

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 5. jūlijā (*)

Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Nodokļu tiesību akti – Atlīdzības par sniegtajiem pakalpojumiem dēļ radušos izdevumu kā ar saimniecisko darbību saistītu izdevumu atskaitīšana – Attiecībā pret tūdu pakalpojumu sniedzēju radušās izmaksas, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī, kurā viņam nav jāmaksā ienākumu nodoklis vai kurā viņam tiek piemērots ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms – No pienākuma pierādīt pakalpojuma faktisko un godīgo raksturu un atlīdzības par to parasto apmēru atkarīgs atskaitījums – Šķērsli – Pamatojums – Cēša pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas – Nodokļu kontroles efektivitāte – Sabalansēts kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā – Samērīgums

Lieta C-318/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour de cassation* (Beļģija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2010. gada 18. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 2. jūlijā, tiesvedībā

Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)

pret

État belge.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], E. Levits (referents), Ž. Ž. Kāzels [J.-J. Kasser] un M. Bergere [M. Berger],

ģenerālvokāts P. Kruss Viljalons [P. Cruz Villalón],

sekretāre R. Šereša [R. Šereš], administratore,

ģemotvārā rakstveida procesā un 2011. gada 16. jūnijā tiesas sēdī,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)* vārdā – D. Garabedian un E. Traversa, advokāti,
- Beļģijas valdības vārdā – J.-C. Halleux un M. Jacobs, pārstāvji,
- Francijas valdības vārdā – G. de Bergues un N. Rouam, pārstāvji,
- Portugāles valdības vārdā – L. Inez Fernandes un J. Menezes Leitão, kā arī S. Jaulino, pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – H. Walker, pārstāve,

– Eiropas Komisijas v?rd? – R. Lyal un J.-P. Keppenne, p?rst?vji,
noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2011. gada 29. septembra tiesas s?d?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t EKL 49. pantu.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA* (turpm?k tekst? – “*SIAT*”) un *État Belge*, ko p?rst?v finanšu ministrs, saist?b? ar *État Belge* atteikumu atskait?t k? ar saimniecisko darb?bu saist?tus izdevumus naudas summas BEF 28 402 251 apm?r?, ko š? sabiedr?ba, 1997. gada 31. decembr? sl?dzot gr?matved?bas kontus, bija nor?d?jusi izdevumu sada??.

Atbilstoš?s Be??ijas ties?bu normas

3 1992. gada ien?kuma nodok?a kodeksa [*Code des impôts sur les revenus de 1992*] (turpm?k tekst? – “1992. gada *CIR*”) 26. pant? ir paredz?ts:

“Neierobežojot 49. panta piem?rošanu un iev?rojot 54. panta noteikumus, ja Be??ij? dibin?ts uz??mums pieš?ir iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bas, t?s tiek pieskait?tas š? uz??muma pe??ai, ja vien š?das priekšroc?bas netiek ieskait?tas sa??m?ja ien?kumos, kas ir apliekami ar nodokli.

Ne?emot v?r? pirmaj? da?? paredz?to ierobežojumu, uz??muma pe??ai tiek pieskait?tas iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bas, kuras uz??mums pieš?ir:

[..]

2° 227. pant? nor?d?tam nodok?a maks?t?jam vai ?rvalsts uz??mumam, kas atbilstoši uz??muma dibin?šanas valsts ties?bu aktiem netiek aplikts ar ien?kuma nodokli vai kuram tiek piem?rots iev?rojami labv?l?g?ks nodok?u rež?ms nek? Be??ij? dibin?tam uz??mumam;

[..].”

4 1992. gada *CIR* 49. pant? ir noteikts:

“K? ar saimniecisko darb?bu saist?tus izdevumus dr?kst atskait?t izdevumus, ko nodok?a maks?t?js ir veicis vai sedzis taks?cijas period?, lai g?tu vai saglab?tu ar nodokli apliekamus ie??mumus, un kuru autentiskumu un summu apliecina attaisnojoši dokumenti vai, ja tas nav iesp?jams, likum? atz?ti visu citu veidu pier?d?jumi, iz?emot zv?restu.

Izdevumi, kas veikti vai segti taks?cijas period?, ir t?di izdevumi, ko faktiski samaks? vai sedz šaj? period? vai kas ieguvuši radušos un negroz?mu par?du vai zaud?jumu ?paš?bas un kas tiek iegr?matoti k? izdevumi.”

5 Atbilstoši 1992. gada *CIR* 53. pantam:

“Par izdevumiem, kas saist?ti ar saimniecisko darb?bu, nav uzskat?mi:

[..]

10° Jebk?di izdevumi, cikt?l tie nesam?r?gi p?rsniedz saimniecisk?s darb?bas vajadz?bas; [..].”

6 1992. gada *CIR* 54. pant? ir noteikts:

“Procenti, maksa par patent?ta izgudrojuma, ražošanas tehnikas izmantošanas ties?bu un citu l?dz?gu ties?bu pieš?iršanu vai atl?dz?ba par pieg?di vai pakalpojumiem nav uzskat?ma par izdevumiem, kas saist?ti ar saimniecisko darb?bu, ja t? tieši vai netieši tiek samaks?ta vai segta 227. pant? min?tajai apliekamajai personai vai ?rvalstu sabiedr?bai, kurai saska?? ar t?s re?istr?cijas valsts ties?bu aktiem šaj? valst? ien?kuma nodoklis nav j?maks? vai ar? uz to saist?b? ar konkr?tajiem ien?kumiem attiecas iev?rojami labv?l?g?ks nodok?u re?ž?ms par to, k?ds attiec?b? uz šiem ien?kumiem ir noteikts Be??ij?, ja vien apliekam? persona ar jebk?diem likum? noteiktajiem l?dzek?iem nepier?da, ka š? atl?dz?ba atbilst faktiskiem un god?giem dar?jumiem un nep?rsniedz parast?s robežas.”

7 Saska?? ar 1992. gada *CIR* 227. panta 2°. punktu nerezidentu nodokli maks? tostarp ?rvalstu sabiedr?bas, kuru juridisk? adrese, galven? uz??m?jdarb?bas veikšanas vieta, vad?bas vai administrat?v? m?tne nav Be??ij?.

Pamattiesved?ba un prejudici?lais jaut?jums

8 *SIAT*, saska?? ar Be??ijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba, 1991. gad? kop? ar Nig?rijas grupu nodibin?ja kop?gu meitassabiedr?bu, lai audz?tu palmu plant?cijas palmu e??as ieguvei.

9 Vienošan?s starp pus?m paredz?ja, pirmk?rt, ka *SIAT* sniegs pakalpojumus par atl?dz?bu un kop?gajai meitassabiedr?bai p?rdos iek?rtas un, otrk?rt, ka da?u no t?d?j?di g?tajiem ien?kumiem k? komisijas maksu par uz??m?jdarb?bas uzs?kšanu nodos Nig?rijas grupas galvenajai sabiedr?bai, proti, Luksemburg? re?istr?tai sabiedr?bai *Megatrade International SA* (turpm?k tekst? – “*MISA*”).

10 1997. gad? puses uzs?ka sarunas par konkr?to komisijas maksas summu, k?da j?maks? *SIAT*. Šo sarunu rezult?t? partner?ba tika izbeigta un *SIAT* ap??m?s samaks?t *MISA* USD 2 000 000 visu r??inu nok?rtošanai.

11 Rezult?t? *SIAT*, 1997. gada 31. decembr? sl?dzot gr?matved?bas kontus, izdevumu sada?? iek??va summu BEF 28 402 251, kas tika samaks?ta *MISA* k? komisijas maksa.

12 Konstat?jusi, ka *MISA* ir holdinga sabiedr?ba, uz kuru attiecas Luksemburgas 1929. gada 31. j?lija Likums par finanšu holdinga sabiedr?bu nodok?u re?ž?mu [*loi sur le régime fiscal des sociétés de participations financières*], un ka t?d?j?di t? nav t?da paša nodok?a, k?ds attiecas uz sabiedr?b?m Be??ij?, maks?t?ja, Be??ijas nodok?u administr?cija (turpm?k tekst? – “nodok?u administr?cija”) piem?roja 1992. gada *CIR* 54. pantu un neat??va atskait?t naudas summu BEF 28 402 251 apm?r? k? ar saimniecisko darb?bu saist?tus izdevumus.

13 P?c tam, kad *SIAT* bija c?lusi pras?bu par nodok?u administr?cijas l?mumu, *Tribunal de première instance de Bruxelles* [Briseles Pirm?s instances tiesa] ar 2003. gada 21. febru?ra spriedumu un *Cour d'appel de Bruxelles* [Briseles Apel?cijas tiesa] ar 2008. gada 12. marta spriedumu apstiprin?ja š?s administr?cijas nost?ju.

14 *SIAT* iesniedza kasācijas sūdzību *Cour de cassation* [Kasācijas ties], kura, šauboties par EKL 49. panta interpretāciju, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [EKL 49. pants] šajā lietā piemērojam redakcijā, kad lietas faktiskie apstākļi ir radušies pirms Lisabonas līguma spēkā stāšanās 2009. gada 1. decembrī, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauti tādā daļebvalsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem atlīdzība par piegādi vai pakalpojumiem netiek uzskatīta par atskaitīmiem ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, ja tie ir samaksāti vai piešķirti tieši vai netieši citā daļebvalstī dzīvojošam nodokļa maksātājam vai īrvalstu uzņēmumam, kuriem atbilstoši reģistrācijas valsts tiesību aktiem netiek uzlikts ienākuma nodoklis vai uz kuriem šo ienākumu sakarā attiecas daudz labvēlīgāks nodokļu režīms nekā tas, kāds uz šiem ienākumiem tiek attiecināts tajā daļebvalstī, kuras tiesību akti tiek aplūkoti šajā lietā, ja vien nodokļu maksātājs jebkurā likumāg veidā nepierāda, ka šā atlīdzība atbilst faktiskiem un godīgiem darījumiem un ka tā nepārsniedz parastās robežas, lai gan šāds pierādījums netiek prasīts, lai atskaitītu atlīdzību par piegādi vai pakalpojumiem, kurus saņem šīs daļebvalsts rezidents nodokļu maksātājs, pat ja šim nodokļu maksātājam nav jāmaksā ienākuma nodoklis vai tas ir jāmaksā atbilstoši ievērojami labvēlīgākam nodokļu režīmam nekā tas, kāds ir paredzēts šīs valsts vispārējās tiesību aktos”

Par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu

Ievada apsvērumi

15 Kā izriet no līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem, ar saimniecisko darbību saistīto izdevumu atskaitīšanas vispārējais regulējums ir ietverts 1992. gada CIR 49. pantā, saskaņā ar kuru izdevumi ir atskaitīmi kā ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi gadījumā, ja tie ir nepieciešami, lai gūtu vai saglabātu ar nodokli apliekamus ieņēmumus, un ja nodokļu maksātājs ir pierādījis to autentiskumu un summu (turpmāk tekstā – “vispārējais regulējums”).

16 Pamatlietā *SIAT* apšaubā 1992. gada CIR 54. pantā ietvertā speciālā regulējuma – uz kuru atsaucās nodokļu administrācija, lai noraidītu šīs sabiedrības iesniegto līgumu atskaitīt ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus – saderību ar Savienības tiesību m. Saskaņā ar minēto 54. pantu atlīdzība par piegādi vai pakalpojumiem, ko maksā Beļģijas nodokļu maksātāji citā daļebvalstī reģistrētiem nodokļu maksātājiem, kurā šiem pārdājiem minētajiem ienākuma nodoklis nav jāmaksā vai ar to uz tiem saistībā ar konkrētajiem ienākumiem attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms par to, kāds attiecas uz šiem ienākumiem ir noteikts Beļģijā, netiek uzskatīti par atskaitīmiem ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, ja vien Beļģijas nodokļu maksātājs nepierāda, ka šā atlīdzība atbilst faktiskam un godīgam darījumam un nepārsniedz parastās robežas (turpmāk tekstā – “speciālais regulējums”).

17 Līdz ar to jāuzskata, ka ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vai EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tās valsts tiesiskais regulējums, kods ir pamatliet, saskaņā ar kuru atlīdzība par piegādi vai pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs rezidents maksā sabiedrībai nerezidentei, netiek uzskatīta par atskaitīmiem ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, ja pārdājai minētajai reģistrācijas dalībvalstī ienākuma nodoklis nav jāmaksā vai arī uz to saistībā ar konkrētajiem ienākumiem attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms par to, kods attiecībā uz šiem ienākumiem ir noteikts pirmajā dalībvalstī, ja vien nodokļu maksātājs nepierēda, ka šā atlīdzība atbilst faktiskiem un godīgiem darījumiem un nepārsniedz parastās robežas, kamēr saskaņā ar vispārīgo regulējumu šāda atlīdzība ir atskaitāma kā ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi, ja tie ir nepieciešami, lai gūtu vai saglabātu ar nodokli apliekamus ieņēmumus, un ja nodokļu maksātājs ir pierādījis to autentiskumu un summu.

Par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojuma esamību

18 Tiesa vairākkārt ir lūmusi, ka EKL 49. pants nepieļauj jebkāda tās valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku nekā pakalpojumu sniegšanu dalībvalsts teritorijā (skat. it īpaši 2009. gada 11. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-155/08 un C-157/08 X un *Passenheim-van Schoot*, Krājums, I-5093. lpp., 32. punkts un tajā minētā judikatūra). Valsts pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu, ir uzskatāmi par ierobežojumiem pakalpojumu sniegšanas brīvībai (skat. it īpaši 2008. gada 4. decembra spriedumu lietā C-330/07 *Jobra*, Krājums, I-9099. lpp., 19. punkts, un 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-287/10 *Tankreederei I*, Krājums, I-14233. lpp., 15. punkts).

19 Turklāt saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru EKL 49. pants ir paredzētas tiesības ne tikai pakalpojumu sniedzējam pašam, bet arī minēto pakalpojumu saņēmējam (skat. 1999. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-294/97 *Eurowings Luftverkehr*, Recueil, I-7447. lpp., 34. punkts; 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Krājums, I-9461. lpp., 32. punkts, kā arī 2010. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-233/09 *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, Krājums, I-6645. lpp., 24. punkts).

20 Pēc šāda precizējuma nevar piekrist Francijas valdības rakstveida apsvērumos apgalvotajam, ka attiecībā uz izdevumu, kas saistīti ar saimniecisko darbību, atskaitīšanu ir piemērojami vieni un tie paši materiālie nosacījumi saskaņā gan ar vispārīgo, gan speciālo regulējumu.

21 Saskaņā ar vispārīgo regulējumu nodokļu maksātājam ir jāpierēda radušos izdevumu autentiskums un summa, savukārt, kā apgalvo Beļģijas valdība, nodokļu iestāde pieņem, ka šie izdevumi ir nepieciešami, lai gūtu vai saglabātu ar nodokli apliekamus ieņēmumus. Turklāt saskaņā ar 1992. gada C/R 53. panta 10. punktu izdevumu summa nedrīkst nepamatoti pārsniegt saimnieciskās darbības vajadzības.

22 Turpretim saskaņā ar speciālo regulējumu, lai atspēkotu izdevumu neatskaitāmības prezumciju, nodokļu maksātājam ir jāpierēda, pirmkārt, ka šie izdevumi atbilst faktiskiem un godīgiem darījumiem, kas nozīmē – saskaņā ar 1992. gada C/R administratīvajā vadlīnijā, uz kurām Tiesā atsaucās gan SIAT, gan Komisija, – ka viņam ir jāpierēda, ka izmaksas iekāujas parastajās saimnieciskajās darbībās, atbilst rēķnieciskai, komerciālai vai finansiālai vajadzībai un ka tām ir rodams vai parasti ir jārod pamatojums uzņēmuma darbības kopumā. Tāpat no šā komentāra izriet, ka šajā ziņā nav pietiekami iesniegt juridiski pareizi noformētus dokumentus, bet vispirms ir jāpanāk, lai nodokļu administrācijas ierēdnim rastos pamatota pārliecība par to, ka attiecīgā darījumi ir faktiski un godīgi. Kā Tiesai iesniegtajos apsvērumos norādīja Beļģijas valdība, lai panāktu [izdevumu] atskaitīšanu, nodokļu maksātājam ir jāpierēda, ka nav notikuši

fiktīvi darījumi.

23 Otrkārt, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka attiecīgā profesionālie izdevumi nepārsniedz parastās robežas, kas saskaņā ar paskaidrojumiem, kurus tiesas sēdē Tiesā sniedza Beļģijas valdība, nozīmē, ka attiecīgais darījums ir jāsalīdzina ar tirgus dabābnieku parasto praksi, savukārt – kā tika atgādāts šā sprieduma 21. punktā – 1992. gada CIR 53. panta 10. punktā, runājot par ar profesionālo darbību saistītiem izdevumiem par labu Beļģijā reģistrētiem nodokļu maksātājiem, ir aizliegts atskaitīt tikai tos izdevumus, kas izrādās “nepamatoti”.

24 Līdz ar to ir jākonstatē, ka 1992. gada CIR 54. pantā paredzētā prezumcija par neatskaitīmiem ar profesionālo darbību saistītiem izdevumiem, kā arī materiālie nosacījumi, saskaņā ar kuriem ir jāveic to eventuelā atskaitīšana, samazina atskaitīšanas iespējamību, piemērojot šo pantu, nekā tas ir gadījumā, ja tiek piemērots šā paša kodeksa 49. pantā paredzētais vispārējais regulējums.

25 Turklāt jāuzsver, ka speciālais regulējums var tikt piemērots gadījumā, ja atļdzība tiek maksāta pakalpojumu sniedzājiem, kuriem saskaņā ar to reģistrācijas dabābvalsts tiesību aktiem nav jāmaksā ienākuma nodoklis vai arī uz tiem saistībā ar konkrētajiem ienākumiem attiecas “ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms par to, kāds attiecībā uz šiem ienākumiem ir noteikts Beļģijā”.

26 Kā atzīst Beļģijas valdība, neesot normatīvam vai administratīvam regulējam par to, kas ir jāsaprot ar “ievērojami labvēlīgāku nodokļu režīmu par to, kāds attiecībā uz šiem ienākumiem ir noteikts Beļģijā”, nodokļu administrācijai katrā konkrētā gadījumā ir jāveic šā speciāla regulējuma piemērojamības izvērtēšana, ko kontrolē valsts tiesas.

27 Šādos apstākļos minētā speciāla regulējuma piemērošanas joma nav iepriekš pietiekami precīzi noteikta, un situācijā, kad pakalpojumu sniedzājs ir reģistrēts dabābvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste, un uz to attiecas labvēlīgāks nodokļu režīms par to, kāds attiecībā uz šiem ienākumiem ir noteikts Beļģijā, pastāv neskaidrības attiecībā uz to, vai minētais režīms tiks uzskatīts par “ievērojami labvēlīgāku nodokļu režīmu”, un līdz ar to, vai būs piemērojams speciālais regulējums.

28 Tādējādi šāds speciālais regulējums, kurā ir paredzēti stingrāki nosacījumi ar profesionālo darbību saistīto izdevumu atskaitīšanai nekā vispārējā regulējuma paredzētie un kura piemērošanas joma nav iepriekš precīzi noteikta, var, pirmkārt, gan atturēt Beļģijas nodokļu maksātājus īstenot viēu tiesības uz pakalpojumu brīvību atvērt un izmantot citā dabābvalstī reģistrētu pakalpojumu sniedzāju sniegtos pakalpojumus, gan, otrkārt, atturēt šos pakalpojumu sniedzājus piedāvāt savus pakalpojumus Beļģijā reģistrētiem saņēmējiem (šajā ziņā skat. 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia un Ramstedt, Recueil*, I-6817. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 No minētā izriet, ka 1992. gada CIR 54. pants ir uzskatāms par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu EKL 49. panta izpratnē.

30 Šādu secinājumu neatspēko Beļģijas, Francijas un Portugāles valdības argumenti, saskaņā ar kuriem, ņemot vērā pierādīšanas pienākuma prasības, nodokļu maksātājs rezidents, kurš maksā citam rezidentam, atrodas objektīvi atšķirīgā situācijā no tā, kādā atrodas nodokļu maksātājs rezidents, kurš maksā nerezidentam, uz kuru attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms nekā Beļģijas nodokļu režīms. Šīs valdības bētibē apgalvo, ka risks attiecībā uz to, ka darījuma pamatmērķis ir izvairīšanās no nodokļa samaksas, kurš parastā situācijā būtu jāmaksā, pastāv tikai pēdējā minētajā situācijā, un ka nodokļu maksātājs rezidents, kas ir pakalpojuma saņēmējs, atrodas labākā situācijā attiecībā uz darījuma faktiskā un godīgā rakstura

pierādīšanu, jo citā dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste, reģistrētie pakalpojumu sniedzēji nav tieši pakāuti Beļģijas nodokļu administrācijas kontrolei.

31 Jāatzīmē, ka attiecībā uz nodokļu priekšrocību, proti, iespēju atskaitīt kā ar profesionālo darbību saistītus izdevumus atļautību, kas samaksāta pakalpojumu sniedzējam, šo pakalpojumu saņēmējs, kas ir Beļģijas rezidents, neatrodas atšķirīgā situācijā atkarībā no tā, vai minētais pakalpojumu sniedzējs ir vai nav reģistrēts tajā pašā dalībvalstī un vai uz minēto pakalpojumu sniedzēju citā dalībvalstī attiecas vairāk vai mazāk labvēlīgs nodokļu režīms. Visos šajos gadījumos pastāv iespēja, ka pakalpojuma saņēmējiem ir radušies faktiski izdevumi, kas pamato šo izdevumu kā ar profesionālo darbību saistītu izdevumu atskaitīšanu, ja ir izpildīti nosacījumi minēto nodokļu priekšrocību saņemšanai.

32 Taisnība, ka pakalpojumu sniedzēji nerezidenti nav tieši pakāuti Beļģijas nodokļu administrācijas kontrolei. Tomēr atšķirīgā attieksmē pamatlietā skar nevis pakalpojumu sniedzēju atkarību no tā, vai viņi ir vai nav reģistrēti Beļģijā, bet gan šo pakalpojumu saņēmēju rezidentus, kuri ir tieši pakāuti šīs administrācijas kontrolei. Runājot par šiem pakalpojumu saņēmējiem, nodokļu administrācija var ne tikai noteikt nosacījumus, kādi jāizpilda, lai varētu saņemt minētās nodokļu priekšrocības, kuru mērķis ir nodrošināt, ka šīs priekšrocības netiek piešķirtas gadījumos, kad darījuma pamatmērķis ir izvairīšanās no nodokļa samaksas, kurš parastā situācijā būtu jāmaksā, bet var veikt arī šajā ziņā nepieciešamās kontroles un pārbaudes.

33 Šādos apstākļos fakts, ka no nodokļu administrācijas viedokļa krāpšanas risks noteiktās situācijās ir augstāks nekā citās situācijās, neietekmē situācijas, kādā atrodas pakalpojumu saņēmēji, lūdzību.

Par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojuma pamatotību

34 No Tiesas judikatūras izriet, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums ir pieļaujams tikai tad, ja tam ir leģitīms un ar EK līgumu saderīgs mērķis un ja to attaisno primārie vispārīgo interešu apsvērumi, ciktāl šāds ierobežojums šādā gadījumā ir piemērots, lai nodrošinātu attiecīgā mērķa sasniegšanu, un nepārsniedz to, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (skat. it īpaši 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-398/95 *SETTG, Recueil*, I-3091. lpp., 21. punkts; 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-341/05 *Laval un Partneri*, Krājums, I-11767. lpp., 101. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lieta *Jobra*, 27. punkts).

35 Saskaņā ar Beļģijas, Francijas, Portugāles un Apvienotās Karalistes valdību, kā arī Komisijas teikto tiesību aktus pamatlietā var pamatot ar cēloņiem pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā, nepieciešamību saglabāt sabalansētu kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā, kā arī saskaņā ar Francijas un Portugāles valdību apgalvoto – ar nepieciešamību saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti.

36 Šajā ziņā Tiesa jau ir atzinusi, ka par primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, kas var pamatot Līguma garantēto aprites brīvību izmantošanas ierobežojumu, ir uzskatāma cēloņa pret krāpšanu nodokļu jomā (skat. it īpaši 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 81. punkts), kā arī nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti (skat. it īpaši 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A*, Krājums, I-11531. lpp., 55. punkts).

37 T?pat jau ir ticis atz?ts, ka aprites br?v?bas izmantošanas ierobežojums Eiropas Savien?b? var b?t attaisnojams, lai saglab?tu kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom? (šaj? zi?? skat. 2011. gada 10. febru?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Kr?jums, I-305. lpp., 121. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 Run?jot, pirmk?rt, par c??u pret kr?pšanu nodok?u jom?, ir j?atz?m?, ka tikai apst?klis vien, ka nodok?u maks?t?js rezidents izmanto pakalpojumu sniedz?ja nerezidenta pakalpojumu, nevar pamatot visp?r?ju pie??mumu par ?aunpr?t?gas r?c?bas esam?bu un pas?kumu, kas apdraud ar L?gumu garant?tas pamatbr?v?bas ?stenošanu (šaj? zi?? p?c analo?ijas skat. 2002. gada 21. novembra spriedumu liet? C-436/00 X un Y, *Recueil*, I-10829. lpp., 62. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu liet? C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Kr?jums, I-7995. lpp., 50. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu liet? C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Kr?jums, I-2107. lpp., 73. punkts; 2008. gada 17. janv?ra spriedumu liet? C-105/07 *Lammers & Van Cleeff*, Kr?jums, I-173. lpp., 27. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Jobra*, 37. punkts).

39 Turkl?t Tiesa ir atzinusi, ka varb?t?ja nodok?u priekšroc?ba, kas rodas pakalpojumu sniedz?jiem sakar? ar zem?kiem nodok?iem, kuri uz tiem attiecas re?istr?cijas dal?bvalst?, pati par sevi nevar tikt izmantota, citai dal?bvalstij pamatojot maz?k labv?l?ga nodok?u rež?ma piem?rošanu pakalpojumu sa??m?jiem, kas re?istr?ti šaj? p?d?j? min?taj? valst? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Eurowings Luftverkehr*, 44. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Skandia* un *Ramstedt*, 52. punkts).

40 Lai pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu var?tu pamatot ar c??u pret kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, konkr?tajam š?da ierobežojuma m?r?im ir j?b?t t?dam, kas rada š??rš?us darb?b?m, kuras raksturo piln?b? fikt?vu meh?nismu, kam nav nek?da sakara ar saimniecisku realit?ti, izveide, lai izvair?tos no nodok?iem, kas parasti j?maks? par pe??u, kura g?ta no valsts teritorij? veiktas darb?bas (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet?s *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 55. punkts, un *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 74. punkts).

41 Šaj? gad?jum? 1992. gada *CIR* 54. panta m?r?is ir rad?t š??rš?us t?d?m nodok?u maks?t?ju rezidentu darb?b?m, ar kur?m tiek samazin?ta ar nodokli apliekam? b?ze, atl?dzinot par neeksist?jošu pakalpojumu sniegšanu ar vienu vien?gu m?r?i – izvair?ties no nodok?a, k?ds parasti ir j?maks? par pe??u, kas g?ta no valsts teritorij? veiktas darb?bas.

42 Paredzot, ka atl?dz?ba pakalpojumu sniedz?jiem nerezidentiem netiek uzskat?ta par izdevumiem, kas saist?ti ar saimniecisko darb?bu, ja vien nodok?u maks?t?js nepier?da, ka š? atl?dz?ba atbilst faktiskiem un god?giem dar?jumiem un nep?rsniedz parast?s robežas, ties?bu akti pamatliet? ?auj sasniegt m?r?i, proti, nov?rst kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, ar k?du tie tika pie?emti.

43 Otrk?rt, j?konstat?, ka ties?bu aktus pamatliet? var pamatot ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti. Šie ties?bu akti piln?b? neizsl?dz iesp?ju atskait?t k? ar profesion?lo darb?bu saist?tus izdevumus atl?dz?bu, kas samaks?ta pakalpojumu sniedz?jiem, kuriem saska?? ar savas re?istr?cijas dal?bvalsts ties?bu norm?m nav j?maks? ien?kuma nodoklis vai tas ir j?maks? atbilstoši iev?rojami labv?l?g?kam nodok?u rež?mam nek? tas, k?ds ir paredz?ts Be??ij?, bet ?auj nodok?u maks?t?jiem rezidentiem pier?d?t ?stenoto darb?bu faktisko un god?go raksturu, k? ar? radušos izdevumu parasto raksturu.

44 No Tiesas judikat?ras izriet, ka, lai nodrošin?tu efekt?vu nodok?u kontroli, kas tiek ?stenota

ar m?r?i c?n?ties pret kr?pšanu nodok?u jom?, dal?bvalsts ir ties?ga piem?rot pas?kumus, kas ?auj skaidri un prec?zi p?rbaud?t summu izdevumiem, kas šaj? dal?bvalst? ir atskait?mi k? ar profesion?lo darb?bu saist?ti izdevumi (šaj? zi?? skat. 1999. gada 8. j?lija spriedumu liet? C-254/97 *Baxter u.c., Recueil*, I-4809. lpp., 18. punkts; 2005. gada 10. marta spriedumu liet? C-39/04 *Laboratoires Fournier*, Kr?jums, I-2057. lpp., 24. punkts, un 2008. gada 13. marta spriedumu liet? C-248/06 Komisija/Sp?nija, 34. punkts).

45 Run?jot, trešk?rt, par sabalans?tu kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom?, ir j?atg?dina, ka š?du pamatojumu var pie?emt, ja attiec?g? rež?ma m?r?is ir nov?rst t?das darb?bas, kas var apdraud?t dal?bvalsts ties?bas ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m (skat. 2010. gada 21. janv?ra spriedumu liet? C-311/08 *SGI*, Kr?jums, I-487. lpp., 60. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

46 T?das darb?bas, k?das ir aprakst?tas š? sprieduma 41. punkt?, var apdraud?t dal?bvalsts ties?bas ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar darb?b?m, kuras t?s teritorij? ir veikuši nodok?u maks?t?ji rezidenti, un negat?vi ietekm?t sabalans?tu kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 56. punkts).

47 L?dz ar to, cikt?l ties?bu akti pamatliet? kav? t?das kr?pnieciskas darb?bas, k?das ir aprakst?tas š? sprieduma 41. punkt?, un t?d?j?di ?auj Be??ijas valstij ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m, šie ties?bu akti ?auj saglab?t sabalans?tu kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom?.

48 L?dz ar to ir j?konstat?, ka t?di ties?bu akti, k?di ir pamatliet?, ir atbilstoši, lai sasniegtu m?r?us – apkarot kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, saglab?t nodok?u kontroles efektivit?ti un sabalans?tu kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom? –, kuri, k? izriet no iepriekš min?t?, pamatliet? ir cieši saist?ti.

49 Tom?r ir j?p?rbauda, vai šie ties?bu akti nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu šos m?r?us.

50 Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka valsts ties?bu akti, kas pamatojas uz objekt?vu un p?rbaud?mu elementu izv?rt?jumu, lai noteiktu, vai dar?jums ir piln?b? fikt?vs meh?nisms nodok?u m?r?iem, ir uzskat?mi par t?diem, kas nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai nov?rstu ?aunpr?t?gas darb?bas, un kas ikvien? gad?jum?, kad nevar izsl?gt š?da meh?nisma past?v?šanu, nodok?a maks?t?jam dod iesp?ju bez p?rm?r?g?m administrat?v?m gr?t?b?m iesniegt pier?d?jumus par iesp?jamiem komerci?lajiem iemesliem, k?d?? šis dar?jums tika nosl?gts (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 82. punkts).

51 Turkl?t ne ar nodok?iem saist?ti apsv?rumi, ne apst?klis, ka tos pašus dar?jumus var?ja veikt pakalpojumu sniedz?ji, kas re?istr?ti t?s dal?bvalsts teritorij?, kur? ir re?istr?ts nodok?u maks?t?js, ne?auj paši par sevi secin?t, ka attiec?gie dar?jumi nav faktiski un god?gi (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 69. punkts).

52 T?pat Tiesa jau ir atzinusi, ka, ja attiec?gais dar?jums p?rsniedz to, par ko attiec?gs sabiedr?bas b?tu vienojuš?s neierobežotas konkurences apst?k?os, kori??jošais pas?kums nodok?u jom?, lai to neuzskat?tu par nesam?r?gu, ir j?attiecina tikai uz to da?u, kas p?rsniedz to, par ko b?tu pan?kta vienošan?s š?dos apst?k?os (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *SGI*, 72. punkts).

53 Tādējādi, ciktāl ir ievēroti šī sprieduma 50.–52. punkta izklāstītie nosacījumi, nepieciešama pierādīt darījumu faktisko un godīgo raksturu, kā arī radušos izdevumu parasto raksturu pati par sevi nešāiet tādā, kas pārsniedz to, kas nepieciešams izvirzīto mērķu sasniegšanai.

54 Tomēr, kā tika norādīts šī sprieduma 25. punktā, speciālais regulējums var tikt piemērots tad, ja atļautā tiek izmaksāta tiem pakalpojumu sniedzējiem, kuriem saskaņā ar viņu reģistrācijas dalībvalsts tiesību aktiem nav jāmaksā ienākuma nodoklis vai arī uz tiem saistībā ar konkrētajiem ienākumiem attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms par to, kāds attiecībā uz šiem ienākumiem ir noteikts Beļģijā.

55 Šādos apstākļos, kā savu secinājumu 71. punktā norādīja ģenerālvokāls, speciālajam regulējumam Beļģijas nodokļu maksātājam ir paredzēts pienākums sistemātiski pamatot visu pakalpojumu patiesumu un godīgumu, kā arī pierādīt visu ar to saistīto atļautību parasto raksturu un administrācijai nav jāpierāda pat krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas pazīmes.

56 Minēto speciālo regulējumu var piemērot, nepastāvot objektīvam kritērijam, ko var izvērtēt trešā persona, kas var būt par norādi uz to, ka pastāv pilnībā fiktīvs mehānisms, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti un kas ir izveidots ar mērķi izvairīties no nodokļa, kāds parasti ir jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā veiktas darbības, ņemot vērā viengrīd nodokļa, kāds pakalpojumu sniedzējam ir jāmaksā savā reģistrācijas dalībvalstī, likmi.

57 Jākonstatē, kā tika norādīts arī šī sprieduma 27. punktā, ka šāda tiesību norma neapņēma iepriekš pietiekami precīzi noteikt tās piemērošanas jomu un liek šaubties par tās piemērojamību.

58 Līdz ar to šāda tiesību norma neatbilst tiesiskās drošības prasībām, proti, prasībām, lai normas būtu skaidras un precīzas un to sekas būtu paredzamas, paši tad, ja tās var negatīvi ietekmēt personas vai uzņēmumus (šajā ziņā skat. 2005. gada 7. jūnija spriedumu lietā C-17/03 *VEMW u.c.*, Krājums, I-4983. lpp., 80. punkts, kā arī 2012. gada 16. februāra spriedumu apvienotajā lietā C-72/10 un C-77/10 *Costa un Cifone*, 74. punkts).

59 Līdz ar to tiesību normu, kas neatbilst tiesiskās drošības principa prasībām, nevar uzskatīt par samērīgu ar izvirzītajiem mērķiem.

60 ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tās valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, saskaņā ar kuru atļautā par piegādi vai pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs rezidents maksā sabiedrībai nerezidentei, netiek uzskatīta par atskaitīmiem ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, ja pārdājam minētajai reģistrācijas dalībvalstī ienākuma nodoklis nav jāmaksā vai arī uz to saistībā ar konkrētajiem ienākumiem attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms par to, kāds attiecībā uz šiem ienākumiem ir noteikts pirmajā dalībvalstī, ja vien nodokļu maksātājs nepierāda, ka šī atļautā atbilst faktiskiem un godīgiem darījumiem un nepārsniedz parastās robežas, kamēr saskaņā ar vispārīgo regulējumu šāda atļautā ir atskaitāma kā ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi, ja tie ir nepieciešami, lai gūtu vai saglabātu ar nodokli apliekamus uzņēmumus, un ja nodokļu maksātājs ir pierādījis to autentiskumu un summu.

Par tiesības izdevumiem

61 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesības izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot

apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas daļbnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tās valsts tiesiskais regulējums, kods ir pamatlietā, saskaņā ar kuru atlīdzība par piegādi vai pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs rezidents maksā sabiedrībai nerezidentei, netiek uzskatīta par atskaitīmiem ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, ja pēdējai minētajai reģistrācijas daļbvalstī ienākuma nodoklis nav jāmaksā vai ar to saistībā ar konkrētajiem ienākumiem attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms par to, kods attiecībā uz šiem ienākumiem ir noteikts pirmajā daļbvalstī, ja vien nodokļu maksātājs nepierāda, ka šā atlīdzība atbilst faktiskiem un godīgiem darījumiem un nepārsniedz parastās robežas, kamēr saskaņā ar vispārējo regulējumu šāda atlīdzība ir atskaitāma kā ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi, ja tie ir nepieciešami, lai gūtu vai saglabātu ar nodokli apliekamus ieņēmumus, un ja nodokļu maksātājs ir pierādījis to autentiskumu un summu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.