

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2022. gada 24. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pakalpojumu sniegšanas brīvība – LESD 56. pants – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Pakalpojumu pircēju pienākums sagatavot un iesniegt nodokļu administrācijai apliecinājumus dokumentus par summām, par kurām rēķinus ir izrakstījuši citā dalībvalstī reģistrēti pakalpojumu sniedzēji – Šāda pienākuma neesamība attiecībā uz pilnībā iekšēju pakalpojumu sniegšanu – Pamatojums – Nodokļu kontroles efektivitāte – Samērīgums

Apvienotās lietas C-52/21 un C-53/21

par līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *cour d'appel de Liège* (Beģģija) iesniedza ar 2020. gada 4. decembra lēmumiem un kas Tiesā reģistrēti 2021. gada 28. janvārī, tiesvedības

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

pret

État belge (C-52/21)

un

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

pret

État belge (C-53/21),

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: sestās palātas priekšsēdētāja I. Ziemeles, kas pilda septītās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši P. Dž. Švērebs [*P. G. Xuereb*] (referents) un A. Kumins [*A. Kumin*],

ģenerālvokģts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

ģekretģrs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vģrģ rakstveida procesū,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

– *Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL* un *Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL* vģrdģ – *P. Destrée, avocat*,

– Beģģijas valdģbas vģrdģ – *S. Baeyens* un *J.-C. Halleux*, kģ arģ *C. Pochet*, pģrstģvģģ,

– Eiropas Komisijas v?rd? – *W. Roels* un *V. Uher*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gumi sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par LESD 56. panta interpret?ciju.

2 Šie l?gumi ir iesniegti div?s tiesved?b?s: pirm? ir *Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL* (turpm?k tekst? – “*Pharmacie populaire*”) (lieta C?52/21) un otr? – *Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL* (turpm?k tekst? – “*Pharma Santé*”) (lieta C?53/21) tiesved?ba pret *État belge* [Be??ijas valsti] par nosac?jumiem, k?diem saska?? ar š?s dal?bvalsts nodok?u ties?bu aktiem ir pak?auta iesp?ja no Be??ij? re?istr?tu sabiedr?bu ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem atskait?t izdevumus, kas saist?ti ar pakalpojumu ieg?di no cit? dal?bvalst? re?istr?tiem pakalpojumu sniedz?jiem.

Be??ijas ties?bas

3 *Code des impôts sur les revenus* (Ien?kuma nodok?a kodekss, turpm?k tekst? – “1992. gada *CIR*”), redakcij?, kas piem?rojama pamatlies?, 57. pants ir formul?ts š?di:

“Turpm?k nor?d?tos izdevumus par izdevumiem, kas saist?ti ar saimniecisko darb?bu, uzskata tikai tad, ja tos pamato, iesniedzot individu?l?s uzskaites lapas un kopsavilkuma p?rskatu, kas sagatavoti Kara?a noteiktaj? form? un termi?os:

1° komisijas maksas, starpniec?bas pakalpojumi, komerci?las vai citas atlaides, gad?juma vai neregul?ri honor?ri, pr?mijas, atl?dz?bas vai jebk?da veida priekšroc?bas, kas sa??m?jiem veido Be??ij? ar nodokli apliekamu vai neapliekamu ien?kumu no profesion?l?s darb?bas, iz?emot 30. panta 3. punkt? min?to atl?dz?bu;

[..]”

4 1992. gada *CIR* 219. pant?, redakcij?, kas piem?rojama pamatlies?m, ir noteikts:

“Atseviš?? iemaksa tiek noteikta, pamatojoties uz 57. pant? min?tajiem izdevumiem [..], kas nav pamatoti ar iesniegt?m individu?laj?m uzskaites lap?m un kopsavilkuma p?rskatu [..].

Š? iemaksa atbilst 100 % šo izdevumu, [..] iz?emot gad?jumus, kad var pier?d?t, ka šo izdevumu sa??m?js [..] ir juridiska persona [..], un š?d? gad?jum? likme ir noteikta 50 % apm?r?.

[..]

Š? iemaksa nav piem?rojama, ja nodok?a maks?t?js pier?da, ka 57. pant? min?to izdevumu summa [..] ir iek?auta deklar?cij?, ko š?s summas sa??m?js ir iesniedzis saska?? ar [1992. gada *CIR*] 305. pantu, vai l?dz?g? deklar?cij?, ko sa??m?js ir iesniedzis ?rvalst?s.

Ja 57. pant? min?to izdevumu summa [..] nav iek?auta deklar?cij?, kas iesniegta saska?? ar [1992. gada *CIR*] 305. pantu, vai l?dz?g? deklar?cij?, ko iesniedzis sa??m?js ?rvalst?s, atseviš?? iemaksa nav piem?rojama nodok?u maks?t?jam, ja sa??m?js ir nep?rprotami identific?ts, v?l?kais 2 gadus un 6 m?nešus p?c attiec?g? taks?cijas gada 1. janv?ra.”

5 Saskaņā ar tās saukto “administratīvā atvieglojuma” praksi, kas ir minēta tostarp 1992. gada CIR Administratīvā komentārā Nr. 57/62 un 2009. gada 19. februāra Apkartraktā Nr. Ci.RH.243/581.810 (AFER Nr. 7/2009), nodokļu maksājumi ir atbrīvoti no prasības iesniegt šādas individuālas uzskaites lapas un šādas kopsavilkuma pārskatus, ja ir izpildīti divi nosacījumi. Pirmkārt, pamatlietā aplūkotojā laikposmā attiecīgo maksājumu adresātiem ir jābūt personām, uz kurām attiecas *loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises* [1975. gada 17. jūlija Likums par uzņēmumu grāmatvedību un gada pārskatiem], un šāds atsaucē šāds likuma atcelšanas 2014. gadā pašlaik ir saprotama kā atsaucē uz uzņēmumu grāmatvedības pienākumiem, kas paredzti Beļģijas Komerctiesību kodeksa III grāmatas 3. sadaļas 2. nodaļā. Otrkārt, attiecīgie maksājumi ir jāpiešir kā atlīdzība par darījumiem, kas nav atbrīvoti no pienākuma izrakstīt rēķinu atbilstoši tiesiskajam regulējumam pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā.

Pamatlietas un prejudiciālais jautājums

6 Prasītājas pamatlietā, divas Beļģijā reģistrētas sabiedrības – *Pharmacie populaire* un *Pharma Santé* – tirgo farmaceitiskos produktus.

7 Šīs abas sabiedrības ar līgumu uzticēja Luksemburgā reģistrētai sabiedrībai *LAD Sàrl* uzdevumu veikt zēnu pārvadājumus.

8 2010., 2011. un 2012. gadā *LAD* izrakstēja rēķinus *Pharmacie populaire* par pārvadājumu izmaksām attiecīgi 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR un 16 723,44 EUR apmērā. Pārvadājumu izmaksas, par kurām *LAD* izrakstēja rēķinus *Pharma Santé*, 2008., 2009., 2010., 2011. un 2012. gadā bija attiecīgi 32 3216,23 EUR, 22 653,95 EUR, 254 688,33 EUR, 27 197,78 EUR un 16 383,40 EUR.

9 Par šiem faktiem tika ierosināta kriminālieta pret *Pharmacie populaire* un *Pharma Santé*, kuras tika attaisnotas ar *tribunal correctionnel de Liège* [Ljēžas krimināltiesas] (Beļģija) 2019. gada 28. februāra spriedumiem. Saskaņā ar šiem spriedumiem, kuriem ir *res judicata* spēks, nekas lietas materiālos neliecina par to, ka prasītājam pamatlietā sniegtie pakalpojumi neatbilst patiesībai un ka to norādītās cenas neatbilda faktiski samaksātajam cenam. Turklāt nekas lietas materiālos neliek apšaubīt *LAD* pastāvīšanu.

10 Tā kā prasītājas pamatlietā nebija izsniegušas individuālas uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskatus par šiem izdevumiem saskaņā ar 1992. gada CIR 57. pantu, Beļģijas nodokļu administrācija tām attiecīgi 2015. gada 20. augustā un 4. novembrā nosūtīja paziņojumus par labojumu, informējot tās par savu nodomu attiecīgajam summam piemērot 1992. gada CIR 219. pantā paredzēto atsevišķo iemaksu.

11 Prasītājas pamatlietā apgalvoja, ka tās esot veikušas attiecīgos maksājumus godprātīgi, pret saņemot faktiski sniegtus pakalpojumus, un ka, tā kā saņēmējs bija Luksemburgas sabiedrība, kas ir pakāauta obligātai grāmatvedībai, nebija nepieciešams sagatavot individuālas uzskaites lapas.

12 Ar lūgumiem, kas prasītājam pamatlietā tika adresēti attiecīgi 2015. gada 23. novembrā un 11. decembrā, Beļģijas nodokļu administrācija saglabāja savu nostāju, tostarp precizējot, ka tās nav pierādījušas, ka attiecīgie maksājumi ir ietverti deklarācijā, ko šo maksājumu saņēmējs ir iesniedzis atbilstoši 1992. gada CIR 305. pantam, vai analogā deklarācijā, ko šis saņēmējs ir iesniedzis ārvalstīs. Līdz ar to attiecīgajam summam tika piemērota 1992. gada CIR 219. pantā paredzētā atsevišķā iemaksa.

13 2016. gada 26. maijā katra no prasītāju pamatlietu iesniedza sūdzību par šiem lēmumiem. Ar 2016. gada 7. novembra lēmumiem Beļģijas nodokļu administrācija noraidīja šīs sūdzības.

14 Ar prasības pieteikumiem, kas iesniegti attiecīgi 2017. gada 27. janvārī un 30. janvārī, prasītājas pamatlietu šos lēmumus apstrīdēja *tribunal de première instance de Liège* [Līžās pirmās instances tiesa] (Beļģija). Šīs prasības ar diviem 2018. gada 25. oktobra spriedumiem tika noraidītas kā nepamatotas.

15 Prasītājas par šiem spriedumiem iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā *cour d'appel de Liège* [Līžās apelācijas tiesa] (Beļģija).

16 Iesniedzējtiesa norāda, ka šis sprieduma 5. punkts minētais administratīvais atvieglojums nav piemērojams maksājumiem, kas veikti par tūdu sabiedrību kā *LAD*, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī un kurām Beļģijā nav pastāvīgas pārstāvniecības, sniegtajiem pakalpojumiem.

17 Šajā gadījumā šīet, ka 1992. gada *CIR 219*. panta un iepriekš minētā administratīvā atvieglojuma kombinācija pienākumu sagatavot individuālo uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskatu, lai izvairītos no ar šo tiesību normu paredzētās atsevišķās iemaksas piemērošanas, uzliek sabiedrību nerezidentu sniegto pakalpojumu saņēmējiem un rada tiem papildu administratīvo slogu, kas netiek prasīts to pašu pakalpojumu saņēmējiem, ja pakalpojums sniedz pakalpojumu sniedzējs rezidents, uz kuru attiecas Beļģijas tiesību akti par uzņēmumu grāmatvedību un gada pārskatiem. Līdz ar to šis pienākums var padarīt pārrobežu pakalpojumu izmantošanu nepievilcīgu salīdzinājuma ar pakalpojumu sniedzēju rezidentu pakalpojumu izmantošanu un tādējādi var atturēt pakalpojumu saņēmējus izmantot citās dalībvalstīs reģistrētus pakalpojumu sniedzējus. Tādējādi šī situācija varētu tikt kvalificēta kā pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 56. pantu.

18 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tādējādi ir jāuzdod Tiesai jautājums, lai noteiktu, vai attiecīgais Beļģijas tiesiskais regulējums ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums un attiecīgā gadījumā – vai šis ierobežojums var tikt attaisnots ar primāru vispārīgo interešu apsvērumu.

19 Šādos apstākļos *cour d'appel de Liège* [Līžās apelācijas tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tās tiesiskais regulējums vai valsts prakse, saskaņā ar kuru pirmajā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, kuras izmanto otrajā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību pakalpojumu, ir pienākums, lai izvairītos no uzņēmumu ienākuma nodokļa iemaksas 100 % vai 50 % apmērā no pārdējo minēto sabiedrību rīcinātajiem summām, sagatavot un iesniegt nodokļu iestādei uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskatus par šiem izdevumiem, taču, ja tās izmanto sabiedrību rezidenšu pakalpojumu, tām nav noteikts šis pienākums, lai izvairītos no minētās iemaksas noteikšanas?”

Par prejudiciālo jautājumu

20 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tūdu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar kuru visām šīs pirmās dalībvalsts teritorijā reģistrētajām sabiedrībām ir noteikts pienākums iesniegt nodokļu administrācijai pārskatus par maksājumiem, kas veikti kā atlīdzība par pakalpojumiem, kas iegādāti no pakalpojumu sniedzējiem, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, kurā šiem pārdējiem minētajiem tiek piemērots gan tiesiskais regulējums par uzņēmumu grāmatvedību, gan pienākums izrakstīt rīcinātus atbilstoši tiesiskajam regulējumam par PVN, un, ja tas netiek izdarīts,

sabiedrību ienākuma nodoklis tiek palielināts par 50 % vai par 100 % no šo pakalpojumu vērēbas, lai gan saskaņā ar administratīvo praksi šā pirmā dalībvalsts neparedz nekādu ekvivalentu pienākumu tad, ja šos pakalpojumus sniedz tās teritorijā reālistiski pakalpojumu sniedzēji.

21 Vispirms, ņemot vērā, ka pamatlietā aplūkotojā tiesiskajā regulājumā ir paredzēts gan pienākums sniegt noteiktu informāciju nodokļu iestādēm, gan sankcija šā pienākuma neizpildes gadījumā, kas izpaužas kā tiešs nodoklis, ir jāprecizē, ka, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tām tomēr ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības, it īpaši LESD garantētās pamatbrīvības (spriedums, 2015. gada 11. jūnijs, *Berlington Hungary u.c.*, C-98/14, EU:C:2015:386, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Jāatgādina, pirmkārt, ka LESD 56. pants nepieļauj tādā valsts tiesiskajā regulājumā piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku par pakalpojumu sniegšanu tikai vienas dalībvalsts teritorijā. LESD 56. pants ir prasīts novērst jebkādas pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus, kas noteikti tādēļ, ka pakalpojumu sniedzējs ir reālistiski citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kurā tiek sniegts pakalpojums (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumi ir valsts pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu. LESD 56. pants turpretī neattiecas uz pasākumiem, kas tikai rada papildu izdevumus attiecīgā pakalpojuma sniegšanai un kas vienādi ietekmē pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm un to sniegšanu vienas dalībvalsts teritorijā (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 56. pants ir piešķirtas tiesības ne tikai pašam pakalpojumu sniedzējam, bet arī šo pakalpojumu saņēmējam (spriedums, 2020. gada 30. janvāris, *Anton van Zantbeek*, C-725/18, EU:C:2020:54, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 ņemot vērā šo judikatūru, ir jākonstatē, ka tiesiskais regulējums un administratīvā prakse, kurā ir noteikts deklarēšanas pienākums, ko papildina sankciju sistēma un ar kuru tiek ieviesta atšķirīga attieksme pret pakalpojumu sniedzējiem atkarībā no tā, vai tie ir vai nav reālistiski Beļģijā, ir jāuzskata par tādā, kas pārrobežo pakalpojumus Beļģijā reālistiskiem pakalpojumu saņēmējiem var padarīt mazāk pievilcīgus nekā pakalpojumus, ko sniedz minētajā dalībvalstī reālistiski pakalpojumu sniedzēji, un atturēt minētos pakalpojumu saņēmējus izmantot citās dalībvalstīs reālistiskos pakalpojumu sniedzējus. Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums un administratīvā prakse var būt pakalpojumu brīvības apriņķis ierobežojums, ko Beļģijas valdība turklāt savos apsvērumos ir atzinusi.

26 Šo secinājumu neatspēko Beļģijas valdības argumentācija, no kuras izriet, ka saskaņā ar 1992. gada CIR 219. pantu sods par šā kodeksa 57. pants paredzētā deklarēšanas pienākuma pārkāpumu nav piemērojams, ja attiecīgā maksājumi ir iekārtoti deklarācijā, kuru šo maksājumu saņēmējs ir iesniedzis Beļģijas nodokļu administrācijai saskaņā ar minētā kodeksa 305. pantu, vai analoģiskā deklarācijā, īstenojot, vai ja šis saņēmējs ir nepārrēķināts vāļkais divu gadu un sešu mēnešu laikā, sēkot no attiecīgā taksācijas gada 1. janvāra.

27 Proti, kā bētibā izriet no šīs argumentācijas, šajos gadījumos 1992. gada CIR 57. pants paredzētais deklarēšanas pienākums vienkārti tiku aizstāts ar analogu pienākumu, kas, šiet, identiski neietekmē pakalpojumu sniegšanu tikai Beļģijas teritorijā un kas tomēr var traucēt vai padarīt mazāk pievilcīgu pakalpojumu brīvību apriti starp dalībvalstīm.

28 Turklāt attiekbā uz Beļģijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru pamatlietā aplūkotojā

tiesiskaj? regul?jum? paredz?tie deklar?šanas pien?kumi esot ierobežoti ar elementiem, kas ir stingri nepieciešami, lai nep?rprotami identific?tu attiec?gos maks?jumus, k? ar? maks?jumu raksturu un apm?ru, un ka š? inform?cija maks?t?ja kontos princip? esot pieejama, neveicot izp?ti, kas var rad?t b?tiskas administrat?v?s izmaksas, no judikat?ras izriet, ka ar ESD ir aizliegti pat niec?gi vai nelieli pamatbr?v?bas ierobežojumi (spriedums, 2012. gada 5. j?lijs, X, C?498/10, EU:C:2012:635, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Otrk?rt, j?atg?dina, ka š?ds ierobežojums tom?r ir pie?aujams, ja to attaisno prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi un cikt?l š?dos gad?jumos t? piem?rošana b?tu atbilst?ga noteikt? m?r?a sasniegšanai un nep?rsniegtu to, kas vajadz?gs, lai šo m?r?i sasniegtu (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Google Ireland*, C?482/18, EU:C:2020:141, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 Iesniedz?jtiesa gan pr?to, vai iesp?jamo ierobežojumu var pamatot ar š?diem prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, ta?u šaj? zi?? nav sniegusi preciz?jumus.

31 Savos apsv?rumos Be??ijas vald?ba nor?d?ja, ka pamatliet? apl?koto tiesisko regul?jumu pamato nepieciešam?ba nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti. Š? tiesisk? regul?juma m?r?is esot nodrošin?t, lai summas, ko pakalpojumu pirc?js atskaita no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem, atbilst šo pakalpojumu sniedz?ja deklar?tajiem ien?kumiem. Protams, ja šis p?d?jais min?tais ir pak?auts Be??ijas gr?matved?bas ties?bu aktiem un tam ir pien?kums izdot r??inu, pirc?ja pien?kums sagatavot un iesniegt individu?las uzskaites lapas un kopsavilkuma p?rskatus par šiem maks?jumiem princip? p?rkl?tos ar pakalpojumu sniedz?ja pien?kumiem, ?emot v?r?, ka š? p?d?j? klienta uzskaites dati princip? atbilst tiem, kas ir ietverti maks?t?ja sagatavotajos dokumentos. Be??ijas vald?ba nor?da, ka tieši š? iemesla d?? š?d?s situ?cij?s past?v administrat?vais atvieglojums.

32 Be??ijas vald?ba tom?r nor?da, ka pakalpojumu pirc?jiem uzliktais deklar?šanas pien?kums saglab?tu savu lietder?bu, ja pakalpojumu sniedz?ji, lai ar? uz tiem attiecas to re?istr?cijas valsts gr?matved?bas ties?bu akti un tiem ir j?izraksta r??ins, nav re?istr?ti Be??ij?. Š?dos gad?jumos veiktie maks?jumi neb?tu apliekami ar nodokli Be??ij? saska?? ar konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu attiec?b? uz uz??mumu pe??u norm?m. Be??ijas nodok?u administr?cija "nododot stafeti" t?s dal?bvalsts nodok?u administr?cijai, kur? ir re?istr?ts pakalpojumu sniedz?js, kas ir vien?g?, kurai ir ties?bas p?rbaud?t, vai pakalpojumu sniedz?js ir pien?c?gi deklar?jis savus ien?kumus. Runa esot par spont?nu un autom?tisku inform?cijas apmai?u, kur? piedal?s visas dal?bvalstis, k? ar? vair?kas treš?s valstis, jo š?di pazi?ot? inform?cija ir t?, kas ir ietverta individu?laj?s uzskaites lap?s.

33 Be??ijas vald?ba uzskata, ka 1992. gada *CIR* 57. pant? paredz?t?s individu?l?s uzskaites lapas un kopsavilkuma p?rskati joproj?m ir nepieciešami, lai pakalpojumu sniedz?ja re?istr?cijas valstij ?autu veikt šo kontroli. Be??ij? re?istr?tu sabiedr?bu veiktajiem maks?jumiem piem?rojam? administrat?v? atvieglojuma attiecin?šana uz cit?s dal?bvalst?s re?istr?tiem pakalpojumu sniedz?jiem noz?m?tu atteikties no š?s inform?cijas apmai?as un apdraud?tu uzraudz?bu, ko š? apmai?a padara iesp?jamu.

34 Tiesa jau daudz?rt ir l?musi, ka nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u p?rbaužu efektivit?ti un nodok?a piedzi?as efektivit?ti var uzskat?t par prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas var?tu attaisnot pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu (spriedumi, 2018. gada 25. j?lijs, *TTL*, C?553/16, EU:C:2018:604, 57. punkts, un 2020. gada 3. marts, *Google Ireland*, C?482/18, EU:C:2020:141, 47. punkts, ka ar? taj? min?t? judikat?ra).

35 K? nor?d?ts š? sprieduma 29. punkt?, pas?kumiem, kas ierobežo pakalpojumu sniegšanas br?v?bu, ir j?b?t atbilst?giem, lai nodrošin?tu to izvirz?t? m?r?a ?stenošanu, un tie nedr?kst p?rsniegt to, kas ir nepieciešams, lai to sasniegtu (spriedums, 2021. gada 10. marts, *An Bord Pleanála*

, C-739/19, EU:C:2021:185, 24. punkts).

36 Attiecībā uz tādā tiesiskā regulējuma kā pamatlīdētāja aplūkoto raksturu ir jāatgādina, ka, lai nodrošinātu efektīvu nodokļu kontroli, kas tiek īstenota ar mērķi cikties pret krāpšanu nodokļu jomā, dalībvalsts ir tiesīga piemērot pasākumus, kas ļauj skaidri un precīzi pārbaudīt summu izdevumiem, kas šajā dalībvalstī ir atskaitīti kā ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi (spriedums, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 44. punkts un tajā minētā judikatūra). Nav nekāda iemesla lemt citādi attiecībā uz pasākumiem, kas ļauj veikt šādu pārbaudi citai dalībvalstij.

37 Kā Beļģijas valdība būtībā ir norādījusi savos apsvērumos, Beļģijā reģistrētām sabiedrībām uzliktais pienākums deklarēt izdevumus, kas saistīti ar pakalpojumiem, kas iegādāti no citās dalībvalstīs reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, var palīdzēt šo dalībvalstu nodokļu iestādēm pārbaudīt, vai maksājumi par atlīdzību par šiem pakalpojumiem patiešām ir iekauti to saņēmēju ar nodokli apliekamos ienākumos.

38 Beļģijas nodokļu iestādes 1992. gada *CIR 57.* pantā paredzētās individuāls uzskaites lapās iekautās informācijas par maksājumiem, kas apliekami ar nodokli tikai citā dalībvalstī, nosūtīšana šīs dalībvalsts nodokļu iestādēm varētu ļaut šīm iestādēm pārbaudīt attiecīgā pakalpojumu sniedzēja nodokļu deklarāciju.

39 Attiecībā uz jautājumu par to, vai tās tiesiskais regulējums kā pamatlīdētāja aplūkoto nepieņemot, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ir jāatgādina, pirmkārt, ka, lai izskaidrotu šo sprieduma 5. punktā minēto administratīvā atvieglojuma iemeslu, Beļģijas valdība ir norādījusi, ka, ja pakalpojumu sniedzējam ir piemērojams Beļģijas grāmatvedības tiesiskais regulējums un tam saskaņā ar Beļģijas tiesisko regulējumu par PVN ir pienākums izrakstīt rēķinu, 1992. gada *CIR 57.* pantā paredzētais deklarēšanas pienākums lielā mērā pārklātos ar pienākumiem, kas ar šo tiesisko regulējumu ir uzlikti šim pakalpojumu sniedzējam. Kā savos apsvērumos ir norādījusi Komisija, attiecīgais administratīvais atvieglojums tādā ir balstīts uz premisu, ka pakalpojumu sniedzēji, kuriem ir uzlikti šādi Beļģijas tiesību aktos paredzēti grāmatvedības pienākumi un rēķinu izrakstēšanas pienākumi saistībā ar PVN, nerada tādā pašā krāpšanas nodokļu jomā riska pakāpi kā pakalpojumu sniedzēji, uz kuriem neattiecas minētie pienākumi.

40 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, tādā kā standarti, kas reglamentē uzņēmumu grāmatvedību, un noteikumi par PVN Savienībā ir saskaņoti, citās dalībvalstīs reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem ir pienākumi, kas ir pielīdzināti Beļģijā reģistrēto pakalpojumu sniedzēju pienākumiem. Turklāt no tiesiskā regulējuma pamatlīdētāja izriet, ka individuālo uzskaites lapu un kopsavilkuma pārskatu sagatavošana nevar tikt uzskatīta par nepieciešamu, lai Beļģijas nodokļu iestādes varētu pārbaudīt Beļģijā reģistrēto pakalpojumu sniedzēju deklarācijas, jo tās ir no tās atbrīvotas, ja ir izpildīti šo sprieduma 5. punktā minētie administratīvā atvieglojuma piemērošanas nosacījumi. Līdz ar to nevar uzskatīt, ka individuāls uzskaites lapas ietvertā informācija būtu nepieciešama citu dalībvalstu nodokļu iestādēm, lai pārbaudītu to teritorijā reģistrēto pakalpojumu sniedzēju nodokļu deklarācijas.

41 Otrkārt, attiecībā uz Beļģijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru Beļģijā reģistrētām sabiedrībām uzliktais deklarēšanas pienākums attiecībā uz citās dalībvalstīs reģistrētu pakalpojumu sniedzēju sniegtajiem pakalpojumiem esot nepieciešams, lai uzturētu spontānu un automātisku informācijas apmaiņu, kurā piedalās visas dalībvalstis, kā arī vairākas trešās valstis, ir jānorāda, ka šā valdība nesniedz nekādus precīzījumus par šādas apmaiņas juridisko pamatu.

42 Protams, gan ar Padomes Direktīvu 77/799/EEK (1977. gada 19. decembris) par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā (OV 1977, L 336, 15.

lpp.), gan ar Padomes Direktīvu 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV 2011, L 64, 1. lpp., labojums – OV 2013, L 162, 15. lpp.), ar kuru saskaņā ar tās 28. pantu no 2013. gada 1. janvāra ir atcelta Direktīva 77/799, dalībvalstu nodokļu iestādēm ir paredzēta iespēja pieprasīt nodokļu informāciju citu dalībvalstu nodokļu iestādēm un apmaiņties ar šīm iestādēm ar šādu informāciju. Tomēr nevienā no šīm direktīvām šīm iestādēm nav paredzēts pienākums pārcavās iniciatīvas un automātiski apmaiņties ar tādām informāciju, kāda tiek aplūkota pamatlīd.

43 Turklāt Direktīvas 77/799 2. pants, lasot to kopā ar tās 1. pantu, šāda dalībvalsts nodokļu iestādēm lūgt citas dalībvalsts nodokļu iestādēm sniegt tai visu informāciju, kas tām var palīdzēt pareizi aprēķināt ienākuma nodokļus, tostarp sabiedrību ienākuma nodokli, attiecībā uz konkrētu gadījumu un uzlika šīm iestādēm pienākumu vajadzības gadījumā veikt šīs informācijas iegūšanai nepieciešamo izmeklēšanu. Atbilstoši pienākumi ir iekārtoti Direktīvas 2011/16 1., 5. un 6. pantā. No tā izriet, ka pat tad, ja nav notikusi spontāna un automātiska informācijas apmaiņa, dalībvalstu nodokļu iestādes, veicot izmeklēšanu attiecībā uz konkrētu nodokļu maksātāju, var iegūt visu informāciju, kas tām ir vajadzīga, lai varētu pareizi aprēķināt attiecīgos nodokļus.

44 Treškārt, katrā ziņā ir jāatgādina, ka pamatlīd aplūkotajās tiesiskajās regulājumā ir paredzēta sankcija, kas tiek apzīmēta kā “atsevišķa iemaksa” un ko veido uzņēmumu ienākuma nodokļa palielināšana par summu, kas atkarībā no apstākļiem ir vienāda ar 50 % vai 100 % no summām, par kurām rēķināta izrakstjuši citās dalībvalstīs reģistrēti pakalpojumu sniedzji.

45 Beļģijas valdība uzskata, ka šīs sankcijas mērķis ir nevis sodīt par 1992. gada CIR 57. pantā paredzēto deklarēšanas formalitēšu neizpildīšanu, bet gan no tās atturēt, neitralizējot nodokļu priekšrocību, ko no tās varētu gūt pircējs un pakalpojumu sniedzjs.

46 No iesniedzējtiesas sniegtās un Beļģijas valdības apstiprinātās informācijas izriet, ka minētā sankcija tiek uzlikta visos gadījumos, kad Beļģijas sabiedrība nav izpildījusi savu pamatlīd aplūkotajās tiesiskajās regulājumā paredzēto deklarēšanas pienākumu, neizmantojot šo sprieduma 26. punktā aprakstītās iespējas, kas ļauj izvairīties no šīs sankcijas. Pat pieņemot, ka to apgalvo Beļģijas valdība, ka maksātājs ir atbrīvots no šī pienākuma, ja maksājumu summa nepārsniedz 125 EUR, ir acīmredzams, ka, neskarot šo *de minimis* sliekšni, minētā sankcija ir iekasājama pat tad, ja pakalpojumu sniedzjs dalībvalstī, kur tas ir reģistrēts, faktiski ir deklarējis Beļģijas izcelsmes ienākumus kā atlīdzību par saviem pakalpojumiem. Tādējādi sankcija ir piemērojama pat tad, ja deklarēšanas pienākuma neizpilde – neatkarīgi no tā, vai to būtu veicis pircējs vai attiecīgo pakalpojumu sniedzjs, – nav izslēgusi nekādus ienākumus no nodokļa.

47 Lai gan dalībvalstis var sodīt par to uzlikto administratīvo pienākumu neizpildi – ar nosacījumu, ka šie sodi ir samērīgi ar sasniedzamo mērķi –, sods, ko veido nodokļa palielinājums, kas var būt 50 % vai pat 100 % no attiecīgo pakalpojumu vērtības, pat ja nenotiek izvairīšanās no nodokļiem, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošintu nodokļu kontroles efektivitāti. Šīs sankcijas nesamērīgais raksturs ir vēl jo nepārprotams kā tādēļ, ka šo sprieduma 5. punktā minētā administratīvā atvieglojuma rezultātā pakalpojumu sniegšana tikai Beļģijas iekšienē nevar būt pamats sankcijai pat tad, ja pakalpojumu sniedzjs nav deklarējis saņemto maksājumu.

48 No tā izriet, ka šo sprieduma 25. punktā minēto ierobežojumu nevar attaisnot ar ar cēloņu pret krāpšanu nodokļu jomā, uz ko savos apsvērumos atsaukušās prasītājas pamatlīd un Komisija. Šis mērķis ir primārs vispārējais interešu apsvēruma, kas var pamatot LESD garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 11. jūnijs, X un *Passenheim van Schoot*, C-155/08 un C-157/08, EU:C:2009:368, 45. punkts un tajā minētā judikatūra). Šajā gadījumā ir tainība, ka, pateicoties šo sprieduma 44. punktā minētajai sankcijai,

tiesiskais regulējums pamatliet var sekmēt atturēšanu no krāpšanas nodokļu jomā. Tomēr, tādā kā šāda sankcija ir piemērojama pat tad, ja krāpšana nodokļu jomā nepastāv, kā norādīts šā sprieduma 46. punktā, tādā pašā mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

49. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādā dalībvalstīs tiesisko regulējumu, ar kuru vismaz šāds pirmās dalībvalsts teritorijā reģistrētajām sabiedrībām ir noteikts pienākums iesniegt nodokļu administrācijai pārskatus par maksājumiem, kas veikti kā atlīdzība par pakalpojumiem, kas ir iegādāti no pakalpojumu sniedzējiem, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, kurā šiem pārdotajiem minētajiem tiek piemērots gan tiesiskais regulējums par uzņēmumu grāmatvedību, gan pienākums izrakstīt rēķinus atbilstoši tiesiskajam regulējumam par PVN, un, ja tas netiek izdarīts, sabiedrību ienākuma nodoklis tiek palielināts par 50 % vai par 100 % no šo pakalpojumu vērtības, lai gan saskaņā ar administratīvo praksi šāds pirmās dalībvalsts neparedz ekvivalentu pienākumu tad, ja šos pakalpojumus sniedz tās teritorijā reģistrēti pakalpojumu sniedzēji.

Par tiesāšanas izdevumiem

50. Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedība ir stadijā procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādā dalībvalstīs tiesisko regulējumu, ar kuru vismaz šāds pirmās dalībvalsts teritorijā reģistrētajām sabiedrībām ir noteikts pienākums iesniegt nodokļu administrācijai pārskatus par maksājumiem, kas veikti kā atlīdzība par pakalpojumiem, kas ir iegādāti no pakalpojumu sniedzējiem, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, kurā šiem pārdotajiem minētajiem tiek piemērots gan tiesiskais regulējums par uzņēmumu grāmatvedību, gan pienākums izrakstīt rēķinus atbilstoši tiesiskajam regulējumam par pievienotās vērtības nodokli, un, ja tas netiek izdarīts, sabiedrību ienākuma nodoklis tiek palielināts par 50 % vai par 100 % no šo pakalpojumu vērtības, lai gan saskaņā ar administratīvo praksi šāds pirmās dalībvalsts neparedz ekvivalentu pienākumu tad, ja šos pakalpojumus sniedz tās teritorijā reģistrēti pakalpojumu sniedzēji.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.