

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 Pública.

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.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecās uz LESD 56. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Brisal ? Auto Estradas do Litoral SA* (turpmāk tekstā – “*Brisal*”), reģistrāta Portugālē, un *KBC Finance Ireland* (turpmāk tekstā – “*KBC*”), banku iestāde ar juridisko adresi Īrijā, no vienas puses, un *Fazenda Pública* (Valsts kase, Portugālē), no otras puses, par juridisko personu ienākuma nodokļa (turpmāk tekstā – “*IRC*”) aprēķinu saistībā ar *KBC* gājajiem procentu ienākumiem un šā nodokļa ieturšanu ienākumu gūšanas vietā.

Atbilstošās tiesību normas

Portugāles tiesības

3 Atbilstoši *Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas* (Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodekss), kas ir apstiprināts ar 1988. gada 30. novembra *Decreto-Lei n.º 442-B/88* (Dekrēts Nr. 442-B/88) (1988. gada 30. novembra *Diário da República I*, I sērija, Nr. 277), ar grozījumiem, kas izriet no 2005. gada 7. decembra *Decreto-Lei n.º 211/2005* (Dekrēts Nr. 211/2005) (2005. gada 7. decembra *Diário da República I*, A sērija, Nr. 234; turpmāk tekstā – “*CIRC*”), 4. panta 2. punktā juridiskām personām un citām apvienībām, kam ne juridiskā adrese, ne faktiskā vadītājs vieta nav Portugāles teritorijā, tiek uzlikts *IRC*. Atbilstoši *CIRC* 4. panta 3. punkta c) apakšpunktā attiecīgā ienākumi tostarp ir arī procenti, ko maksā debitori, kuru dzīvotne, juridiskā adrese vai faktiskā vadītājs vieta atrodas Portugāles teritorijā vai kuru maksājumu veic šajā valstī esošs pastāvīgs uzņēmums.

4 Ja nav noslēgta vienošanās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, saskaņā ar *CIRC* 80. panta 2. punkta c) apakšpunktu šādiem ienākumiem principā tiek uzlikts nodoklis ar 20 % likmi un nodokļa bāzi veido Portugālē gātie bruto ieņēmumi. Saskaņā ar *CIRC* 88. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 3. punkta b) apakšpunktu un 5. punktu *IRC* tiek iekasēti kļūdas galīgais nodoklis ienākumu gūšanas vietā.

5 Saskaņā ar *CIRC* 80. panta 1. punktu procentu ienākumiem, ko guvušas finanšu iestādes rezidentes, tiek piemērota 25 % likme. Tādu nodokļa bāzi veido tikai saņemto procentu neto summa. Turklāt saskaņā ar *CIRC* 90. panta 1. punkta c) apakšpunktu, ciktāl tas attiecas uz finanšu iestādēm, *IRC* netiek ieturēti ienākumu gūšanas vietā.

Konvencija starp Portugāles Republiku un Īriju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu

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 Portugāles Republiku un Īriju ar mērķi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu un izvairīšanos no ienākuma nodokļa maksāšanas), kas noslēgta Dublinē 1993. gada 1. jūnijā (1994. gada 24. jūnija *Diário da República I*, I sērija, Nr. 144, 3310. lpp.), 11. pantā ir paredzēts:

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

2 – Šie procenti var tikt aplikti ar nodokli tajā līgumslēdzējā valstī, kurā tie gāti un saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem, taču, ja persona, kas saņem šos procentus ir to faktiskais saņēmējs, aprēķinātais nodoklis nepārsniedz 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?dza ?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?ršanu 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 slogam 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 ??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? eso??aj? lo??ik? ir saskat?mas l?dz?bas ar lo??iku pamatliet?, Tiesa nav tie??i l?musi par procentu p?rrobe??u maks?jumu aplik??anu ar nodokli, kas skar finan??u iest?des.

15 L?dz ar to paliek jaut?jums, vai finan??u iest?des rezidentes un finan??u 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 izsnieg??anu saist?t?s izmaksas vai izmaksas, kas tie??i saist?tas ar veikto saimniecisko darb?bu, k? ar? apstiprino??as atbildes gad?jum?, cik liela ir starp?ba, lai var?tu uzskat?t, ka iest?des nerezidentes ?? apst?k?a d?? ir nelabv?l?g?k? situ?cij? sal?dzin?jum? ar iest?d?m rezident?m. ??is probl?mjaut?jums netika izskat?ts ar? 2010. gada 17. j?nija spriedum? Komisija/Portug?le (C?105/08, EU:C:2010:345).

16 ??dos apst?k?os *Supremo Trimunal Administrativo* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai ??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?jo??as kred?tiest?des Portug?les teritorij? tiek apliktas ar nodokli par ??aj? teritorij? g?tajiem procentiem, nodokli ieturot ien?kumu g??anas viet?, piem?rojot gal?go likmi 20 % apm?r? (vai zem?ku likmi, ja past?v konvencija nodok?u dubultas uzlik??anas nov?r??anu), to piem?rojot bruto ien?kumiem, bez iesp?jas atskait?t profesion?los izdevumus, kas tie??i saist?ti ar veikto finansi?lo darb?bu, savuk?rt rezid?jo??u kred?tiest???u g?tie procenti tiek ieskait?ti kop?jos ar nodokli aplikamajos 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 pamatlíkme 25 % apm?r? tiek piem?rota neto procentu ien?kumiem?

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

3) Vai ??aj? nol?k? ar izsniegtajiem aizdevumiem saist?t?s finans???anas izmaksas vai ar sa?emtajiem procentu ien?kumiem ekonomiski tie??i 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???anai un kuras bankas izmanto savas darb?bas veik??anai?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

17 Vispirms ir j?konstat?, ka, ?emot v?r? apst?kli, ka pamatlietas fakti rad?s pirms 2009. gada 1. decembra, proti, pirms LESD l?guma sp?k? st???an?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? pamatliet?, kuros ir paredz?ts, ka finan??u iest?d?m nerezident?m tiek uzlikts nodoklis par ??aj? valst? sa?emtajiem procentiem, nodokli ieturot ien?kumu g??anas viet?, bez iesp?jas atskait?t profesion?los

izdevumus, savukārt finanšu iestādēm rezidentēm netiek piemērota šāda nodokļu ieturēšana ienākumu gēšanas vietā un tās var atskaitīt profesionālos izdevumus, kas tieši saistīti ar veikto finanšu darbu, un, otrkārt, kā ir jānosaka šie izdevumi.

19 Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, vispirms ir jāizvērtē, vai EKL 49. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa ieturēšana ienākumu gēšanas vietā tiek piemērota finanšu iestāžu nerezidenšu gētajai peļņai, savukārt finanšu iestādēm rezidentēm izmaksātajai peļņai nodokļu ieturēšana ienākumu gēšanas vietā netiek piemērota. Turklāt ir jānosaka, vai tas, ka pirmās minētās iestādes atšķirībā no otrajām nevar atskaitīt profesionālos izdevumus, kas tieši saistīti ar attiecīgo finanšu darbu, ir ierobežojums šīs tiesību normas izpratnē, un apstiprinošas atbildes gadījumā, vai šāds ierobežojums var tikt pamatots. Visbeidzot ir jāprecizē, vai var uzskatīt, ka tādās vidējās procentu likmes kā Līgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minētās ietilpst profesionālo izdevumos, kas tieši saistīti ar aplūkoto finanšu darbu.

20 Attiecībā uz pirmo no šiem aspektiem no Līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pati iesniedzējtiesa uzskata, ka atšķirīgā attieksme pamatlietā tik ļoti neizriet no atšķirīgās ar nodokli aplikšanas metodes, bet drīzāk no atteikuma piešķirt finanšu iestādēm nerezidentēm iespēju atskaitīt profesionālos izdevumus, lai gan finanšu iestādēm rezidentēm ir šāda iespēja. Turklāt Tiesā iesniegtajos materiālos nav neviena cita elementa saistībā ar šo pirmo Līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu aspektu.

21 Šādos apstākļos pietiek atgādināt, kā to norādīja enerģētiskā advokāte savu secinājumu 22. punktā, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai arī nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā kā nodokļa uzlikšanas metodes piemērošana pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem, šādu nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietā nepiemērojot pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem, veido pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, tas var tikt pamatots ar tādām primāriem vispārīgajiem interešu apsvērumiem, kā, piemēram, nepieciešamība nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti (šajā ziņā 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 Līdz ar to EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tādai valsts tiesību akti kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā tiek piemērots finanšu iestāžu nerezidenšu gētajai peļņai daļēbvalstī, kurā tiek sniegti pakalpojumi, lai gan peļņai, kas izmaksāta finanšu iestādēm šīs daļēbvalsts rezidentēm, šāds nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā netiek piemērots, ar nosacījumu, ka nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā piemērošana finanšu iestādēm rezidentēm ir pamatota ar primāriem vispārīgajiem interešu apsvērumiem un nepārsniedz to, kas nepieciešams izvērzt mērķa sasniegšanai.

23 Runājot par otru Līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu aspektu, ir jāatgādina, ka Tiesa attiecībā uz profesionālo izdevumu, kam ir tieša saikne ar veikto darbu, ņemšanu vērā jau ir nospriedusi, ka pakalpojuma sniedzēji rezidenti un pakalpojuma sniedzēji nerezidenti ir salīdzināmā situācijā (šajā ziņā skat. spriedumus, 2003. gada 12. jūnijs, *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, 27. punkts; 2006. gada 6. jūlijs, *Conijn*, C-346/04, EU:C:2006:445, 20. punkts, un 2007. gada 15. februāris, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 23. punkts).

24 Tiesa no tā secināja, ka EKL 49. pantam ir pretrunā valsts tiesību akti, kuros kā vispārīgus noteikumus ir paredzēti, ka, uzliekot nodokli nerezidentiem, tiek ņemti vērā bruto ienākumi, no kuriem nav atskaitīti profesionālie izdevumi, bet attiecībā uz rezidentiem ienākuma nodoklis tiek piemērots neto ienākumiem, no kuriem ir atskaitīti minētie profesionālie izdevumi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2003. gada 12. jūnijs, *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 neviena 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. spriedumus, 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 Otrķrt, tiesvedb? 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 Pirmķrt, 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 vienl?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 neviena 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 Otrķrt, 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 pamatlietas faktu rašan?s laik? sp?k? esoš? Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?va 77/799/EEK 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 izvirez?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 IRC 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 izvirez?tais arguments, saska?? ar kuru iesp?jas pieš?iršana person?m, kuras 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

iestādēm, *mutatis mutandis* attiecas arī uz personām, kas ar nodokli tiek apliktas pilnībā.

42 Turklāt papildu administratīvais slogs, kas, iespējams, ir jāuzņem pakalpojuma adresātam, jo tam ir jāņem vērā profesionālie izdevumi, kuru atskaitīšanu ir pieprasījis pakalpojuma sniedzējs, pastāv tikai tad, sistēmā, kurā ir paredzēts, ka šai atskaitīšanai ir jābūt veiktai, pirms tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā, un tādēļ no tās ir iespējams izvairīties, ja pakalpojumu sniedzējam ir atļauts atsaukties uz savām atskaitīšanas tiesībām iestādē, kad tiek iekasēts *IRC*. Šādā gadījumā tiesības uz atskaitīšanu materializēties, atmaksājot daļu no nodokļa, kas ieturēts ienākumu gēšanas vietā.

43 Visbeidzot, pakalpojumu sniedzējam ir jāizlemj, vai tas uzskata par lietderīgu ieguldīt līdzekļus tādā dokumentu sagatavošanā un tulkošanā, kas domāti, lai pierādītu profesionālo izdevumu, kuru atskaitīšanu tas pieprasa, patiesumu un faktisko summu.

44 Attiecībā uz līguma sniegtu prejudiciālu nolikumu trešo aspektu, proti, to, kādā veidā ir jānosaka profesionālie izdevumi, kas tieši saistīti ar procentu ienākumiem, kuri izriet no aizdevuma līguma pamatlīdzības, ir jāatgādina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalsts, kas rezidentiem piešķir iespēju atskaitīt šādus izdevumus, principā nevar neemt vērā šādus pašus izdevumus attiecībā uz nerezidentiem (spriedums, 2007. gada 15. februāris, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 23. punkts).

45 No tā izriet, ka, runājot par minēto izdevumu ņemšanu vērā, pret nerezidentiem principā ir jābūt tādai pašai attieksmei kā pret rezidentiem un tiem ir jābūt tādai pašai iespējai atskaitīt izdevumus, kā ir atļauts rezidentiem.

46 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka ar profesionāliem izdevumiem, kas ir tieši saistīti ar tajā dalībvalstī gūtajiem ienākumiem, kurā ir veikta darbība, ir jāsaprot šīs darbības radītie izdevumi, kas tādējādi ir vajadzīgi tās īstenošanai (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 24. februāris, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu pamatlīdzības, proti, aizdevuma piešķiršanu, ir jākonstatē, ka šāda pakalpojuma sniegšanas pabeigšana noteikti rada tādus profesionālos izdevumus, kā, piemēram, ar ceļu, dzīvošanu, kā arī ar juridisko palīdzību vai palīdzību nodokļa jautājumos saistītos izdevumus, attiecībā uz kuriem ir relatīvi vienkārši noteikt tiešo saikni ar konkrēto aizdevumu, kā arī pierādīt faktisko summu. Tā kā pret personām, kas ar nodokli tiek apliktas daļēji, ir jābūt tādai pašai attieksmei kā pret personām, kas ar nodokli tiek apliktas pilnībā, tām attiecībā uz izdevumiem ir jāpiešķir tādās pašās atskaitīšanas iespējas, pakāujot tās tādām pašām prasībām, it paši attiecībā uz pierādīšanas pienākumu.

48 Ir jāpiebilst, ka šādas darbības īstenošana ir saistīta arī ar finansēšanas izdevumiem, kuri principā ir jāuzskata par vajadzīgiem minētās darbības veikšanai, bet attiecībā uz kuriem var izrādīties grūtāk konstatēt tiešo saikni ar konkrēto finanšu aizdevumu vai faktisko summu. Šāds pats apsvērums, kā arī norādījusi ģenerālvokāte savu secinājumu 39. punktā, attiecas arī uz to daļu no finanšu iestādes vispārīgiem izdevumiem, kurus var uzskatīt par vajadzīgiem konkrēto finanšu aizdevuma piešķiršanai.

49 Tomēr apstāklis vien, ka šādu pierādījumu ir grūtāk iesniegt, nevar būt dalībvalstij absolūti veidā atteikt nerezidentiem, personām, kas ar nodokli tiek apliktas daļēji, atskaitīšanu, ko tā piemēro rezidentiem, personām, kas ar nodokli tiek apliktas pilnībā, jo *a priori* nevar izslēgt, ka nerezidents var iesniegt atbilstošus apliecinājumus dokumentus, kas ļautu dalībvalsts, kurā tiek uzlikts nodoklis, nodokļu iestādēm skaidri un precīzi pārbaudīt to profesionālo izdevumu patiesumu un būtību, kuru atskaitīšana tiek līgta (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2009. gada 27. janvāris, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 53. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Kohll un Kohll-Schlesser*

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

50 Faktiski nekas attiecīgās nodokļu iestādes nekavējoši neizvērtē pierādījumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai izvērtētu, vai ir izpildīti attiecīgajās tiesiskajās regulējuma noteiktie izdevumu atskaitīšanas nosacījumi, un tādējādi – vai ir jāpiešķir pieprasītais atskaitījums (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2009. gada 27. janvāris, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 54. punkts, 2016. gada 26. maijs, *Kohll un Kohll-Schlessner*, C-300/15, EU:C:2016:361, 56. punkts).

51 Šādā kontekstā ir jākonstatē, ka Portugāles valdība nav iesniegusi nevienu norādi attiecībā uz iemesliem, kuriem varētu būt pretrunā tas, ka valsts nodokļu iestādes šiem vērē finanšu iestāžu nerezidenšu iesniegtos pierādījumus.

52 Iesniedzējtiesai, kas izskata strīdu pamatlietā un kurai ir jāuzņem atbildība par taisāmo spriedumu, šajā strīdā ir jānosaka, pirmkārt, kurus no KBC deklarētajiem izdevumiem var uzskatīt par profesionālajiem izdevumiem, kas tieši saistīti ar attiecīgo finansēto darbību valsts tiesību aktu izpratnē, un, otrkārt, kāda ir vispārīgā izdevumu daļa, kuru var uzskatīt par tieši saistītu ar šo darbību (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 15. februāris, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 26. punkts).

53 Šajā ziņā ir jāpiebilst, ka, ja valsts tiesību aktos finanšu iestādēm rezidentēm nav atļauts, aprēķinot radušās finansēšanas izmaksas, ņemt vērā tās procentu likmes, kādas iesniedzējtiesa minējusi trešajā prejudiciālajā jautājumā, šai tiesai pamatlietas situācijā nevajadzētu ņemt vērā šādas likmes.

54 Tās faktiski ir tikai vidējās procentu likmes, kas tiek piemērotas starpbanku finansēšanai, un tās neatbilst faktiski esošajām finanšu izmaksām. Turklāt, kā arī izriet no Tiesas iesniegtajiem materiāliem, pamatlietā aplūkots aizdevums faktiski netika finansēts vienīgi no KBC mēģinājuma un citām bankām aizgūtajiem līdzekļiem, bet gan arī no KBC klientu veiktajiem ieguldījumiem.

55 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka:

– EKL 49. pantam nav pretrunā valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā tiek piemērots finanšu iestāžu nerezidenšu gūtajai peļņai dalībvalstī, kurā tiek sniegti pakalpojumi, lai gan peļņai, kas izmaksāta finanšu iestādēm šīs dalībvalsts rezidentēm, šāds nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā netiek piemērots, ar nosacījumu, ka nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā piemērošana finanšu iestādēm rezidentēm ir pamatota ar primāriem vispārīgajiem interešu apsvērumiem un nepārsniedz to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai;

– EKL 49. pantam ir pretrunā tādā valsts tiesību aktā, saskaņā ar kuriem finanšu iestādēm nerezidentēm parasti tiek uzlikts nodoklis par attiecīgajai dalībvalstī gūtajiem procentu ienākumiem, nepiešķirot tām iespēju atskaitīt ar attiecīgo darbību tieši saistītos profesionālos izdevumus, lai gan šāda iespēja pastāv finanšu iestādēm rezidentēm;

– iesniedzējtiesai, pamatojoties uz valsts tiesību aktiem, ir jāizvērtē, kādi ir profesionālie izdevumi, kurus var uzskatīt par tieši saistītiem ar attiecīgo darbību.

Par tiesāšanas izdevumiem

56 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot

apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

EKL 49. pantam nav pretrunā valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā tiek piemērots finanšu iestāžu nerezidentu gētajai peļņai dalībvalstī, kurā tiek sniegti pakalpojumi, lai gan peļņai, kas izmaksāta finanšu iestādēm šīs dalībvalsts rezidentam, šāds nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā netiek piemērots, ar nosacījumu, ka nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā piemērošana finanšu iestādēm rezidentam ir pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem un nepārsniedz to, kas nepieciešams izvairīties no mēra sasniegšanai.

EKL 49. pantam ir pretrunā tādā valsts tiesību aktā, kura pamatlietā, saskaņā ar kuriem finanšu iestādēm nerezidentam parasti tiek uzlikts nodoklis par attiecīgajai dalībvalstī gētajiem procentu ienākumiem, nepiešķirot tām iespēju atskaitīt ar attiecīgo darbību tieši saistītos profesionālos izdevumus, lai gan šāda iespēja pastāv finanšu iestādēm rezidentam.

Iesniedzītājam, pamatojoties uz valsts tiesību aktiem, ir jāizvērtē, kādi ir profesionālie izdevumi, kurus var uzskatīt par tieši saistītiem ar attiecīgo darbību.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.