

TIESAS SPRIEDUMS (piekt? pal?ta)

2016. gada 13. j?lij? (\*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – LESD 56. pants – Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba – Ierobežojumi – Nodok?u ties?bu akti – Sa?emto procentu aplikšana ar nodokli – Atš?ir?ga attieksme pret finanšu iest?d?m rezident?m un finanšu iest?d?m nerezident?m

Lieta C?18/15

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Portug?le) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2014. gada 29. oktobr? un kas Ties? re?istr?ts 2015. gada 19. janv?r?, tiesved?b?

**Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,**

**KBC Finance Ireland**

pret

**Fazenda P?blica.**

TIESA (piekt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits un M. Bergere [*M. Berger*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*]

sekret?re M. Ferreira [*M. Ferreira*], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2016. gada 13. janv?ra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Brisal – Auto Estradas do Litoral SA* un *KBC Finance Ireland* v?rd? – *J. Lampreia, R. Seabra Moura* un *F. Antas, advogados*,
  - Portug?les vald?bas v?rd? – *L. Inez Fernandes* un *J. Martins da Silva*, k? ar? *M. Rebelo*, p?rst?vji,
  - Be??ijas vald?bas v?rd? – *J. C. Halleux* un *N. Zimmer*, k? ar? *M. Jacobs*, p?rst?vji,
  - D?nijas vald?bas v?rd? – *C. Thorning* un *M. Wolff*, p?rst?vji,
  - Eiropas Komisijas v?rd? – *W. Roels* un *P. Guerra e Andrade*, p?rst?vji,
- noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2016. gada 17. marta tiesas s?d?,  
pasludina šo spriedumu.

## **Spriedums**

- 1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz LESD 56. panta interpret?ciju.
- 2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *Brisal ? Auto Estradas do Litoral SA* (turpm?k tekst? – “*Brisal*”), re?istr?ta Portug?l?, un *KBC Finance Ireland* (turpm?k tekst? – “*KBC*”), banku iest?de ar juridisko adresi ?rij?, no vienas puses, un *Fazenda Pública* (Valsts kase, Portug?le), no otras puses, par juridisko personu ien?kuma nodok?a (turpm?k tekst? – “*IRC*”) apr??inu saist?b? ar *KBC* g?taijēm procentu ien?kumiem un š? nodok?a ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet?.
- Atbilstoš?ties?bu normas**
- Portug?les ties?bas*
- 3 Atbilstoši *Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas* (Uz??mumu ien?kuma nodok?a kodekss), kas ir apstiprin?ts ar 1988. gada 30. novembra *Decreto?Lei n.º 442?B/88* (Dekr?tlikums Nr. 442?B/88) (1988. gada 30. novembra *Diário da República I, I?A s?rija*, Nr. 277), ar groz?jumiem, kas izriet no 2005. gada 7. decembra *Decreto?Lei n° 211/2005* (Dekr?tlikums Nr. 211/2005) (2005. gada 7. decembra *Diário da República I, A s?rija*, Nr. 234; turpm?k tekst? – “*CIRC*”), 4. panta 2. punktam juridisk?m person?m un cit?m apvien?b?m, kam ne juridisk? adrese, ne faktisk? vad?bas vieta nav Portug?les teritorij?, tiek uzlikts *IRC*. Atbilstoši *CIRC* 4. panta 3. punkta c) apakšpunktam attiec?gie ien?kumi tostarp ir ar? procenti, ko maks? debitori, kuru dz?vesvieta, juridisk? adrese vai faktisk?s vad?bas vieta atrodas Portug?les teritorij? vai kuru maks?jumu veic šaj? valst? esošs past?v?gs uz??mums.
- 4 Ja nav nosl?gta vienošan?s par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, saska?? ar *CIRC* 80. panta 2. punkta c) apakšpunktu š?diem ien?kumiem princip? tiek uzlikts nodoklis ar 20 % likmi un nodok?a b?zi veido Portug?l? g?tie bruto ie??mumi. Saska?? ar *CIRC* 88. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 3. punkta b) apakšpunktu un 5. punktu *IRC* tiek iekas?ts k? gal?gais nodoklis ien?kumu g?šanas viet?.
- 5 Saska?? ar *CIRC* 80. panta 1. punktu procentu ien?kumiem, ko guvušas finanšu iest?des rezidentes, tiek piem?rota 25 % likme. Ta?u nodok?a b?zi veido tikai sa?emto procentu neto summa. Turkl?t saska?? ar *CIRC* 90. panta 1. punkta c) apakšpunktu, cikt?i tas attiecas uz finanšu iest?d?m, *IRC* netiek ietur?ts ien?kumu g?šanas viet?.
- Konvencija starp Portug?les Republiku un ?riju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu*
- 6 *Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento* (Konvencija starp Portug?les Republiku un ?riju ar m?r?i nov?rst nodok?u dubultu uzlikšanu un izvair?šanos no ien?kuma nodok?a maks?šanas), kas nosl?gta Dublin? 1993. gada 1. j?nij? (1994. gada 24. j?nija *Diário da República I, I?A s?rija*, Nr. 144, 3310. lpp.), 11. pant? ir paredz?ts:
- “1 – Procenti, ko izmaks? vien? l?gumsl?dz?j? valst? otras l?gumsl?dz?jas valsts rezidentam, ir apliekami ar nodokli šaj? otraj? valst?.
- 2 – Šie procenti var tikt aplikti ar nodokli taj? l?gumsl?dz?j? valst?, kur? tie g?ti un saska?? ar š?s valsts ties?bu aktiem, ta?u, ja persona, kas sa?em šos procentus ir to faktiskais sa??m?js, apr??in?tais nodoklis nep?rsniedz 15 % no šo procentu bruto summas.

L?gumsl?dz?ju valstu kompetent?s iest?des, kop?gi vienojoties, nosaka veidu, k?d? piem?rojams šis ierobežojums.

[..]"

### **Pamatlietas fakti un prejudici?lie jaut?jumi**

7 2004. gada 30. septembr? *Brisal* nosl?dfa ?r?j?s finans?šanas l?gumu ar nosaukumu *Loan, Bond and Guarantee Facilities EUR 262 726 055 apm?r?*, lai nodrošin?tu visu darb?bu ?stenošanu, kas ietilpa ar Portug?les valsti iepriekš nosl?gt? koncesijas l?gum?. Šis ?r?j?s finans?šanas l?gums tika nosl?gts ar banku konsorciju, no kur?m tikai dažas bija rezidentes Portug?les teritorij?.

8 2005. gada 29. mart? šis konsorcijs, izmantojot l?guma cesiju, tika paplašin?ts, iek?aujot taj? ar? citas finanšu iest?des, tostarp *KBC*.

9 Run?jot par l?guma da?u, kas attiecas uz *KBC*, *Brisal* ietur?ja *IRC* ien?kumu g?šanas viet? un p?rskait?ja to Portug?les valstij EUR 59 386 apm?r?. Š? summa tika apr??in?ta, ?emot v?r? *KBC* maks?jamos procentus no 2005. gada septembra l?dz 2007. gada septembrim, kas veidoja summu EUR 350 806,07 apm?r?.

10 2007. gada 28. septembr? *Brisal* un *KBC* iesniedza administrat?vu s?dz?bu par šo uzlikto nodokli kompetentaj? nodok?u iest?d?, pamatojoties uz to, ka š? nodok?a uzlikšana esot pretrun? LESD 56. pantam.

11 T? k? š? s?dz?ba tika noraid?ta, *Brisal* un *KBC* iesniedza pras?bas pieteikumu *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* (Sintras Administrat?v? un nodok?u tiesa, Portug?le), kas ar? tika noraid?ts. Š? tiesa uzskat?ja, ka no 2008. gada 22. decembra sprieduma *Truck Center* (C?282/07, EU:C:2008:762) izriet?ja, ka tas, ka valsts ties?bu aktos ir paredz?ta atš?ir?ga attieksme pret sabiedr?b?m rezident?m un sabiedr?b?m nerezident?m saist?b? ar pien?kumu ietur?t nodokli ien?kumu g?šanas viet?, pats par sevi neveido pakalpojumu sniegšanas br?v?bas principa p?rk?pumu, jo š?s abas sabiedr?bu kategorijas nav objekt?vi sal?dzin?m? situ?cij?. Turkl?t min?t? tiesa piebilda, ka Tiesa jau ir noraid?jusi pras?bu par pien?kumu neizpildi, ko Eiropas Komisija bija c?lusi pret Portug?les Republiku – pras?bu, kas bija pamatota ar t?diem pašiem iemesliem, k?dus pamatliet? izvirza *Brisal* un *KBC*.

12 Apel?cijas s?dz?bas, kas iesniegta *Supremo Tribunal Administrativo* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Portug?le), pamatojumam *Brisal* un *KBC* apgalvo, ka procentiem, ko finanšu iest?des nerezidentes sa??mušas Portug?l?, tiek piem?rota nodok?u ietur?šana ien?kumu g?šanas viet? ar gal?go likmi 20 % apm?r? vai zem?ku likmi, ja tiek piem?rota konvencija, kas v?rstā uz nodok?u dubultas uzlikšanas nov?šanu un kas attiecas uz bruto ien?kumiem, savuk?rt finanšu iest?žu rezidenšu, kur?m netiek piem?rota nodok?u ietur?šana ien?kumu g?šanas viet?, sa?emtajiem procentiem tiek piem?rota 25 % likme no neto summas. T? tad nodok?u iest?des nerezidentes esot pak?autas liel?kam nodok?u slogan nek? finanšu iest?des rezidentes, kuras esot pretrun? pakalpojumu sniegšanas br?v?bai un kapit?la br?vai apritei, kas attiec?gi paredz?ta LESD 56. un 63. pant?.

13 *Supremo Trimunal Administrativo* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nor?da, ka str?ds pamatliet? attiecas uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bu un ka ierobežojoš?s sekas uz kapit?la br?vu apriti un maks?jumu br?v?bu esot tikai iesp?jamo pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu tiešas un lo?iskas sekas. L?dz ar to b?tu vien?gi j?izv?rt?, vai *CIRC* 80. panta 2. punkta c) apakšpunkts ir sader?gs ar LESD 56. pantu, k? to Tiesa interpret?jusi savos

spriedumos, 2003. gada 12. j?nijs, *Gerritse* (C?234/01, EU:C:2003:340), 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C?290/04, EU:C:2006:630) un 2007. gada 15. febru?ris, *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C?345/04, EU:C:2007:96).

14 Saska?? ar š?s tiesas viedokli, lai izskat?tu pamatlietu, b?tu j?atsaucas nevis uz 2008. gada 22. septembra spriedumu *Truck Center* (C?282/07, EU:C:2008:762), bet gan dr?z?k uz 2003. gada 12. j?nija spriedumu *Gerritse* (C?234/01, EU:C:2003:340). Tom?r, lai ar? p?d?j? min?t? sprieduma pamatojum? esošaj? lo?ik? ir saskat?mas l?dz?bas ar lo?iku pamatliet?, Tiesa nav tieši l?musi par procentu p?rrobežu maks?jumu aplikšanu ar nodokli, kas skar finanšu iest?des.

15 L?dz ar to paliek jaut?jums, vai finanšu iest?des rezidentes un finanšu iest?des nerezidentes atrodas sal?dzin?m? situ?cij? un vai, uzliekot apl?koto nodokli attiec?b? uz ab?m min?taj?m, ir j??em v?r? ar aizdevumu izsniegšanu saist?t?s izmaksas vai izmaksas, kas tieši saist?tas ar veikto saimniecisko darb?bu, k? ar? apstiprinošas atbildes gad?jum?, cik liela ir starp?ba, lai var?tu uzskat?t, ka iest?des nerezidentes š? apst?k?a d?? ir nelabv?l?g?k? situ?cij? sal?dzin?jum? ar iest?d?m rezident?m. Šis probl?mjaut?jums netika izskat?ts ar? 2010. gada 17. j?nija spriedum? Komisija/Portug?le (C?105/08, EU:C:2010:345).

16 Š?dos apst?k?os *Supremo Tribunal Administrativo* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai LESD 56. pants nepie?auj t?dus valsts nodok?u ties?bu aktus, kuros paredz?ts, ka nerezid?jošas kred?tiest?des Portug?les teritorij? tiek apliktas ar nodokli par šaj? teritorij? g?taijumi procentiem, nodokli ieturot ien?kumu g?šanas viet?, piem?rojot gal?go likmi 20 % apm?r? (vai zem?ku likmi, ja past?v konvencija nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu), to piem?rojot bruto ien?kumiem, bez iesp?jas atskait?t profesion?los izdevumus, kas tieši saist?ti ar veikto finansi?lo darb?bu, savuk?rt rezid?jošu kred?tiest?žu g?tie procenti tiek ieskait?ti kop?jos ar nodokli apliekamajos ien?kumos un tad, kad tiek noteikta pe??a [IRC] m?r?iem, tiek atskait?ti jebk?di izdevumi, kas saist?ti ar veikto darb?bu, un t?d?j?di pamatlīkme 25 % apm?r? tiek piem?rota neto procentu ien?kumiem?

2) Vai [min?tais pants šos ties?bu aktus] nepie?auj ar? tad, ja rezid?jošu kred?tiest?žu nodok?a b?zei p?c tam, kad ir atskait?tas ar procentu ien?kumiem saist?t?s finans?šanas izmaksas vai ar š?diem ien?kumiem ekonomiski tieši saist?tie izdevumi, tiek vai var tikt piem?rots liel?ks nodoklis nek? tas, kas tiek ietur?ts ien?kumu g?šanas viet? no nerezid?jošu iest?žu bruto ien?kumiem?

3) Vai šaj? nol?k? ar izsniegtajiem aizdevumiem saist?t?s finans?šanas izmaksas vai ar sa?emtaijumi procentu ien?kumiem ekonomiski tieši saist?tos izdevumus var pier?d?t ar *EURIBOR* (*Euro Interbank Offered Rate*) vai *LIBOR* (*London Interbank Offered Rate*) sniegtajiem datiem – kas ir vid?j?s procentu likmes, kuras tiek piem?rotas starpbanku finans?šanai un kuras bankas izmanto savas darb?bas veikšanai?”

### **Par prejudici?laijiem jaut?jumiem**

17 Vispirms ir j?konstat?, ka, ?emot v?r? apst?kli, ka pamatlīetas fakti rad?s pirms 2009. gada 1. decembra, proti, pirms LESD l?guma sp?k? st?šan?s, iesniedz?jtiesas l?gt? interpret?cija attiecas uz EKL 49. pantu, nevis uz LESD 56. pantu.

18 Ar saviem jaut?jumiem, kas j?apl?ko kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b?, pirmk?rt, vaic?, vai EKL 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? ir t?di valsts ties?bu akti k? pamatlīet?, kuros ir paredz?ts, ka finanšu iest?d?m nerezident?m tiek uzlikts nodoklis par šaj? valst? sa?emtaijumi procentiem, nodokli ieturot ien?kumu g?šanas viet?, bez iesp?jas atskait?t profesion?los

izdevumus, savuk?rt finanšu iest?d?m rezident?m netiek piem?rota š?da nodok?u ietur?šana ien?kumu g?šanas viet? un t?s var atskait?t profesion?los izdevumus, kas tieši saist?ti ar veikto finansi?lo darb?bu, un, otrk?rt, k? ir j?nosaka šie izdevumi.

19 Lai atbild?tu uz šiem jaut?jumiem, vispirms ir j?izv?rt?, vai EKL 49. pantam ir pretrun? valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?a ietur?šana ien?kumu g?šanas viet? tiek piem?rota finanšu iest?žu nerezidenšu g?tajai pe??ai, savuk?rt finanšu iest?d?m rezident?m izmaks?tajai pe??ai nodok?u ietur?šana ien?kumu g?šanas viet? netiek piem?rota. Turkl?t ir j?nosaka, vai tas, ka pirm?s min?t?s iest?des atš?ir?b? no otraj?m nevar atskait?t profesion?los izdevumus, kas tieši saist?ti ar attiec?go finansi?lo darb?bu, ir ierobežojums š?s ties?bu normas izpratn?, un apstiprinošas atbildes gad?jum?, vai š?ds ierobežojums var tikt pamatots. Visbeidzot ir j?preciz?, vai var uzskat?t, ka t?das vid?j?s procentu likmes k? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu min?t?s ietilpst profesion?lajos izdevumos, kas tieši saist?ti ar apl?koto finansi?lo darb?bu.

20 Attiec?b? uz pirmo no šiem aspektiem no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pati iesniedz?jtiesa uzskata, ka atš?ir?g? attieksme pamatlīet? tik ?oti neizriet no atš?ir?gas ar nodokli aplikšanas metodes, bet dr?z?k no atteikuma pieš?irt finanšu iest?d?m nerezident?m iesp?ju atskait?t profesion?los izdevumus, lai gan finanšu iest?d?m rezident?m ir š?da iesp?ja. Turkl?t Ties? iesniegtajos materi?los nav neviena cita elementa saist?b? ar šo pirmo l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu aspektu.

21 Š?dos apst?k?os pietiek atg?din?t, k? to nor?d?jusi ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 22. punkt?, ka no Tiesas judikat?ras izriet, ka, lai ar? nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? k? nodok?a uzlikšanas metodes piem?rošana pakalpojumu sniedz?jiem nerezidentiem, š?du nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? nepiem?rojot pakalpojumu sniedz?jiem rezidentiem, veido pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu, tas var tikt pamatots ar t?diem prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, k?, piem?ram, nepieciešam?ba nodrošin?t nodok?u iekas?šanas efektivit?t? (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C?290/04, EU:C:2006:630, 35. punkts, un 2012. gada 18. oktobris, X, C?498/10, EU:C:2012:635, 39. punkts).

22 L?dz ar to EKL 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? t?di valsts ties?bu akti k? pamatlīet?, saska?? ar kuriem nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? tiek piem?rots finanšu iest?žu nerezidenšu g?tajai pe??ai dal?bvalst?, kur? tiek sniegti pakalpojumi, lai gan pe??ai, kas izmaks?ta finanšu iest?d?m š?s dal?bvalsts rezident?m, š?ds nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? netiek piem?rots, ar nosac?jumu, ka nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? piem?rošana finanšu iest?d?m rezident?m ir pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem un nep?rsniedz to, kas nepieciešams izvirz?t? m?r?a sasniegšanai.

23 Run?jot par otru l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu aspektu, ir j?atg?dina, ka Tiesa attiec?b? uz profesion?lo izdevumu, kam ir tieša saikne ar veikto darb?bu, ?emšanu v?r? jau ir nospriedusi, ka pakalpojuma sniedz?ji rezidenti un pakalpojuma sniedz?ji nerezidenti ir sal?dzin?m? situ?cij? (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2003. gada 12. j?nijs, *Gerritse*, C?234/01, EU:C:2003:340, 27. punkts; 2006. gada 6. j?lijs, *Conijn*, C?346/04, EU:C:2006:445, 20. punkts, un 2007. gada 15. febru?ris, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C?345/04, EU:C:2007:96, 23. punkts).

24 Tiesa no t? secin?ja, ka EKL 49. pantam ir pretrun? valsts ties?bu akti, kuros k? visp?r?gs noteikums ir paredz?ts, ka, uzliekot nodokli nerezidentiem, tiek ?emti v?r? bruto ien?kumi, no kuriem nav atskait?ti profesion?lie izdevumi, bet attiec?b? uz rezidentiem ien?kuma nodoklis tiek piem?rots neto ien?kumiem, no kuriem ir atskait?ti min?tie profesion?lie izdevumi (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2003. gada 12. j?nijs, *Gerritse*, C?234/01, EU:C:2003:340, 29. un 55. punkts; 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C?290/04, EU:C:2006:630, 42. punkts, un

2007. gada 15. februāris, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 23. punkts).

25 Šaj? gad?jum?, ?emot v?r? argumentu, ko konkr?ti izvirz?jusi Portug?les Republika un saska?? ar kuru pret finanšu iest?žu sniegtajiem pakalpojumiem saska?? ar EKL 49. pant? paredz?to pakalpojumu sniegšanas br?v?bas principu b?tu j?b?t cit?dai attieksmei nek? pret cit? darb?bas jom? sniegtajiem pakalpojumiem, jo neesot iesp?jams noteikt jebk?du rakstur?gu saikni starp izmaks?m un g?tajiem procentu ien?kumiem, iesniedz?jtiesai rodas jaut?jums, vai š? sprieduma iepriekš?j? punkt? min?to judikat?ru var piem?rot ar? pamatliet?.

26 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka Tiesa nav noš??rusi daž?das pakalpojumu sniegšanas kategorijas. Turkl?t EKL 49. pants, skatot to kopsakar? ar EKL 50. pantu, bez atš?ir?bas attiecas uz vis?m šaj? p?d?j? ties?bu norm? uzskait?taj?m pakalpojumu sniegšanas kategorij?m. Tikai EKL 51. panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka banku pakalpojumu, kas saist?ti ar kapit?la apriti, liberaliz?cija ir j?veic saska?? ar kapit?la aprites liberaliz?ciju. EKL ties?bu norm?s attiec?b? uz kapit?la br?vu apriti nav ietverts neviens elements, kas apstiprin?tu t?zi, saska?? ar kuru pret banku pakalpojumiem vajadz?tu b?t cit?dai attieksmei nek? pret citu pakalpojumu sniegšanu, t?d?? ka neesot iesp?jams noteikt jebk?du rakstur?gu saikni starp izmaks?m un g?tajiem procentu ien?kumiem.

27 L?dz ar to pret finanšu iest?žu sniegtajiem pakalpojumiem saska?? ar EKL 49. pant? paredz?to pakalpojumu sniegšanas br?v?bas principu nav j?b?t cit?dai attieksmei nek? pret cit? darb?bas jom?s sniegtajiem pakalpojumiem.

28 No t? izriet, ka t?di valsts ties?bu akti k? pamatliet?, saska?? ar kuriem finanšu iest?d?m rezident?m tiek uzlikts nodoklis par attiec?gaj? dal?bvalst? g?tajiem procentu ien?kumiem, nepieš?irot t?m iesp?ju atskait?t ar attiec?go darb?bu tieši saist?tos profesion?los izdevumus, lai gan š?da iesp?ja past?v finanšu iest?d?m rezident?m, rada pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu, kas princip? ir aizliegta EKL 49. pant?.

29 Tom?r, k? izriet no Tiesas past?v?g?s judikat?ras, pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojums ir pie?aujams vien?gi tad, ja to attaisno prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi. Turkl?t ar? t?d? gad?jum? š?ds ierobežojums ir j?piem?ro t?, lai nodrošin?tu izvirz?t? m?r?a sasniegšanu un nep?rsniegtu t? sasniegšanai vajadz?go (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 36. punkts).

30 L?dz ar to ir j?p?rbauda, vai pamatliet? apl?koto ierobežojumu var pamatoti attaisnot ar šaj? gad?jum? izvirz?tajiem iemesliem.

31 Šaj? zi??, pirmk?rt, no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka iesniedz?jties? izvirz?tais pamatojums attiecas uz to, ka finanšu iest?d?m nerezident?m tiek piem?rota izdev?g?ka nodok?a likme nek? finanšu iest?d?m rezident?m.

32 Tom?r Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, ka pamatbr?v?bai pret?ju nelabv?l?gu nodok?u rež?mu nevar uzskat?t par sader?gu ar Savien?bas ties?b?m t?p?c, ka iesp?jams ir citas priekšroc?bas (šaj? zi?? skat. spriedums, 2010. gada 1. j?lijs, *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 41. punkts, k? ar? 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 31. punkts).

33 No t? izriet, ka t?du pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu k? pamatliet? nevar pamatot ar apst?kli, ka finanšu iest?d?m nerezident?m tiek piem?rots nodoklis ar zem?ku likmi nek? finanšu iest?d?m rezident?m.

34 Otrk?rt, tiesved?b? Ties? Portug?les Republika apgalvoja, ka tiesisko regul?jumu pamatliet? vienlaic?gi var pamatot ar pras?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m, v?lmi nov?rst dubultu attiec?go profesion?lo izdevumu atskait?šanu un vajadz?bu nodrošin?t efekt?vu nodok?u piedzi?u.

35 Pirmk?rt, attiec?b? uz sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m ir j?atg?dina, ka Tiesa skaidri ir atzinusi, ka sabalans?ta nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m saglab?šana ir likum?gs m?r?is un ka, ja nav Eiropas Savien?bas pie?emtu unifik?cijas vai saska?ošanas normu, tad dal?bvalstu zi?? paliek vienošan?s ce?? vai vienpus?ji noteikt savu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?šanas krit?rijus, it ?paši, lai nov?rstu dubultu nodok?u uzlikšanu (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C?657/13, EU:C:2015:331, 42. punkts).

36 Tom?r no Tiesas judikat?ras ar? izriet, ka, ja dal?bvalstis izmanto š?du br?v?bu un divpus?j?s konvencij?s par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu nosaka faktorus, no kuriem ir atkar?ga kompetences sadale nodok?u jom?, t?m ir pien?kums iev?rot vien?dz?gas attieksmes principu un Savien?bas prim?raj?s ties?b?s garant?t?s p?rvietošan?s br?v?bas (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C?241/14, EU:C:2015:766, 37. punkts).

37 K? to nor?d?jusi ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 59.–62. punkt?, šaj? gad?jum? nav nevienna elementa, kas paskaidrotu, k?d? veid? no nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma izriet?tu pras?ba, ka pret finanšu iest?d?m nerezident?m attiec?b? uz profesion?lo izdevumu, kas tieši saist?ti ar to ien?kumiem, kuri apliekami ar nodokli šaj? dal?bvalst?, atskait?šanu b?tu j?b?t nelabv?l?g?kai attieksmei nek? pret finanšu iest?d?m rezident?m.

38 Otrk?rt, attiec?b? uz v?lmi nov?rst profesion?lo izdevumu dubultu atskait?šanu, kas var b?t saist?ta ar kr?pšanas apkarošanu nodok?u jom?, pietiek nor?d?t, ka, vien?gi atsaucoties uz – un nek?di cit?di nepreciz?jot – iesp?jamo risku, ka apl?kotie izdevumi var tikt atskait?ti otrreiz pakalpojuma sniedz?ja rezidences valst?, nepier?dot, ka šo risku ne??va nov?rst pamatlitas faktu rašan?s laik? sp?k? esoš? Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?va 77/799/EK par dal?bvalstu kompetentu iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu tiešo un netiešo nodok?u jom? (OV 1977, L 336, 15. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direkt?vu 2001/106/EK (OV 2004, L 359, 30. lpp.), Portug?les Republika nav pat devusi iesp?ju Tiesai izv?rt?t š? argumenta piem?rojam?bu (šaj? zi?? skat. skat. spriedumu, 2015. gada 24. febru?ris, *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 52. punkts).

39 Trešk?rt, attiec?b? uz nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u iekas?šanas efektivit?ti, ir j?atg?dina, ka, lai ar? Tiesa ir nospriedusi, ka š?ds m?r?is ir prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, kas var attaisnot pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu (it ?paši skat. spriedumus, 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C?290/04, EU:C:2006:630, 35. un 36. punkts, k? ar? 2012. gada 18. oktobris, X, C?498/10, EU:C:2012:635, 39. punkts), š?ds ierobežojums turkl?t ir j?piem?ro t?d?j?di, lai nodrošin?tu izvirz?t? m?r?a sasniegšanu un nep?rsniegtu t? sasniegšanai vajadz?go (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, X, C?498/10, EU:C:2012:635, 36. punkts).

40 Attiec?b? uz pamatliet? apl?koto ierobežojumu ir j?konstat?, ka tas nav vajadz?gs, lai nodrošin?tu /RC piedzi?as efektivit?ti.

41 K? ?ener?ladvok?te nor?d?jusi savu secin?jumu 70.–72. punkt?, vispirms ir j?uzsver, ka Portug?les Republikas izvirz?tais arguments, saska?? ar kuru iesp?jas pie?iršana person?m, kurās ar nodokli tiek apliktas da??ji, atskait?t profesion?los izdevumus, kas tieši saist?ti ar š?s dal?bvalsts teritorij? sniegtajiem pakalpojumiem, rad?tu administrat?vo slogu valsts nodok?u

iest?d?m, *mutatis mutandis* attiecas ar? uz person?m, kas ar nodokli tiek apliktas piln?b?.

42 Turkl?t papildu administrat?vais slogans, kas, iesp?jams, ir j?uz?emas pakalpojuma adres?tam, jo tam ir j??em v?r? profesion?lie izdevumi, kuru atskait?šanu ir piepras?jis pakalpojuma sniedz?js, past?v tikai t?d? sist?m?, kur? ir paredz?ts, ka šai atskait?šanai ir j?b?t veikta, pirms tiek piem?rots nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, un t?tad no t?s ir iesp?jams izvair?ties, ja pakalpojumu sniedz?jam ir at?auts atsaukties uz sav?m atskait?šanas ties?b?m iest?d?, kad tiek iekas?ts *IRC*. Š?d? gad?jum? ties?bas uz atskait?šanu materializ?sies, atmaks?jot da?u no nodok?a, kas ietur?ts ien?kumu g?šanas viet?.

43 Visbeidzot, pakalpojumu sniedz?jam ir j?izlemj, vai tas uzskata par lietder?gu ieguld?t l?dzek?us t?du dokumentu sagatavošan? un tulkošan?, kas dom?ti, lai pier?d?tu profesion?lo izdevumu, kuru atskait?šanu tas pieprasa, patiesumu un faktisko summu.

44 Attiec?b? uz l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu trešo aspektu, proti, to, k?d? veid? ir j?nosaka profesion?lie izdevumi, kas tieši saist?ti ar procentu ien?kumiem, kuri izriet no aizdevuma l?guma pamatljet?, ir j?atg?dina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka dal?bvalsts, kas rezidentiem pieš?ir iesp?ju atskait?t š?dus izdevumus, princip? nevar ne?emt v?r? š?dus pašus izdevumus attiec?b? uz nerezidentiem (spriedums, 2007. gada 15. febru?ris, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C?345/04, EU:C:2007:96, 23. punkts).

45 No t? izriet, ka, run?jot par min?to izdevumu ?emšanu v?r?, pret nerezidentiem princip? ir j?b?t t?dai pašai attieksmei k? pret rezidentiem un tiem ir j?b?t t?dai pašai iesp?jai atskait?t izdevumus, k? ir at?auts rezidentiem.

46 Turkl?t no Tiesas judikat?ras izriet, ka ar profesion?liem izdevumiem, kas ir tieši saist?ti ar taj? dal?bvalst? g?tajiem ien?kumiem, kur? ir veikta darb?ba, ir j?saprot š?s darb?bas rad?tie izdevumi, kas t?d?j?di ir vajadz?gi t?s ?stenošanai (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2015. gada 24. febru?ris, *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

47 Attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanu pamatljet?, proti, aizdevuma pieš?iršanu, ir j?konstat?, ka š?da pakalpojuma sniegšanas pabeigšana noteikti rada t?dus profesion?los izdevumus, k?, piem?ram, ar ce?u, dz?vošanu, k? ar? ar juridisko pal?dz?bu vai pal?dz?bu nodok?a jaut?jumos saist?tos izdevumus, attiec?b? uz kuriem ir relat?vi vienk?rši noteikt tiešo saikni ar konkr?to aizdevumu, k? ar? pier?d?t faktisko summu. T? k? pret person?m, kas ar nodokli tiek apliktas da??ji, ir j?b?t t?dai pašai attieksmei k? pret person?m, kas ar nodokli tiek apliktas piln?b?, t?m attiec?b? uz izdevumiem ir j?pieš?ir t?das pašas atskait?šanas iesp?jas, pak?aujot t?s t?d?m paš?m pras?b?m it ?paši attiec?b? uz pier?d?šanas pien?kumu.

48 Ir j?piebilst, ka š?das darb?bas ?stenošana ir saist?ta ar? ar finans?šanas izdevumiem, kuri princip? ir j?uzskata par vajadz?giem min?t?s darb?bas veikšanai, bet attiec?b? uz kuriem var izr?d?ties gr?t?k konstat?t tiešo saikni ar konkr?to finanšu aizdevumu vai faktisko summu. Š?ds pats apsv?rums, k? ar? nor?d?jusi ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 39. punkt?, attiecas ar? uz to da?u no finanšu iest?des visp?r?jiem izdevumiem, kurus var uzskat?t par vajadz?giem konkr?t? finanšu aizdevuma pieš?iršanai.

49 Tom?r apst?klis vien, ka š?du pier?d?jumu ir gr?t?k iesniegt, nevar ?aut dal?bvalstij absol?t? veid? atteikt nerezidentiem, person?m, kas ar nodokli tiek apliktas da??ji, atskait?šanu, ko t? piem?ro rezidentiem, person?m, kas ar nodokli tiek apliktas piln?b?, jo *a priori* nevar izsl?gt, ka nerezidents var iesniegt atbilstošus apliecinošus dokumentus, kas ?autu dal?bvalsts, kur? tiek uzlikts nodoklis, nodok?u iest?d?m skaidri un prec?zi p?rbaud?t to profesion?lo izdevumu patiesumu un b?t?bu, kuru atskait?šana tiek l?gta (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2009. gada 27. janv?ris, *Porsche*, C?318/07, EU:C:2009:33, 53. punkts, k? ar? 2016. gada 26. maijs, *Kohll un Kohll-Schlesser*

, C?300/15, EU:C:2016:361, 55. punkts).

50 Faktiski nekas attiec?g?s nodok?u iest?des nekav? no nerezidenta piepras?t pier?d?jumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai izv?rt?tu, vai ir izpild?ti attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum? noteiktie izdevumu atskait?šanas nosac?jumi, un t?d?j?di – vai ir j?pieš?ir piepras?tais atskait?jums (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2009. gada 27. janv?ris, *Persche*, C?318/07, EU:C:2009:33, 54. punkts, 2016. gada 26. maijs, *Kohll* un *Kohll-Schlesser*, C?300/15, EU:C:2016:361, 56. punkts).

51 Š?d? kontekst? ir j?konstat?, ka Portug?les vald?ba nav iesniegusi nevienu nor?di attiec?b? uz iemesliem, kuriem var?tu b?t pretrun? tas, ka valsts nodok?u iest?des ?em v?r? finanšu iest?žu nerezidenšu iesniegtos pier?d?jumus.

52 Iesniedz?jtiesai, kas izskata str?du pamatliet? un kurai ir j?uz?emas atbild?ba par tais?mo spriedumu, šaj? str?d? ir j?nosaka, pirmk?rt, kurus no *KBC* deklar?tajiem izdevumiem var uzskat?t par profesion?lajiem izdevumiem, kas tieši saist?ti ar attiec?go finansi?lo darb?bu valsts ties?bu aktu izpratn?, un, otrk?rt, k?da ir visp?r?jo izdevumu da?a, kuru var uzskat?t par tieši saist?tu ar šo darb?bu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2007. gada 15. febru?ris, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C?345/04, EU:C:2007:96, 26. punkts).

53 Šaj? zi?? ir j?piebilst, ka, ja valsts ties?bu aktos finanšu iest?d?m rezident?m nav at?auts, apr??inot raduš?s finans?šanas izmaksas, ?emt v?r? t?das procentu likmes, k?das iesniedz?jtiesa min?jusi trešaj? prejudici?laj? jaut?jum?, šai tiesai pamatlietas situ?cij? nevajadz?tu ?emt v?r? š?das likmes.

54 T?s faktiski ir tikai vid?j?s procentu likmes, kas tiek piem?rotas starpbanku finans?šanai, un t?s neatbilst faktiski esošaj?m finanšu izmaks?m. Turkl?t, k? ar? izriet no Ties? iesniegtajiem materi?liem, pamatliet? apl?kotais aizdevums faktiski netika finans?ts vien?gi no *KBC* m?tesuz??muma un cit?m bank?m aizg?tajiem l?dzek?iem, bet gan ar? no *KBC* klientu veiktajiem ieguld?jumiem.

55 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka:

- EKL 49. pantam nav pretrun? valsts ties?bu akti, saska?? ar kuriem nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? tiek piem?rots finanšu iest?žu nerezidenšu g?tajai pe??ai dal?bvalst?, kur? tiek sniegti pakalpojumi, lai gan pe??ai, kas izmaks?ta finanšu iest?d?m š?s dal?bvalsts rezident?m, š?ds nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? netiek piem?rots, ar nosac?jumu, ka nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? piem?rošana finanšu iest?d?m rezident?m ir pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem un nep?rsniedz to, kas nepieciešams izvirz?t? m?r?a sasniegšanai;
- EKL 49. pantam ir pretrun? t?di valsts ties?bu akti k? pamatliet?, saska?? ar kuriem finanšu iest?d?m nerezident?m parasti tiek uzlikts nodoklis par attiec?gaj? dal?bvalst? g?tajiem procentu ien?kumiem, nepieš?irot t?m iesp?ju atskait?t ar attiec?go darb?bu tieši saist?tos profesion?los izdevumus, lai gan š?da iesp?ja past?v finanšu iest?d?m rezident?m;
- iesniedz?jtiesai, pamatojoties uz valsts ties?b?m, ir j?izv?rt?, k?di ir profesion?lie izdevumi, kurus var uzskat?t par tieši saist?tiem ar attiec?go darb?bu.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

56 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot

apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

**EKL 49. pantam nav pretrun? valsts ties?bu akti, saska?? ar kuriem nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? tiek piem?rots finanšu iest?žu nerezidenšu g?tajai pe??ai dal?bvalst?, kur? tiek sniegti pakalpojumi, lai gan pe??ai, kas izmaks?ta finanšu iest?d?m š?s dal?bvalsts rezident?m, š?ds nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? netiek piem?rots, ar nosac?jumu, ka nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? piem?rošana finanšu iest?d?m rezident?m ir pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem un nep?rsniedz to, kas nepieciešams izvirz?t? m?r?a sasniegšanai.**

**EKL 49. pantam ir pretrun? t?di valsts ties?bu akti k? pamatlief?, saska?? ar kuriem finanšu iest?d?m nerezident?m parasti tiek uzlikts nodoklis par attiec?gaj? dal?bvalst? g?tajiem procentu ien?kumiem, nepieš?irot t?m iesp?ju atskait?t ar attiec?go darb?bu tieši saist?tos profesion?los izdevumus, lai gan š?da iesp?ja past?v finanšu iest?d?m rezident?m.**

**Iesniedz?jtiesai, pamatojoties uz valsts ties?b?m, ir j?izv?rt?, k?di ir profesion?lie izdevumi, kurus var uzskat?t par tieši saist?tiem ar attiec?go darb?bu.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – portug??u.