

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 Barthel*], E. Levits un M. Bergere [*M. Berger*],

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

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

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

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

– *Brisal – Auto Estradas do Litoral SA* un *KBC Finance Ireland* v?rd? – *J. Lampreia, R. Seabra Moura* un *F. Antas, advogados*,

– Portug?les vald?bas v?rd? – *L. Inez Fernandes* un *J. Martins da Silva*, k? ar? *M. Rebelo*, p?rst?vji,

– Be??ijas vald?bas v?rd? – *J. C. Halleux* un *N. Zimmer*, k? ar? *M. Jacobs*, p?rst?vji,

– D?nijas vald?bas v?rd? – *C. Thorning* un *M. Wolff*, p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – *W. Roels* un *P. Guerra e Andrade*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2016. gada 17. marta tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 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, Portugāle), no otras puses, par juridisko personu iekšējā nodokļa (turpmāk tekstā – “*IRC*”) aprēķinu saistībā ar *KBC* gājajiem procentu iekšējumiem un šo nodokļa ieturšanu iekšējumu gāšanas vietā.

Atbilstošās tiesību normas

Portugāles tiesības

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

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

5 Saskaņā ar *CIRC* 80. panta 1. punktu procentu iekšējumiem, 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 iekšējumu gāšanas 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 iekšējā nodokļa maksāšanas), kas noslēgta Dublinē 1993. gada 1. jūnijā (1994. gada 24. jūnija *Diário da República I, I?A s?rija, Nr. 144, 3310. lpp.*), 11. pantā ir paredzēts:

“1 – Procenti, ko izmaksā vienam līgumslēdzējam valstī otras līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir apliekami ar nodokli šajā otrajā valstī.

2 – Šie procenti var tikt aplikti ar nodokli tajā līgumslēdzējam 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 tiešās 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. jūnijs, *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. februāris, *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Saskaņā ar šīs tiesas viedokli, lai izskatītu pamatlietu, būtu jāatsaucas nevis uz 2008. gada 22. septembra spriedumu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), bet gan drīzāk uz 2003. gada 12. jūnija spriedumu *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340). Tomēr, lai arī pārdziņinātā sprieduma pamatojumā esošajai loģikai ir saskaņotības līdzības ar loģiku pamatlietā, Tiesa nav tieši lūmusi par procentu pārrobežu maksājumu aplikšanu ar nodokli, kas skar finanšu iestādes.

15 Līdz ar to paliek jānoskaidro, vai finanšu iestādes rezidentes un finanšu iestādes nerezidentes atrodas salīdzināmā situācijā un vai, uzliekot aplenkoto nodokli attiecībā uz abām minētajām, ir jāņem vērā ar aizdevumu izsniegšanu saistītās izmaksas vai izmaksas, kas tieši saistītas ar veikto saimniecisko darbību, kā arī apstipriņošas atbildes gadījumā, cik liela ir starpība, lai varētu uzskatīt, ka iestādes nerezidentes šāpstākā dēļ ir nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar iestādēm rezidentēm. Šis problēmjautājums netika izskatīts ar 2010. gada 17. jūnija spriedumā Komisija/Portugāle (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 Šādos apstākļos *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai LESD 56. pants nepieļauj tādus valsts nodokļu tiesību aktus, kuros paredzēts, ka nerezidējošās kredītiestādes Portugāles teritorijā tiek apliktas ar nodokli par šajā teritorijā gūtajiem procentiem, nodokli ieturot ienākumu gūšanas vietā, piemērojot galēgo likmi 20 % apmērā (vai zemāku likmi, ja pastāv konvencija nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai), to piemērojot bruto ienākumiem, bez iespējas atskaitīt profesionālos izdevumus, kas tieši saistīti ar veikto finansēlo darbību, savukārt rezidējošu kredītiestādžu gūtie procenti tiek ieskaitīti kopājos ar nodokli aplikamajās ienākumos un tad, kad tiek noteikta peļņa [IRC] mērķiem, tiek atskaitīti jebkādi izdevumi, kas saistīti ar veikto darbību, un tādējādi pamatlikme 25 % apmērā tiek piemērota neto procentu ienākumiem?

2) Vai [minētais pants šos tiesību aktus] nepieļauj arī tad, ja rezidējošu kredītiestādžu nodokļa bāzei pēc tam, kad ir atskaitītas ar procentu ienākumiem saistītās finansēšanas izmaksas vai ar šādiem ienākumiem ekonomiski tieši saistītie izdevumi, tiek vai var tikt piemērots lielāks nodoklis nekā tas, kas tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā no nerezidējošu iestādžu bruto ienākumiem?

3) Vai šajā nolūkā ar izsniegtajiem aizdevumiem saistītās finansēšanas izmaksas vai ar saņemtajiem procentu ienākumiem ekonomiski tieši saistītos izdevumus var pierādīt ar *EURIBOR* (*Euro Interbank Offered Rate*) vai *LIBOR* (*London Interbank Offered Rate*) sniegtajiem datiem – kas ir vidējās procentu likmes, kuras tiek piemērotas starpbanku finansēšanai un kuras bankas izmanto savas darbības veikšanai?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

17 Vispirms ir jākonstatē, ka, ņemot vērā apstākli, ka pamatlietas fakti radās pirms 2009. gada 1. decembra, proti, pirms LESD līguma spēkā stāšanās, iesniedzējtiesas līguma interpretācija attiecas uz EKL 49. pantu, nevis uz LESD 56. pantu.

18 Ar saviem jautājumiem, kas jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā, pirmkārt, vaicā, vai EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tādā valsts tiesību akti kā pamatlietā, kuros ir paredzēts, ka finanšu iestādēm nerezidentēm tiek uzlikts nodoklis par šajā valstī saņemtajiem procentiem, nodokli ieturot ienākumu gūšanas vietā, bez iespējas atskaitīt profesionālos

izdevumus, savukārt finanšu iestādēm rezidentēm netiek piemērota šāda nodokļu ieturšana ienākumu gūšanas 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 ieturšana ienākumu gūšanas vietā tiek piemērota finanšu iestāžu nerezidenšu gūtajai peļņai, savukārt finanšu iestādēm rezidentēm izmaksātajai peļņai nodokļu ieturšana ienākumu gūšanas 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 apstipriņošanas atbildes gadījumā, vai šāds ierobežojums var tikt pamatots. Visbeidzot ir jāprecizē, vai var uzskatīt, ka tādās vidējās procentu likmes kā Iģuma sniegtā prejudiciālu nolēmumu minētās ietilpst profesionāļos izdevumos, kas tieši saistīti ar aplūkoto finanšu darbu.

20 Attiecībā uz pirmo no šiem aspektiem no Iģuma sniegtā 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 Iģuma sniegtā prejudiciālu nolēmumu aspektu.

21 Šādos apstākļos pietiek atgādināt, kā to norādījis ģenerālvokāte savu secinājumu 22. punktā, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai arī nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā kā nodokļa uzlikšanas metodes piemērošana pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem, šādu nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā nepiemērojot pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem, veido pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, tas var tikt pamatots ar tādām primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, kā, piemēram, nepieciešamība nodrošināt nodokļu iekasgūšanas 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 gūšanas 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 gūšanas vietā netiek piemērots, ar nosacījumu, ka nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā piemērošana finanšu iestādēm rezidentēm ir pamatota ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem un nepārsniedz to, kas nepieciešams izvērzt mērķa sasniegšanai.

23 Runājot par otru Iģuma sniegtā 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 tās secināja, ka EKL 49. pantam ir pretrunā valsts tiesību akti, kuros kā vispārīgs noteikums ir paredzēts, 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 neviens elements, kas apstiprin?tu t?zi, saska?? ar kuru pret banku pakalpojumiem vajadz?tu b?t cit?dai attieksmei nek? pret citu pakalpojumu sniegšanu, t?d?? ka neesot iesp?jams noteikt jebk?du rakstur?gu saikni starp izmaks?m un g?tajiem procentu ien?kumiem.

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

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

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

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

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

32 Tom?r Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, ka pamatbr?v?bai pret?ju nelabv?l?gu nodok?u rež?mu nevar uzskat?t par sader?gu ar Savien?bas ties?b?m t?p?c, ka iesp?jams ir citas priekšroc?bas (šaj? zi?? skat. 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 Otrk?rt, tiesved?b? Ties? Portug?les Republika apgalvoja, ka tiesisko regul?jumu pamatliet? vienlaic?gi var pamatot ar pras?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m, v?lmi nov?rst dubultu attiec?go profesion?lo izdevumu atskait?šanu un vajadz?bu nodrošin?t efekt?vu nodok?u piedzi?u.

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

36 Tom?r no Tiesas judikat?ras ar? izriet, ka, ja dal?bvalstis izmanto š?du br?v?bu un divpus?j?s konvencij?s par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu nosaka faktorus, no kuriem ir atkar?ga kompetences sadale nodok?u jom?, t?m ir pien?kums iev?rot 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 Otrk?rt, attiec?b? uz v?lmi nov?rst profesion?lo izdevumu dubultu atskait?šanu, kas var b?t saist?ta ar kr?pšanas apkarošanu nodok?u jom?, pietiek nor?d?t, ka, vien?gi atsaucoties uz – un nek?di cit?di nepreciz?jot – iesp?jamo risku, ka apl?kotie izdevumi var tikt atskait?ti otrreiz pakalpojuma sniedz?ja rezidences valst?, nepier?dot, ka šo risku ne??va nov?rst 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 jāuzemas pakalpojuma adresētām, jo tam ir jāņem vērā profesionālie izdevumi, kuru atskaitīšanu ir pieprasījis pakalpojuma sniedzējs, pastāv tikai tādā sistēmā, kurā ir paredzēts, ka šai atskaitīšanai ir jābūt veiktai, pirms tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, un tādēļ no tās ir iespējams izvairīties, ja pakalpojumu sniedzējam ir atauts atsaukties uz savām atskaitīšanas tiesībām iestādē, kad tiek iekasēta *IRC*. Šādā gadījumā tiesības uz atskaitīšanu materializēsies, atmaksājot daļu no nodokļa, kas ieturēts ienākumu gūšanas 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, kādā veidā ir jānosaka profesionālie izdevumi, kas tieši saistīti ar procentu ienākumiem, kuri izriet no aizdevuma līguma pamatlīnī, ir jāatgādina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalsts, kas rezidentiem piešķir iespēju atskaitīt šādus izdevumus, principā nevar neņemt 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 atauts 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 stenošanai (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 pamatlīnī, 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 pašas atskaitīšanas iespējas, pakāujot tās tādām pašām prasībām, kā pašai attiecībā uz pierādīšanas pienākumu.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

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

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

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.