajā gadījumā saskaņā ar Beļģijas-Nīderlandes konvenciju.

23. Beļģijas valdība turklāt apgalvo, ka *Argenta* prasības atbalstīšana būtu pretrunā starptautiskajiem nodokļu noteikumiem un it īpaši Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) paraugkonvencijai, kurā pastāvīgais uzņēmums tiek uzskatīts par autonomu vienību no nodokļu viedokļa un ir atzīta tās dalībvalsts ekskluzīvā jurisdikcija aplikt ar nodokļiem tā ienākumus un uzraudzīt tā saistības nodokļu jautājumos, kurā šis uzņēmums atrodas. Izdevumiem, kas radušies,

9 — Šajā ziņā it īpaši skat. Parent, X., minēts iepriekš, 298. lpp.

gūstot ienākumus, kas ar nodokli tiek aplikti dalībvalstī, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, un kas no nodokļa ir atbrīvoti dalībvalstī, kurā atrodas sabiedrība, ir jābūt atskaitāmiem šajā otrajā dalībvalstī un nevis dalībvalstī, kurā atrodas sabiedrība, tādā pašā veidā, kā procentiem par parādiem, kas radušies, iegādājoties pastāvīgā uzņēmuma aktīvus, jābūt atskaitāmiem no peļņas, kas attiecināma uz šo pastāvīgo uzņēmumu.

24. Turklāt, pēc šīs valdības domām, pat pieņemot, ka Beļģijas Karalistes atteikums atļaut ņemt vērā ārvalsts pastāvīgo uzņēmumu aktīvus attiecīgajam nodokļu maksātājam rada nelabvēlīgāku situāciju, nekā tad, ja šis pats nodokļu maksātājs būtu nodibinājis uzņēmumu Beļģijā, šis apstāklis nebūtu brīvības veikt uzņēmējdarbību šķērslis, jo tās būtu sekas, ko izraisa vairāku dalībvalstu nodokļu kompetences paralēla īstenošana, un tas, ka atskaitījumam par riska kapitālu līdzvērtīga priekšrocība vairākumā citu dalībvalstu nepastāv. Beļģijas atskaitījuma par riska kapitālu sistēma pati par sevi neattur Beļģijas sabiedrības nodibināt pastāvīgos uzņēmumus citās dalībvalstīs.

25. Visbeidzot un katrā ziņā Beļģijas valdība apgalvo, ka iespējamo brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu pamatojot nepieciešamība garantēt Beļģijas nodokļu režīma saskaņotību un tādējādi nodrošināt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas tiesību sadalījumu starp dalībvalstīm kopumā.

26. Kā *Argenta* to pamatoti apgalvo savos rakstveida apsvērumos, šie argumenti būtībā ir variācija par vienu un to pašu tēmu. Tā kā Beļģijas Karaliste saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu atteicās aplikt ar nodokli citā dalībvalstī esošā uzņēmuma peļņu, tā atteicās piešķirt atskaitījumu par riska kapitālu Beļģijas sabiedrībai, kura Beļģijā maksā sabiedrību ienākuma nodokli pilnā apmērā un no kuras ir atkarīgs minētais uzņēmums tam piešķirtā pašu kapitāla apmērā.

27. Atskaitījuma par riska kapitālu piešķiršana tādēļ šajā ziņā ir atkarīga no teritorialitātes nosacījuma ievērošanas, proti, Beļģijas sabiedrības pašu kapitālam jābūt attiecināmam uz uzņēmumu, kas maksā nodokļus Beļģijā.

28. Ņemot vērā Savienības tiesības, šāds kritērijs, manuprāt, neiztur pārbaudi.

29. Vispirms nav šaubu par to, ka atšķirīga attieksme nodokļu jomā atkarībā no tā, vai Beļģijas sabiedrībām ir pastāvīgais uzņēmums Beļģijā vai kādā citā dalībvalstī, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

30. Šajā ziņā ir jāatceras, ka Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar meitassabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību [10].

31. Joprojām ņemot vērā Tiesas judikatūru, EK līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību nepieļauj, ka dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus [11].

32. Šie apsvērumi ir spēkā arī tad, ja dalībvalstī dibināta sabiedrība savu darbību citā dalībvalstī veic ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību [12].

10 — Skat. 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 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), 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp., 25. punkts) un 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp., 18. punkts).

11 — Skat. it īpaši 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts) un spriedumus lietā *Rewe Zentralfinanz* (minēts iepriekš, 26. punkts) un lietā *Lidl Belgium* (minēts iepriekš, 19. punkts).

12 — Spriedums lietā *Lidl Belgium* (minēts iepriekš, 20. punkts) un 2008. gada 23. oktobra spriedums lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (Krājums, I-8061. lpp., 31. punkts). Skat. arī 2008. gada 28. februāra spriedumu lietā C-293/06 *Deutsche Shell* (Krājums, I-1129. lpp., 29. punkts).

33. Attiecībā uz nodokļu režīmu pamatlietā, pastāvīgajam uzņēmumam piešķirtā pašu kapitāla ņemšana vērā, aprēķinot atskaitījumu par riska kapitālu Beļģijas sabiedrībai, kas maksā sabiedrību ienākuma nodokli Beļģijā, nenoliedzami ir nodokļu priekšrocība, jo šāda ņemšana vērā samazina sabiedrību ienākuma nodokļa, ko minētajā dalībvalstī ir pienākums maksāt šādai sabiedrībai, faktisko likmi.

34. Tomēr saskaņā ar šo pašu nodokļu režīmu šāda nodokļu priekšrocība tiek atteikta Beļģijas sabiedrībai, kas maksā sabiedrību ienākuma nodokli Beļģijā, ja tai ir pastāvīgais uzņēmums, kurš atrodas citā dalībvalstī un kura ienākumi ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas ir noslēgta starp minēto dalībvalsti un Beļģijas Karalisti.

35. Šīs pēdējās sabiedrības nodokļu situācija tātad ir nelabvēlīgāka nekā situācija, kurā minētā sabiedrība atrastos, ja tai pastāvīgais uzņēmums būtu Beļģijā.

36. Šo vērtējumu neatspēko Beļģijas valdības apgalvojums, saskaņā ar kuru atteikums atļaut ņemt vērā pašu kapitālu, kas piešķirts citā dalībvalstī esošajam pastāvīgajam uzņēmumam, nekādi neietekmējot attieksmi nodokļu jomā pret Beļģijas sabiedrību, jo atskaitījums par riska kapitālu esot piemērojams nevis šīs pēdējās sabiedrības peļņai, bet gan pastāvīgā uzņēmuma peļņai.

37. Vispirms, ja tas tā būtu, būtu grūti saprast iemeslus, kādēļ Beļģijas Karaliste no atskaitījuma par riska kapitālu aprēķina izslēdz tieši tādu pastāvīgo uzņēmumu pašu kapitālu, kas atrodas ārvalstīs un kas pieder Beļģijas sabiedrībām, kuras maksā sabiedrību ienākuma nodokli Beļģijā.

38. Turklāt no Beļģijas nodokļu tiesību aktiem, it īpaši no *CIR 1992* 205.a un 205.b panta, izriet, ka atskaitījums par riska kapitālu patiešām attiecas uz Beļģijā dibinātai sabiedrībai piemērojamo nodokļu režīmu un ka – kā to uzsvērusi Komisija, atbildot uz Tiesas rakstveida jautājumu, – saskaņā ar *CIR 1992* 185. pantu, tā kā Beļģijas sabiedrības sabiedrību ienākuma nodokli Beļģijā maksā pilnā apmērā, tās šajā valstī nodokli maksā no to ienākumu kopējās summas.

39. Saskaņā ar likumprojekta, ar ko ievieš nodokļa atskaitījumu par riska kapitālu, pamatojuma izklāsta, pat gadījumā, ja sabiedrībai ir pastāvīgais uzņēmums, kura ienākumi Beļģijā ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, Beļģijas grāmatvedības tiesībās nav paredzēts, ka sabiedrības bilancē būtu jānošķir ārvalsts pastāvīgajam uzņēmumam piešķirtais pašu kapitāls no cita šīs sabiedrības pašu kapitāla [13].

40. Kā *Argenta* to uzsvērusi savā atbildē uz Tiesas rakstveida jautājumu, un ko neapstrīd Beļģijas valdība, no šiem apsvērumiem izriet, 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, vienīgais gūst peļņu, kas galu galā, lai aprēķinātu minēto atskaitījumu, atbilstoši Beļģijas tiesiskajam regulējumam tiks attiecināta uz minēto sabiedrību.

41. No tā izriet, ka atskaitījumu par riska kapitālu piemēro Beļģijas sabiedrības, kas nodokli maksā pilnā apmērā Beļģijā, vispārējai situācijai.

42. Es arī nepiekrītu Beļģijas valdības viedoklim, saskaņā ar kuru atšķirīgais nodokļu režīms pamatlietā esot sekas tam, ka dalībvalsts, kurā atrodas sabiedrības juridiskā adrese, un dalībvalsts, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, savu nodokļu kompetenci īsteno paralēli, tādējādi minētā atšķirība izrietot no apstākļa, ka citās dalībvalstīs nav vai vēl pagaidām nav atskaitījumam par riska kapitālu līdzvērtīgas priekšrocības, vai arī no tā, ka sabiedrību ienākuma nodokļa likme dalībvalstīs atšķiras.

13 — Skat. likumprojektu, ar ko ievieš nodokļu atskaitījumu par riska kapitālu; Beļģijas parlamenta Pārstāvju palāta, 2005. gada 11. maijs, doc. 51 1778/001, 12. lpp., pievienots pielikumā *Argenta* rakstveida apsvērumiem.

43. Ir skaidrs, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka no dažādu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas izrietošās nelabvēlīgās sekas, ja vien šāda īstenošana nav diskriminējoša, nav aprites brīvību ierobežojums [14].

44. Saskaņā ar šo argumentu minēto brīvību piemērošanas jomā neietilpst nelabvēlīgās sekas vai atšķirīgā attieksme, kas izriet vienīgi no apstākļa, ka tiek piemēroti atšķirīgi dalībvalstu nodokļu tiesību akti, bet gan nelabvēlīgās sekas vai atšķirīgā attieksme, kas izriet no dalībvalsts vienas un tās pašas nodokļu sistēmas piemērošanas [15].

45. Šajā gadījumā atšķirīgā attieksme pret Beļģijā dibinātām sabiedrībām, kuras šajā dalībvalstī maksā sabiedrību ienākuma nodokli pilnā apmērā, pēc visa spriežot, atkarībā no tā, vai tām ir vai nav pastāvīgais uzņēmums Beļģijā, izriet tikai no Beļģijas nodokļu sistēmas piemērošanas. Šī atšķirība nekādā ziņā nav atkarīga no tā, ka tāda Beļģijas sabiedrība kā *Argenta* nevar izmantot Nīderlandē neesošu līdzvērtīgu priekšrocību arī ne no sabiedrību ienākuma nodokļa likmes, kas, iespējams, atšķiras no tās, kas principā ir piemērojama Beļģijā. Turklāt šī pēdējā pamatojuma atbilstību var pamatoti apšaubīt. Ir jāatgādina, ka atskaitījuma par riska kapitālu aprēķinā ir iekļauts pašu kapitāls, kurš piešķirts pastāvīgajiem uzņēmumiem, kas atrodas trešajās valstīs, ar kurām Beļģijas Karalisti nesaista Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, un kas ir atkarīgi no Beļģijas sabiedrībām, kuras maksā sabiedrību ienākuma nodokli Beļģijā pilnā apmērā neatkarīgi no minētajās trešajās valstīs piemērojamās nodokļu likmes.

46. Līdz ar to es uzskatu, ka, izslēdzot no *CIR 1992* 205.b panta 2. pantā paredzētā atskaitījuma par riska kapitālu aprēķina pašu kapitālu, kas piešķirts pastāvīgajam uzņēmumam, kura ienākumi ir atbrīvoti no nodokļa Beļģijā un kurš ir atkarīgs no Beļģijas sabiedrības, kas šajā pēdējā dalībvalstī maksā sabiedrību ienākuma nodokli pilnā apmērā, principā tiek ierobežota brīvība veikt uzņēmējdarbību.

47. Līdz ar to šajā stadijā ir jāpārbauda, vai tomēr minēto ierobežojumu var pamatot vismaz ar vienu no Beļģijas valdības izvirzītajiem vispārējo interešu iemesliem, proti, pirmkārt, ar tās nodokļu sistēmas saskaņotības nodrošināšanu, un, otrkārt, ar līdzsvarota nodokļu uzlikšanas tiesību sadalījuma saglabāšanu starp dalībvalstīm.

48. Ir skaidrs, ka katra no šīm divām vispārējo interešu prasībām ir atzīta par tādu, ar ko var pamatoti pamatot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumus [16].

49. Ierobežojošajiem pasākumiem tomēr jābūt tādiem, ar ko var nodrošināt vispārējo interešu mērķu sasniegšanu un kas nepārsniedz to, kas nepieciešams minēto mērķu sasniegšanai [17].

50. Šajā gadījumā neviens no abiem iepriekš minētajiem mērķiem man nešķiet veiksmīgs.

51. Saskaņā ar judikatūru mērķi saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var atbalstīt vienīgi, ja tiek pierādīts, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu [18].

14 — Skat. it īpaši 2011. gada 8. decembra spriedumu lietā C-157/10 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (Krājums, I-13023. lpp., 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 — Šajā ziņā skat. 2011. gada 15. septembra spriedumu lietā C-240/10 *Schulz-Delzers* un *Schulz* (Krājums,I-8531. lpp., 40.–42. punkts).

16 — Skat. it īpaši attiecībā uz nodokļu režīma saskaņotības nodrošināšanu spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (minēts iepriekš, 43. punkts) un attiecībā uz līdzsvarota nodokļu uzlikšanas tiesību sadalījuma saglabāšanu starp dalībvalstīm 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 *National Grid Indus* (Krājums, I-12273. lpp., 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 — Šajā ziņā it īpaši skat. 2012. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-269/09 Komisija/Spānija (62. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 — Skat. it īpaši 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts), 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 68. punkts) un spriedumu lietā Komisija/Spānija (minēts iepriekš, 85. punkts).

52. Pamatojoties uz šo judikatūru, Beļģijas valdība apgalvo, ka atskaitījuma par riska kapitālu režīms esot perfekta simetrija starp nodokļu priekšrocības, ko aprēķina, ņemot vērā aktīvus, piešķiršanu un tiesībām aplikt ar nodokli peļņu, kas gūta no šiem aktīviem.

53. Ar šo argumentāciju, manuprāt, nepietiek, lai pierādītu, ka pastāv tieša saikne judikatūras izpratnē. Tā kā nodokļu priekšrocību aprēķina, pamatojoties uz attiecīgo sabiedrību pašu kapitālu, pietiek konstatēt, ka faktiski nepastāv nekāda šīs priekšrocības atsvēršana, ko veido no šiem pašu fondiem gūtās peļņas vēlāka aplikšana ar nodokli, jo minētā atskaitījuma mērķis ir vispārīgi samazināt sabiedrību ienākuma nodokļa, ko samaksājuši uzņēmumi, uz kuriem attiecas *CIR 1992*, likmi [19]. Faktiski atskaitījuma par riska kapitālu piešķiršana nav saistīta ar peļņas gūšanu Beļģijā, jo, ja Beļģijas sabiedrība attiecīgajā gadā negūtu nekādu peļņu, šim gadam piešķirto atskaitījuma pārpalikumu saskaņā ar *CIR 1992* 205.d pantu varētu pārcelt uz nākamajiem septiņiem gadiem.

54. Ar Beļģijas valdības argumentu, kas balstīts uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, nevar atspēkot šo vērtējumu.

55. Es atgādināšu, ka šajā lietā Tiesa nosprieda, ka minētajā režīmā paredzētā zaudējumu, kas radušies Vācijas sabiedrības pastāvīgajam uzņēmumam, kurš atradās citā dalībvalstī, iekļaušana bija pamatota ar nepieciešamību nodrošināt Vācijas nodokļu režīma saskaņotību, jo minētā iekļaušana "ir loģisks turpinājums iepriekš piešķirtajam [zaudējumu] atskaitījumam" [20], jo tikai iepriekš atskaitīti zaudējumi tika iekļauti [21]. Tādējādi pastāvēja "tieša, personiska un materiāla saikne starp diviem attiecīgā nodokļu režīma elementiem" [22], proti, starp, vispirms, nodokļu priekšrocības, kas ir zaudējumu ņemšana vērā, piešķiršanu sabiedrībai rezidentei, no kuras bija atkarīgs citā dalībvalstī esošais pastāvīgais uzņēmums – pret kuru turklāt izturējās tā, it kā šis pastāvīgais uzņēmums atrastos Vācijā, – [23] un, pēc tam, minēto zaudējumu iekļaušanu.

56. Šajā gadījumā, aplūkojot atskaitījumu par riska kapitālu no jebkura viedokļa, Beļģijas nodokļu režīmā nav paredzēts neviens nodokļa maksājums, kas kompensētu šo nodokļa priekšrocību, tādējādi, lai šie divi elementi būtu tieši saistīti tādā veidā, kā tas aprakstīts iepriekš minētajā spriedumā lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*.

57. Katrā ziņā, kā to apgalvo *Argenta* un Komisija, nodokļu sistēmas saskaņotība, uz kuru atsaucas Beļģijas Karaliste, šķiet, ir pārnesta uz Beļģijas-Nīderlandes savstarpēji piemērojamiem noteikumiem.

58. Faktiski minētās konvencijas 7. panta 1. punktā būtībā paredzot, ka uzņēmuma, kas atrodas līgumslēdzējā valstī, peļņa ar nodokli ir apliekama citā līgumslēdzējā valstī, ja šī peļņa ir attiecināma uz tā pastāvīgo pārstāvniecību, kas atrodas šajā otrā līgumslēdzējā valstī, šī konvencija ievieš nodokļu savstarpēju piemērojamību saistībā ar līgumslēdzējās valstīs piemērojamajiem noteikumiem, kuru mērķis it īpaši ir nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību. Līdz ar to tas, ka Beļģijas Karaliste atteicās aplikt ar nodokli Beļģijas sabiedrību peļņu, kas attiecināma uz pastāvīgajiem uzņēmumiem, kuri atrodas Nīderlandē, nepamato to, ka tā vienpusēji atteicās piemērot attiecīgo nodokļa priekšrocību. Pretējs viedoklis nozīmētu galu galā atzīt, ka Beļģijas-Nīderlandes konvencija rada pretrunas, ko var novērst ar vienpusēju atteikumu piemērot nodokļa priekšrocību. Šādu viedokli Tiesa jau ir noraidījusi [24].

19 — Jāpiebilst, ka iepriekš minētajā darbā Colmant, B. u.c. sadaļā, kas veltīta "atskaitījuma par riska kapitālu principiem", norādīja, ka šo atskaitīšanu "nenorāda kontos, tā parādās sabiedrības nodokļu deklarācijā un to nekompensē nekādi atbilstoši ar nodokli apliekami ienākumi" (19. lpp.).

20 — Spriedums lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, (minēts iepriekš, 42. punkts).

21 — Turpat (44. punkts).

22 — Turpat (42. punkts).

23 — Turpat (35. punkts).

24 — Skat. it īpaši 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-242/03 *Weidert* un *Paulus* (Krājums, I-7379. lpp., 24.–26. punkts un tajā minētā judikatūra).

59. Man turklāt šķiet, ka, atsakoties piešķirt attiecīgo nodokļa priekšrocību, aizbildinoties ar to, ka vienīgi Nīderlandes Karaliste aplika ar nodokli peļņu, kas attiecināma uz pastāvīgajiem uzņēmumiem, kuri atrodas tās teritorijā un kuri bija atkarīgi no Beļģijas sabiedrībām, pat ja Nīderlandes Karaliste nepiešķir nodokļa priekšrocību, kas ir līdzvērtīga Beļģijā ieviestajai, Beļģijas valdība mēģina izvairīties no tās pienākumiem, kas izriet no Savienības tiesībām, pieprasot, lai cita dalībvalsts savu nodokļu sistēmu pielāgo tai, kas ir spēkā Beļģijā. Tiesa jau ir nospriedusi, ka dalībvalstīm saskaņā ar EK līgumu nav pienākuma pielāgot savu nodokļu sistēmu [25].

60. Otrais vispārējo interešu mērķis, ko izvirzījusi Beļģijas valdība, proti, līdzsvarota nodokļu uzlikšanas tiesību sadalījuma saglabāšana starp dalībvalstīm, vismaz daļēji pārklājas ar tikko aplūkoto.

61. Manuprāt, risinājumam attiecībā uz šo mērķi vajadzētu būt tādam pašam.

62. Es atgādināšu, ka saskaņā ar judikatūru nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas tiesību sadalījumu starp dalībvalstīm var pieņemt, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām [26].

63. Pakļaujot vienam nodokļu režīmam, proti, – piešķirot tām tiesības uz atskaitījumu par riska kapitālu –, Beļģijas sabiedrības, kurām ir pastāvīgs uzņēmums dalībvalstī, ar kuru Beļģijas Karaliste ir noslēgusi Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, un tās sabiedrības, kurām šāds uzņēmums ir Beļģijas teritorijā, vai trešajā valstī, ar kuru Beļģijas Karaliste šādu konvenciju nav noslēgusi, šajā gadījumā nekādā ziņā netiek apdraudētas ne minētās valsts tiesības aplikt ar nodokli visu to minēto sabiedrību peļņu, kas dibinātas tās teritorijā, ne arī Nīderlandes Karalistes tiesības atbilstoši Beļģijas-Nīderlandes konvencijai aplikt ar nodokli peļņu, kas attiecināma uz pastāvīgajiem uzņēmumiem, kuri atrodas tās teritorijā un ir atkarīgi no Beļģijas sabiedrībām.

64. Šo vērtējumu nemaina Beļģijas valdības arguments, saskaņā ar kuru līdzsvarots nodokļu uzlikšanas tiesību sadalījums starp dalībvalstīm tomēr tiktu apdraudēts, ja Beļģijas Karalistei pieprasītu piešķirt atskaitījumu par riska kapitālu pamatlietas situācijā, lai gan nodokļa atskaitījumu procentiem, kurus maksā par aizdevumiem, ko izmanto, lai iegādātos ārvalsts pastāvīgo uzņēmumu aktīvus, var piešķirt tikai tā dalībvalsts, kuras teritorijā atrodas minētie uzņēmumi.

65. Faktiski atskaitījums par riska kapitālu ir iepriekš noteikta nodokļa priekšrocība, ko piešķir, pamatojoties uz fiktīvām izmaksām, proti, teorētiskām izmaksām, kuras rodas no pašu kapitāla izmantošanas un kuras sedz, kā to norādīja Komisija un Beļģijas valdība neapstrīdēja, nevis Beļģijas sabiedrība, bet gan tās akcionāri. Lai arī Beļģijas valdība tiesas sēdē to apstrīdēja, no likumprojekta, ar ko ievieš nodokļu atskaitījumu par riska kapitālu, pamatojuma izklāsta izriet, ka runa ir par *sui generis* atskaitījumu [27], ko vienpusēji piešķir Beļģijas Karaliste. Līdzsvarots nodokļu uzlikšanas sadalījums starp dalībvalstīm līdz ar to nekādā ziņā netraucē Beļģijas Karalistei nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā pret Beļģijas sabiedrībām, kurām ir pastāvīgs uzņēmums, neatkarīgi no tā, kurā dalībvalstī šis uzņēmums atrodas.

25 — Skat. it īpaši 2010. gada 15. aprīļa spriedumu lietā C-96/08 *CIBA* (Krājums, I-2911. lpp., 28. punkts) un spriedumu lietā *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (minēts iepriekš, 39. punkts).

26 — Skat. 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 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), kā arī 2012. gada 10. maija spriedumu apvienotajās lietās no C-338/11 līdz C-347/11 *FIM Santander Top 25 Euro Fi* (47. punkts).

27 — Saskaņā ar minētā likumprojekta 4. pantu (paskaidrojuma raksta 10. lpp.) "atskaitījums par riska kapitālu ir *sui generis* atskaitījums, kura piemērošanas nosacījumi ir paredzēti šī likumprojekta noteikumos".

66. Visbeidzot nevar atbalstīt pretēju un hipotētisku interpretāciju, ko Beļģijas valdība pamato ar spriedumiem lietā *Jobra*[28] un lietā *Tankreederei I*[29], balstoties uz to, ka Tiesa nebūtu noraidījusi atsauci uz nepieciešamību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas tiesību sadalījumu starp dalībvalstīm, ja no aktīviem – attiecībā uz kuriem lietās, kurās taisīti šie divi spriedumi, atskaitījumi par attiecīgajiem ieguldījumiem tika noraidīti tādēļ, ka minētie ieguldījumi netika realizēti valsts teritorijā, – būtu gūta vienīgi peļņa, kas ir pilnībā atbrīvota no nodokļa attiecīgajā dalībvalstī.

67. Šādos apstākļos brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas izriet no *CIR 1992* 205.b panta 2. punkta piemērošanas, nevar pamatot ar Beļģijas valdības minētajiem vispārējo interešu iemesliem.

68. Līdz ar to es ierosinu Tiesu nospriest, ka EKL 43. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds valsts nodokļu noteikums kā pamatlietā, atbilstoši kuram sabiedrība, kas kādā dalībvalstī maksā nodokli pilnā apmērā, aprēķinot tās ar nodokli apliekamos ienākumus, nevar piemērot atskaitījumu par riska kapitālu, kas atbilst pozitīvajai starpībai starp iegrāmatoto aktīvu neto vērtību un visu to pasīvu kopsummu, kas ir attiecināmi uz pastāvīgo uzņēmumu, kurš šai sabiedrībai pieder citā dalībvalstī un kura ienākumi ir atbrīvoti no nodokļa pirmajā dalībvalstī atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp minētajām dalībvalstīm, lai gan šāda sabiedrība var piemērot minēto atskaitījumu, ja pozitīvo starpību var attiecināt uz pastāvīgo uzņēmumu, kas atrodas pirmajā dalībvalstī vai trešajā dalībvalstī, ar kuru minētā dalībvalsts nav noslēgusi Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

III – Secinājumi

69. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

EKL 43. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds valsts nodokļu noteikums kā pamatlietā, atbilstoši kuram sabiedrība, kas kādā dalībvalstī maksā nodokli pilnā apmērā, aprēķinot tās ar nodokli apliekamos ienākumus, nevar piemērot atskaitījumu par riska kapitālu, kas atbilst pozitīvajai starpībai starp iegrāmatoto aktīvu neto vērtību un visu to pasīvu kopsummu, kas ir attiecināmi uz pastāvīgo uzņēmumu, kurš šai sabiedrībai pieder citā dalībvalstī un kura ienākumi ir atbrīvoti no nodokļa pirmajā dalībvalstī atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp minētajām dalībvalstīm, lai gan šāda sabiedrība var piemērot minēto atskaitījumu, ja pozitīvo starpību var attiecināt uz pastāvīgo uzņēmumu, kas atrodas pirmajā dalībvalstī vai trešajā dalībvalstī, ar kuru minētā dalībvalsts nav noslēgusi Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

28 — 2008. gada 4. decembra spriedums lietā C-330/07 (Krājums, I-9099. lpp.).

29 — 2010. gada 22. decembra spriedums lietā C-287/10 (Krājums, I-14233. lpp.).