



Judikatūras krājums

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 tādu 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 — Šķērslis — Pamatojums — Cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas — Nodokļu kontroles efektivitāte — Sabalansēts kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā — Samērīgums

Lieta C-318/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour de cassation* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, 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. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents), Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerāladvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 16. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā 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,

* Tiesvedības valoda – franču.

— Portugāles valdības vārdā — *L. Inez Fernandes* un *J. Menezes Leitão*, kā arī *S. Jaulino*, pārstāvji,
— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — *H. Walker*, pārstāve,
— Eiropas Komisijas vārdā — *R. Lyal* un *J.-P. Keppenne*, pārstāvji,
noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2011. gada 29. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt EKL 49. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA* (turpmāk tekstā — “*SIAT*”) un *État Belge*, ko pārstāv finanšu ministrs, saistībā ar *État Belge* atteikumu atskaitīt kā ar saimniecisko darbību saistītus izdevumus naudas summas BEF 28 402 251 apmērā, ko šī sabiedrība, 1997. gada 31. decembrī slēdzot grāmatvedības kontus, bija norādījusi izdevumu sadaļā.

Atbilstošās Beļģijas tiesību normas

- 3 1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksa [*Code des impôts sur les revenus de 1992*] (turpmāk tekstā — “1992. gada *CIR*”) 26. pantā ir paredzēts:

“Neierobežojot 49. panta piemērošanu un ievērojot 54. panta noteikumus, ja Beļģijā dibināts uzņēmums piešķir izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības, tās tiek pieskaitītas šī uzņēmuma peļņai, ja vien šādas priekšrocības netiek ieskaitītas saņēmēja ienākumos, kas ir apliekami ar nodokli.

Neņemot vērā pirmajā daļā paredzēto ierobežojumu, uzņēmuma peļņai tiek pieskaitītas izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības, kuras uzņēmums piešķir:

[..]

- 2° 227. pantā norādītam nodokļa maksātājam vai ārvalsts uzņēmumam, kas atbilstoši uzņēmuma dibināšanas valsts tiesību aktiem netiek aplikts ar ienākuma nodokli vai kuram tiek piemērots ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms nekā Beļģijā dibinātam uzņēmumam;

[..].”

- 4 1992. gada *CIR* 49. pantā ir noteikts:

“Kā ar saimniecisko darbību saistītus izdevumus drīkst atskaitīt izdevumus, ko nodokļa maksātājs ir veicis vai sedzis taksācijas periodā, lai gūtu vai saglabātu ar nodokli apliekamus ieņēmumus, un kuru autentiskumu un summu apliecina attaisnojoši dokumenti vai, ja tas nav iespējams, likumā atzīti visu citu veidu pierādījumi, izņemot zvērestu.

Izdevumi, kas veikti vai segti taksācijas periodā, ir tādi izdevumi, ko faktiski samaksā vai sedz šajā periodā vai kas ieguvuši radušos un negrozāmu parādu vai zaudējumu īpašības un kas tiek ieģrāmatoti kā izdevumi.”

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

“Par izdevumiem, kas saistīti ar saimniecisko darbību, nav uzskatāmi:

[..]

10° Jebkādi izdevumi, ciktāl tie nesamērīgi pārsniedz saimnieciskās darbības vajadzības;

[..].”

6 1992. gada *CIR* 54. pantā ir noteikts:

“Procenti, maksa par patentēta izgudrojuma, ražošanas tehnikas izmantošanas tiesību un citu līdzīgu tiesību piešķiršanu vai atlīdzība par piegādi vai pakalpojumiem nav uzskatāma par izdevumiem, kas saistīti ar saimniecisko darbību, ja tā tieši vai netieši tiek samaksāta vai segta 227. pantā minētajai apliekamajai personai vai ārvalstu sabiedrībai, kurai saskaņā ar tās reģistrācijas valsts tiesību aktiem šajā valstī 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 Beļģijā, ja vien apliekamā persona ar jebkādiem likumā noteiktajiem līdzekļiem nepierāda, ka šī atlīdzība atbilst faktiskiem un godīgiem darījumiem un nepārsniedz parastās robežas.”

7 Saskaņā ar 1992. gada *CIR* 227. panta 2°. punktu nerezidentu nodokli maksā tostarp ārvalstu sabiedrības, kuru juridiskā adrese, galvenā uzņēmējdarbības veikšanas vieta, vadības vai administratīvā mītne nav Beļģijā.

Pamattiesvedība un prejudiciālais jautājums

8 *SIAT*, saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibināta sabiedrība, 1991. gadā kopā ar Nigērijas grupu nodibināja kopīgu meitassabiedrību, lai audzētu palmu plantācijas palmu eļļas ieguvei.

9 Vienošanās starp pusēm paredzēja, pirmkārt, ka *SIAT* sniegs pakalpojumus par atlīdzību un kopīgajai meitassabiedrībai pārdos iekārtas un, otrkārt, ka daļu no tādējādi gūtajiem ienākumiem kā komisijas maksu par uzņēmējdarbības uzsākšanu nodos Nigērijas grupas galvenajai sabiedrībai, proti, Luksemburgā reģistrētai sabiedrībai *Megatrade International SA* (turpmāk tekstā – “*MISA*”).

10 1997. gadā puses uzsāka sarunas par konkrēto komisijas maksas summu, kāda jāmaksā *SIAT*. Šo sarunu rezultātā partnerība tika izbeigta un *SIAT* apņēmas samaksāt *MISA* USD 2 000 000 visu rēķinu nokārtošanai.

11 Rezultātā *SIAT*, 1997. gada 31. decembrī slēdzot grāmatvedības kontus, izdevumu sadaļā iekļāva summu BEF 28 402 251, kas tika samaksāta *MISA* kā komisijas maksa.

12 Konstatējusi, ka *MISA* ir holdinga sabiedrība, uz kuru attiecas Luksemburgas 1929. gada 31. jūlija Likums par finanšu holdinga sabiedrību nodokļu režīmu [*loi sur le régime fiscal des sociétés de participations financières*], un ka tādējādi tā nav tāda paša nodokļa, kāds attiecas uz sabiedrībām Beļģijā, maksātāja, Beļģijas nodokļu administrācija (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) piemēroja 1992. gada *CIR* 54. pantu un neatļāva atskaitīt naudas summu BEF 28 402 251 apmērā kā ar saimniecisko darbību saistītus izdevumus.

13 Pēc tam, kad *SIAT* bija cēlusi prasību par nodokļu administrācijas lēmumu, *Tribunal de première instance de Bruxelles* [Briseles Pirmās instances tiesa] ar 2003. gada 21. februāra spriedumu un *Cour d'appel de Bruxelles* [Briseles Apelācijas tiesa] ar 2008. gada 12. marta spriedumu apstiprināja šīs administrācijas nostāju.

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

“Vai [EKL 49. pants] šajā lietā piemērojamā redakcijā, kad lietas faktiskie apstākļi ir radušies pirms Lisabonas līguma spēkā stāšanās 2009. gada 1. decembrī, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauti tādi dalībvalsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem atlīdzība par piegādi vai pakalpojumiem netiek uzskatīta par atskaitāmiem ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, ja tie ir samaksāti vai piešķirti tieši vai netieši citā dalībvalstī dzīvojošam nodokļa maksātājam vai ārvalstu 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 dalībvalstī, kuras tiesību akti tiek aplūkoti šajā lietā, ja vien nodokļu maksātājs jebkurā likumīgā veidā nepierāda, ka šī 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 šis dalībvalsts 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 vispārējos tiesību aktos?”

Par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu

Ievada apsvērumi

- 15 Kā izriet no lūguma 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 atskaitāmi 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 lūgumu atskaitīt ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus – saderību ar Savienības tiesībām. Saskaņā ar minēto 54. pantu atlīdzība par piegādi vai pakalpojumiem, ko maksā Beļģijas nodokļu maksātāji citā dalībvalstī reģistrētiem nodokļu maksātājiem, kurā šiem pēdējiem minētajiem ienākuma nodoklis nav jāmaksā vai arī uz tiem saistībā ar konkrētajiem ienākumiem attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms par to, kāds attiecībā uz šiem ienākumiem ir noteikts Beļģijā, netiek uzskatīti par atskaitāmiem ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, ja vien Beļģijas nodokļu maksātājs nepierāda, ka šī 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 vaicā, vai EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, saskaņā ar kuru atlīdzība par piegādi vai pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs rezidents maksā sabiedrībai nerezidentei, netiek uzskatīta par atskaitāmiem ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, ja pēdējai 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 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.

Par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojuma esamību

- 18 Tiesa vairākkārt ir lēmusi, ka EKL 49. pants nepieļauj jebkāda tāda 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. pantā 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 vispārējo, gan speciālo regulējumu.
- 21 Saskaņā ar vispārējo regulējumu nodokļu maksātājam ir jāpierāda 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 *CIR* 53. panta 10^o. punktu izdevumu summa nedrīkst nepamatoti pārsniegt saimnieciskās darbības vajadzības.
- 22 Turpretim saskaņā ar speciālo regulējumu, lai atspēkotu izdevumu neatskaitāmības prezumciju, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, pirmkārt, ka šie izdevumi atbilst faktiskiem un godīgiem darījumiem, kas nozīmē – saskaņā ar 1992. gada *CIR* administratīvajām vadlīnijām, uz kurām Tiesā atsaucās gan *SIAT*, gan Komisija, – ka viņam ir jāpierāda, ka izmaksas iekļaujas parastajās saimnieciskajās darbībās, atbilst rūpnieciskai, komerciālai vai finansiālai vajadzībai un ka tām ir rodams vai parasti ir jārod pamatojums uzņēmuma darbībā kopumā. Tāpat no šī 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 attiecīgie darījumi ir faktiski un godīgi. Kā Tiesai iesniegtajos apsvērumos norādīja Beļģijas valdība, lai panāktu [izdevumu] atskaitīšanu, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka nav notikuši fiktīvi darījumi.
- 23 Otrkārt, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka attiecīgie profesionālie izdevumi nepārsniedz parastās robežas, kas saskaņā ar paskaidrojumiem, kurus tiesas sēdē Tiesā sniedza Beļģijas valdība, nozīmē, ka attiecīgais darījums ir jāsalīdzina ar tirgus dalībnieku parasto praksi, savukārt – kā tika atgādināts šī sprieduma 21. punktā – 1992. gada *CIR* 53. panta 10^o. 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 neatskaitāmiem ar profesionālo darbību saistītiem izdevumiem, kā arī materiālie nosacījumi, saskaņā ar kuriem ir jāveic to eventuālā atskaitīšana, samazina atskaitīšanas iespējamību, piemērojot šo pantu, nekā tā ir gadījumā, ja tiek piemērots šī paša kodeksa 49. pantā paredzētais vispārējais regulējums.
- 25 Turklāt jāuzsver, ka speciālais regulējums var tikt piemērots gadījumā, ja atlīdzība tiek maksāta pakalpojumu sniedzējiem, kuriem saskaņā ar to 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”.

- 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 šī speciālā regulējuma piemērojamības izvērtēšana, ko kontrolē valsts tiesas.
- 27 Šādos apstākļos minētā speciālā regulējuma piemērošanas joma nav iepriekš pietiekami precīzi noteikta, un situācijā, kad pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts dalībvalstī, 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 regulējumā paredzētie un kura piemērošanas joma nav iepriekš precīzi noteikta, var, pirmkārt, gan atturēt Beļģijas nodokļu maksātājus īstenot viņu tiesības uz pakalpojumu brīvu apriti un izmantot citā dalībvalstī reģistrētu pakalpojumu sniedzēju sniegtos pakalpojumus, gan, otrkārt, atturēt šos pakalpojumu sniedzējus 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 tās, kādā atrodas nodokļu maksātājs rezidents, kurš maksā nerezidentam, uz kuru attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms nekā Beļģijas nodokļu režīms. Šis valdības būtībā 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 pakļauti Beļģijas nodokļu administrācijas kontrolei.
- 31 Jāatzīmē, ka attiecībā uz nodokļu priekšrocībām, proti, iespēju atskaitīt kā ar profesionālo darbību saistītus izdevumus atlīdzību, 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 pakļauti Beļģijas nodokļu administrācijas kontrolei. Tomēr atšķirīgā attieksme pamatlietā skar nevis pakalpojumu sniedzējus atkarībā no tā, vai viņi ir vai nav reģistrēti Beļģijā, bet gan šo pakalpojumu saņēmējus rezidentus, kuri ir tieši pakļauti 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, līdzību.

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 vispārējo interešu apsvērumi, ciktāl šāds ierobežojums šādā gadījumā ir piemērots, lai nodrošinātu attiecīgā mērķa sasniegšanu, un nepārsniedz to, kas nepieciešams šī 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 veikto tiesību aktus pamatlietā var pamatot ar cīņu 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 vispārējo interešu apsvērumiem, kas var pamatot Līgumā garantēto aprites brīvību izmantošanas ierobežojumu, ir uzskatāma cīņa 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 Tāpat jau ir ticis atzīts, ka aprites brīvības izmantošanas ierobežojums Eiropas Savienībā var būt attaisnojams, lai saglabātu kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā (šajā ziņā skat. 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās *C-436/08 un C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, Krājums, I-305. lpp., 121. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Runājot, pirmkārt, par cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā, ir jāatzīmē, ka tikai apstākļi vien, ka nodokļu maksātājs rezidents izmanto pakalpojumu sniedzēja nerezidenta pakalpojumus, nevar pamatot vispārēju pieņēmumu par ļaunprātīgas rīcības esamību un pasākumu, kas apdraud ar Līgumu garantētas pamatbrīvības īstenošanu (šajā ziņā pēc analogijas skat. 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā *C-436/00 X un Y, Recueil*, I-10829. lpp., 62. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā *C-196/04 Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 50. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu lietā *C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 73. punkts; 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā *C-105/07 Lammers & Van Cleeff*, Krājums, I-173. lpp., 27. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Jobra*, 37. punkts).
- 39 Turklāt Tiesa ir atzinusi, ka varbūtēja nodokļu priekšrocība, kas rodas pakalpojumu sniedzējiem sakarā ar zemākiem nodokļiem, kuri uz tiem attiecas reģistrācijas dalībvalstī, pati par sevi nevar tikt izmantota, citai dalībvalstij pamatojot mazāk labvēlīga nodokļu režīma piemērošanu pakalpojumu saņēmējiem, kas reģistrēti šajā pēdējā minētajā valstī (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Eurowings Luftverkehr*, 44. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Skandia un Ramstedt*, 52. punkts).
- 40 Lai pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu varētu pamatot ar cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, konkrētajam šāda ierobežojuma mērķim ir jābūt tādām, kas rada šķēršļus darbībām, kuras raksturo pilnībā fiktīvu mehānismu, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti, izveide, lai izvairītos no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā veiktas darbības (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietās *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 55. punkts, un *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 74. punkts).

- 41 Šajā gadījumā 1992. gada *CIR* 54. panta mērķis ir radīt šķēršļus tādām nodokļu maksātāju rezidentu darbībām, ar kurām tiek samazināta ar nodokli apliekamā bāze, atlīdzinot par neeksistējošu pakalpojumu sniegšanu ar vienu vienīgu mērķi – izvairīties no nodokļa, kāds parasti ir jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā veiktas darbības.
- 42 Paredzot, ka atlīdzība pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem netiek uzskatīta par izdevumiem, kas saistīti ar saimniecisko darbību, ja vien nodokļu maksātājs nepierāda, ka šī atlīdzība atbilst faktiskiem un godīgiem darījumiem un nepārsniedz parastās robežas, tiesību akti pamatlietā ļauj sasniegt mērķi, proti, novērst krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ar kādu tie tika pieņemti.
- 43 Otrkārt, jākonstatē, ka tiesību aktus pamatlietā var pamatot ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti. Šie tiesību akti pilnībā neizslēdz iespēju atskaitīt kā ar profesionālo darbību saistītus izdevumus atlīdzību, kas samaksāta pakalpojumu sniedzējiem, kuriem saskaņā ar savas reģistrācijas dalībvalsts tiesību normām nav jāmaksā ienākuma nodoklis vai tas ir jāmaksā atbilstoši ievērojami labvēlīgākam nodokļu režīmam nekā tas, kāds ir paredzēts Beļģijā, bet ļauj nodokļu maksātājiem rezidentiem pierādīt īstenoto darbību faktisko un godīgo raksturu, kā arī radušos izdevumu parasto raksturu.
- 44 No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai nodrošinātu efektīvu nodokļu kontroli, kas tiek īstenota ar mērķi cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā, dalībvalsts ir tiesīga piemērot pasākumus, kas ļauj skaidri un precīzi pārbaudīt summu izdevumiem, kas šajā dalībvalstī ir atskaitāmi kā ar profesionālo darbību saistīti izdevumi (šajā ziņā skat. 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā *C-254/97 Baxter u.c., Recueil*, I-4809. lpp., 18. punkts; 2005. gada 10. marta spriedumu lietā *C-39/04 Laboratoires Fournier*, Krājums, I-2057. lpp., 24. punkts, un 2008. gada 13. marta spriedumu lietā *C-248/06 Komisija/Spānija*, 34. punkts).
- 45 Runājot, treškārt, par sabalansētu kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā, ir jāatgādina, ka šādu pamatojumu var pieņemt, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (skat. 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā *C-311/08 SGI*, Krājums, I-487. lpp., 60. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Tādas darbības, kādas ir aprakstītas šī sprieduma 41. punktā, var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar darbībām, kuras tās teritorijā ir veikuši nodokļu maksātāji rezidenti, un negatīvi ietekmēt sabalansētu kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 56. punkts).
- 47 Līdz ar to, ciktāl tiesību akti pamatlietā kavē tādas krāpnieciskas darbības, kādas ir aprakstītas šī sprieduma 41. punktā, un tādējādi ļauj Beļģijas valstij īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām, šie tiesību akti ļauj saglabāt sabalansētu kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā.
- 48 Līdz ar to ir jākonstatē, ka tādi tiesību akti, kādi ir pamatlietā, ir atbilstoši, lai sasniegtu mērķus – apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti un sabalansētu kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā –, kuri, kā izriet no iepriekš minētā, pamatlietā ir cieši saistīti.
- 49 Tomēr ir jāpārbauda, vai šie tiesību akti nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu šos mērķus.
- 50 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka valsts tiesību akti, kas pamatojas uz objektīvu un pārbaudāmu elementu izvērtējumu, lai noteiktu, vai darījums ir pilnībā fiktīvs mehānisms nodokļu mērķiem, ir uzskatāmi par tādiem, kas nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai novērstu ļaunprātīgas darbības, un kas

ikvienā gadījumā, kad nevar izslēgt šāda mehānisma pastāvēšanu, nodokļa maksātājam dod iespēju bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem, kādēļ šis darījums tika noslēgts (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 82. punkts).

- 51 Turklāt ne ar nodokļiem saistīti apsvērumi, ne apstākļi, ka tos pašus darījumus varēja veikt pakalpojumu sniedzēji, kas reģistrēti tās dalībvalsts teritorijā, kurā ir reģistrēts nodokļu maksātājs, neļauj paši par sevi secināt, ka attiecīgie darījumi nav faktiski un godīgi (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 69. punkts).
- 52 Tāpat Tiesa jau ir atzinusi, ka, ja attiecīgais darījums pārsniedz to, par ko attiecīgās sabiedrības būtu vienojušās neierobežotas konkurences apstākļos, korigējošais pasākums nodokļu jomā, lai to neuzskatītu par nesamērīgu, ir jāattiecinā tikai uz to daļu, kas pārsniedz to, par ko būtu panākta vienošanās šādos apstākļos (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *SGI*, 72. punkts).
- 53 Tādējādi, ciktāl ir ievēroti šī sprieduma 50.–52. punktā izklāstītie nosacījumi, nepieciešamība pierādīt darījumu faktisko un godīgo raksturu, kā arī radušos izdevumu parasto raksturu pati par sevi nešķiet tāda, kas pārsniedz to, kas nepieciešams izvērto mērķu sasniegšanai.
- 54 Tomēr, kā tika norādīts šī sprieduma 25. punktā, speciālais regulējums var tikt piemērots tad, ja atlīdzība 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 ģenerāladvokāts, speciālajā regulējumā Beļģijas nodokļu maksātājam ir paredzēts pienākums sistemātiski pamatot visu pakalpojumu patiesumu un godīgumu, kā arī pierādīt visu ar to saistīto atlīdzību 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 vienīgi nodokļa, kāds pakalpojumu sniedzējam ir jāmaksā savā reģistrācijas dalībvalstī, likmi.
- 57 Jākonstatē, kā tika norādīts arī šī sprieduma 27. punktā, ka šāda tiesību norma neļauj iepriekš pietiekami precīzi noteikt tās piemērošanas jomu un liek šaubīties 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, īpaši 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 apvienotajās lietās *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 izvērto mērķiem.
- 60 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, saskaņā ar kuru atlīdzība par piegādi vai pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs rezidents maksā sabiedrībai nerezidentei, netiek uzskatīta par atskaitāmiem ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, ja pēdējai 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 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.

Par tiesāšanās izdevumiem

- ⁶¹ Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, saskaņā ar kuru atlīdzība par piegādi vai pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs rezidents maksā sabiedrībai nerezidentei, netiek uzskatīta par atskaitāmiem ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, ja pēdējai 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 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]