Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2016. gada 13. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — LESD 56. pants — Pakalpojumu sniegšanas brīvība — Ierobežojumi — Nodokļu tiesību akti — Saņemto procentu aplikšana ar nodokli — Atšķirīga attieksme pret finanšu iestādēm rezidentēm un finanšu iestādēm nerezidentēm

Lieta C-18/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 29. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 19. janvārī, tiesvedībā

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA ,

KBC Finance Ireland

pret

Fazenda Pública .

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*]

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 13. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

— Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes* un *J. Martins da Silva*, kā arī *M. Rebelo*, pārstāvji,

— Beļģijas valdības vārdā – *J. C. Halleux* un *N. Zimmer*, kā arī *M. Jacobs*, pārstāvji,

— Dānijas valdības vārdā – *C. Thorning* un *M. Wolff*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *P. Guerra e Andrade*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2016. gada 17. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 56. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Brisal – Auto Estradas do Litoral SA* (turpmāk tekstā – "*Brisal*"), reģistrēta 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 ienākuma nodokļa (turpmāk tekstā – "*IRC*") aprēķinu saistībā ar *KBC* gūtajiem procentu ienākumiem un šī nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā.

Atbilstošās tiesību normas

Portugāles tiesības

3 Atbilstoši *Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas* (Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodekss), kas ir apstiprināts ar 1988. gada 30. novembra *Decreto-Lei n.º 442-B/88* (Dekrētlikums Nr. 442-B/88) (1988. gada 30. novembra *Diário da República* I, I-A sērija, Nr. 277), ar grozījumiem, kas izriet no 2005. gada 7. decembra *Decreto-Lei nº 211/2005* (Dekrētlikums Nr. 211/2005) (2005. gada 7. decembra *Diário da República* I, A sērija, Nr. 234; turpmāk tekstā – "*CIRC*"), 4. panta 2. punktam 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) apakšpunktam attiecīgie ienākumi tostarp ir arī procenti, ko maksā debitori, kuru dzīvesvieta, juridiskā adrese vai faktiskās vadības vieta atrodas Portugāles teritorijā vai kuru maksājumu veic šajā valstī esošs pastāvīgs uzņēmums.

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

5 Saskaņā ar *CIRC* 80. panta 1. punktu procentu ienākumiem, ko guvušas finanšu iestādes rezidentes, tiek piemērota 25 % likme. Taču 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 ieturēts ienākumu gūšanas vietā.

Konvencija starp Portugāles Republiku un Īriju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu

6 *Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento* (Konvencija starp Portugāles Republiku un Īriju ar mērķi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu un izvairīšanos no ienākuma nodokļa maksāšanas), kas noslēgta Dublinā 1993. gada 1. jūnijā (1994. gada 24. jūnija *Diário da República* I, I-A sērija, Nr. 144, 3310. lpp.), 11. pantā ir paredzēts:

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

2 – Šie procenti var tikt aplikti ar nodokli tajā līgumslēdzējā valstī, kurā tie gūti 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.

Līgumslēdzēju valstu kompetentās iestādes, kopīgi vienojoties, nosaka veidu, kādā piemērojams šis ierobežojums.

[..]"

Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

7 2004. gada 30. septembrī *Brisal* noslēdza ārējās finansēšanas līgumu ar nosaukumu *Loan, Bond and Guarantee Facilities* EUR 262 726 055 apmērā, lai nodrošinātu visu darbību īstenošanu, kas ietilpa ar Portugāles valsti iepriekš noslēgtā koncesijas līgumā. Šis ārējās finansēšanas līgums tika noslēgts ar banku konsorciju, no kurām tikai dažas bija rezidentes Portugāles teritorijā.

8 2005. gada 29. martā šis konsorcijs, izmantojot līguma cesiju, tika paplašināts, iekļaujot tajā arī citas finanšu iestādes, tostarp *KBC*.

9 Runājot par līguma daļu, kas attiecas uz *KBC*, *Brisal* ieturēja *IRC* ienākumu gūšanas vietā un pārskaitīja to Portugāles valstij EUR 59 386 apmērā. Šī summa tika aprēķināta, ņemot vērā *KBC* maksājamos procentus no 2005. gada septembra līdz 2007. gada septembrim, kas veidoja summu EUR 350 806,07 apmērā.

10 2007. gada 28. septembrī *Brisal* un *KBC* iesniedza administratīvu sūdzību par šo uzlikto nodokli kompetentajā nodokļu iestādē, pamatojoties uz to, ka šī nodokļa uzlikšana esot pretrunā LESD 56. pantam.

11 Tā kā šī sūdzība tika noraidīta, *Brisal* un *KBC* iesniedza prasības pieteikumu *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* (Sintras Administratīvā un nodokļu tiesa, Portugāle), kas arī tika noraidīts. Šī tiesa uzskatīja, ka no 2008. gada 22. decembra sprieduma *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) izrietēja, ka tas, ka valsts tiesību aktos ir paredzēta atšķirīga attieksme pret sabiedrībām rezidentēm un sabiedrībām nerezidentēm saistībā ar pienākumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, pats par sevi neveido pakalpojumu sniegšanas brīvības principa pārkāpumu, jo šīs abas sabiedrību kategorijas nav objektīvi salīdzināmā situācijā. Turklāt minētā tiesa piebilda, ka Tiesa jau ir noraidījusi prasību par pienākumu neizpildi, ko Eiropas Komisija bija cēlusi pret Portugāles Republiku – prasību, kas bija pamatota ar tādiem pašiem iemesliem, kādus pamatlietā izvirza *Brisal* un *KBC*.

12 Apelācijas sūdzības, kas iesniegta *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle), pamatojumam *Brisal* un *KBC* apgalvo, ka procentiem, ko finanšu iestādes nerezidentes saņēmušas Portugālē, tiek piemērota nodokļu ieturēšana ienākumu gūšanas vietā ar galīgo likmi 20 % apmērā vai zemāku likmi, ja tiek piemērota konvencija, kas vērsta uz nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un kas attiecas uz bruto ienākumiem, savukārt finanšu iestāžu rezidenšu, kurām netiek piemērota nodokļu ieturēšana ienākumu gūšanas vietā, saņemtajiem procentiem tiek piemērota 25 % likme no neto summas. Tātad nodokļu iestādes nerezidentes esot pakļautas lielākam nodokļu slogam nekā finanšu iestādes rezidentes, kuras esot pretrunā pakalpojumu sniegšanas brīvībai un kapitāla brīvai apritei, kas attiecīgi paredzēta LESD 56. un 63. pantā.

13 *Supremo Trimunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa) norāda, ka strīds pamatlietā attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvību un ka ierobežojošās sekas uz kapitāla brīvu apriti un maksājumu brīvību esot tikai iespējamo pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu tiešas un loģiskas sekas. Līdz ar to būtu vienīgi jāizvērtē, vai *CIRC* 80. panta 2. punkta c) apakšpunkts ir saderīgs ar LESD 56. pantu, kā to Tiesa interpretējusi 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 pēdējā minētā sprieduma pamatojumā esošajā loģikā ir saskatāmas līdzības ar loģiku pamatlietā, Tiesa nav tieši lēmusi par procentu pārrobežu maksājumu aplikšanu ar nodokli, kas skar finanšu iestādes.

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

16 Šādos apstākļos *Supremo Trimunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai LESD 56. pants nepieļauj tādus valsts nodokļu tiesību aktus, kuros paredzēts, ka nerezidējošas kredītiestādes Portugāles teritorijā tiek apliktas ar nodokli par šajā teritorijā gūtajiem procentiem, nodokli ieturot ienākumu gūšanas vietā, piemērojot galīgo likmi 20 % apmērā (vai zemāku likmi, ja pastāv konvencija nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu), to piemērojot bruto ienākumiem, bez iespējas atskaitīt profesionālos izdevumus, kas tieši saistīti ar veikto finansiālo darbību, savukārt rezidējošu kredītiestāžu gūtie procenti tiek ieskaitīti kopējos ar nodokli apliekamajos 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 kredītiestāžu 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 iestāžu 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 lūgtā 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 tādi 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 ieturēšana ienākumu gūšanas vietā un tās var atskaitīt profesionālos izdevumus, kas tieši saistīti ar veikto finansiālo darbību, un, otrkārt, kā ir jānosaka šie izdevumi.

19 Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, vispirms ir jāizvērtē, vai EKL 49. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā tiek piemērota finanšu iestāžu nerezidenšu gūtajai peļņai, savukārt finanšu iestādēm rezidentēm izmaksātajai peļņai nodokļu ieturēšana 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 finansiālo darbību, ir ierobežojums šīs tiesību normas izpratnē, un apstiprinošas atbildes gadījumā, vai šāds ierobežojums var tikt pamatots. Visbeidzot ir jāprecizē, vai var uzskatīt, ka tādas vidējās procentu likmes kā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minētās ietilpst profesionālajos izdevumos, kas tieši saistīti ar aplūkoto finansiālo darbību.

20 Attiecībā uz pirmo no šiem aspektiem no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pati iesniedzējtiesa uzskata, ka atšķirīgā attieksme pamatlietā tik ļoti neizriet no atšķirīgas 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 lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu aspektu.

21 Šādos apstākļos pietiek atgādināt, kā to norādījusi ģenerāladvokāte 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 tādiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kā, piemēram, nepieciešamība nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti (šajā ziņā skat. spriedumus, 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 35. punkts, un 2012. gada 18. oktobris, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. punkts).

22 Līdz ar to EKL 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tādi 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 vispārējo interešu apsvērumiem un nepārsniedz to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai.

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

24 Tiesa no tā secināja, ka EKL 49. pantam ir pretrunā valsts tiesību akti, kuros kā 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 Šajā gadījumā, ņemot vērā argumentu, ko konkrēti izvirzījusi Portugāles Republika un saskaņā ar kuru pret finanšu iestāžu sniegtajiem pakalpojumiem saskaņā ar EKL 49. pantā paredzēto pakalpojumu sniegšanas brīvības principu būtu jābūt citādai attieksmei nekā pret citā darbības jomā sniegtajiem pakalpojumiem, jo neesot iespējams noteikt jebkādu raksturīgu saikni starp izmaksām un gūtajiem procentu ienākumiem, iesniedzējtiesai rodas jautājums, vai šī sprieduma iepriekšējā punktā minēto judikatūru var piemērot arī pamatlietā.

26 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Tiesa nav nošķīrusi dažādas pakalpojumu sniegšanas kategorijas. Turklāt EKL 49. pants, skatot to kopsakarā ar EKL 50. pantu, bez atšķirības attiecas uz visām šajā pēdējā tiesību normā uzskaitītajām pakalpojumu sniegšanas kategorijām. Tikai EKL 51. panta 2. punktā ir paredzēts, ka banku pakalpojumu, kas saistīti ar kapitāla apriti, liberalizācija ir jāveic saskaņā ar kapitāla aprites liberalizāciju. EKL tiesību normās attiecībā uz kapitāla brīvu apriti nav ietverts neviens elements, kas apstiprinātu tēzi, saskaņā ar kuru pret banku pakalpojumiem vajadzētu būt citādai attieksmei nekā pret citu pakalpojumu sniegšanu, tādēļ ka neesot iespējams noteikt jebkādu raksturīgu saikni starp izmaksām un gūtajiem procentu ienākumiem.

27 Līdz ar to pret finanšu iestāžu sniegtajiem pakalpojumiem saskaņā ar EKL 49. pantā paredzēto pakalpojumu sniegšanas brīvības principu nav jābūt citādai attieksmei nekā pret citā darbības jomās sniegtajiem pakalpojumiem.

28 No tā izriet, ka tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem finanšu iestādēm rezidentēm tiek uzlikts nodoklis par attiecīgajā dalībvalstī gūtajiem procentu ienākumiem, nepiešķirot tām iespēju atskaitīt ar attiecīgo darbību tieši saistītos profesionālos izdevumus, lai gan šāda iespēja pastāv finanšu iestādēm rezidentēm, rada pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, kas principā ir aizliegta EKL 49. pantā.

29 Tomēr, kā izriet no Tiesas pastāvīgās judikatūras, pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums ir pieļaujams vienīgi tad, ja to attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi. Turklāt arī tādā gadījumā šāds ierobežojums ir jāpiemēro tā, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu un nepārsniegtu tā sasniegšanai vajadzīgo (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 36. punkts).

30 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkoto ierobežojumu var pamatoti attaisnot ar šajā gadījumā izvirzītajiem iemesliem.

31 Šajā ziņā, pirmkārt, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesā izvirzītais pamatojums attiecas uz to, ka finanšu iestādēm nerezidentēm tiek piemērota izdevīgāka nodokļa likme nekā finanšu iestādēm rezidentēm.

32 Tomēr Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka pamatbrīvībai pretēju nelabvēlīgu nodokļu režīmu nevar uzskatīt par saderīgu ar Savienības tiesībām tāpēc, ka iespējams ir citas priekšrocības (šajā ziņā skat. spriedumus, 2010. gada 1. jūlijs, *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 41. punkts, kā arī 2012. gada 18. oktobris, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 31. punkts).

33 No tā izriet, ka tādu pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu kā pamatlietā nevar pamatot ar apstākli, ka finanšu iestādēm nerezidentēm tiek piemērots nodoklis ar zemāku likmi nekā finanšu iestādēm rezidentēm.

34 Otrkārt, tiesvedībā Tiesā Portugāles Republika apgalvoja, ka tiesisko regulējumu pamatlietā vienlaicīgi var pamatot ar prasību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, vēlmi novērst dubultu attiecīgo profesionālo izdevumu atskaitīšanu un vajadzību nodrošināt efektīvu nodokļu piedziņu.

35 Pirmkārt, attiecībā uz sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm ir jāatgādina, ka Tiesa skaidri ir atzinusi, ka sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana ir likumīgs mērķis un ka, ja nav Eiropas Savienības pieņemtu unifikācijas vai saskaņošanas normu, tad dalībvalstu ziņā paliek vienošanās ceļā vai vienpusēji noteikt savu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalīšanas kritērijus, it īpaši, lai novērstu dubultu nodokļu uzlikšanu (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 42. punkts).

36 Tomēr no Tiesas judikatūras arī izriet, ka, ja dalībvalstis izmanto šādu brīvību un divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu nosaka faktorus, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā, tām ir pienākums ievērot vienlīdzīgas attieksmes principu un Savienības primārajās tiesībās garantētās pārvietošanās brīvības (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 37. punkts).

37 Kā to norādījusi ģenerāladvokāte savu secinājumu 59.–62. punktā, šajā gadījumā nav neviena elementa, kas paskaidrotu, kādā veidā no nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma izrietētu prasība, ka pret finanšu iestādēm nerezidentēm attiecībā uz profesionālo izdevumu, kas tieši saistīti ar to ienākumiem, kuri apliekami ar nodokli šajā dalībvalstī, atskaitīšanu būtu jābūt nelabvēlīgākai attieksmei nekā pret finanšu iestādēm rezidentēm.

38 Otrkārt, attiecībā uz vēlmi novērst profesionālo izdevumu dubultu atskaitīšanu, kas var būt saistīta ar krāpšanas apkarošanu nodokļu jomā, pietiek norādīt, ka, vienīgi atsaucoties uz – un nekādi citādi neprecizējot – iespējamo risku, ka aplūkotie izdevumi var tikt atskaitīti otrreiz pakalpojuma sniedzēja rezidences valstī, nepierādot, ka šo risku neļāva novērst pamatlietas faktu rašanās laikā spēkā esošā Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV 1977, L 336, 15. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direktīvu 2001/106/EK (OV 2004, L 359, 30. lpp.), Portugāles Republika nav pat devusi iespēju Tiesai izvērtēt šī argumenta piemērojamību (šajā ziņā skat. skat. spriedumu, 2015. gada 24. februāris, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 52. punkts).

39 Treškārt, attiecībā uz nepieciešamību nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti, ir jāatgādina, ka, lai arī Tiesa ir nospriedusi, ka šāds mērķis ir primārs vispārējo interešu apsvērums, kas var attaisnot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu (it īpaši skat. spriedumus, 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 35. un 36. punkts, kā arī 2012. gada 18. oktobris, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. punkts), šāds ierobežojums turklāt ir jāpiemēro tādējādi, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu un nepārsniegtu tā sasniegšanai vajadzīgo (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 36. punkts).

40 Attiecībā uz pamatlietā aplūkoto ierobežojumu ir jākonstatē, ka tas nav vajadzīgs, lai nodrošinātu *IRC* piedziņas efektivitāti.

41 Kā ģenerāladvokāte norādījusi savu secinājumu 70.–72. punktā, vispirms ir jāuzsver, ka Portugāles Republikas izvirzītais arguments, saskaņā ar kuru iespējas piešķiršana personām, kuras ar nodokli tiek apliktas daļēji, atskaitīt profesionālos izdevumus, kas tieši saistīti ar šīs dalībvalsts teritorijā sniegtajiem pakalpojumiem, radītu administratīvo slogu valsts nodokļu iestādēm, *mutatis mutandis* attiecas arī uz personām, kas ar nodokli tiek apliktas pilnībā.

42 Turklāt papildu administratīvais slogs, kas, iespējams, ir jāuzņemas pakalpojuma adresātam, 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 tātad no tās ir iespējams izvairīties, ja pakalpojumu sniedzējam ir atļauts atsaukties uz savām atskaitīšanas tiesībām iestādē, kad tiek iekasēts *IRC*. Šādā gadījumā tiesības uz atskaitīšanu materializēsies, atmaksājot daļu no nodokļa, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā.

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

44 Attiecībā uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu trešo aspektu, proti, to, kādā veidā ir jānosaka profesionālie izdevumi, kas tieši saistīti ar procentu ienākumiem, kuri izriet no aizdevuma līguma pamatlietā, 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 atļauts rezidentiem.

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

47 Attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu pamatlietā, 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 tādas pašas atskaitīšanas iespējas, pakļaujot tās tādām pašām prasībām it īpaši attiecībā uz pierādīšanas pienākumu.

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

49 Tomēr apstāklis vien, ka šādu pierādījumu ir grūtāk iesniegt, nevar ļaut dalībvalstij absolūtā veidā atteikt nerezidentiem, personām, kas ar nodokli tiek apliktas daļēji, atskaitīšanu, ko tā piemēro rezidentiem, personām, kas ar nodokli tiek apliktas pilnībā, jo *a priori* nevar izslēgt, ka nerezidents var iesniegt atbilstošus apliecinošus dokumentus, kas ļautu dalībvalsts, kurā tiek uzlikts nodoklis, nodokļu iestādēm skaidri un precīzi pārbaudīt to profesionālo izdevumu patiesumu un būtību, kuru atskaitīšana tiek lūgta (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2009. gada 27. janvāris, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 53. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Kohll* un *Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 55. punkts).

50 Faktiski nekas attiecīgās nodokļu iestādes nekavē no nerezidenta pieprasīt pierādījumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai izvērtētu, vai ir izpildīti attiecīgajā tiesiskajā regulējumā noteiktie izdevumu atskaitīšanas nosacījumi, un tādējādi – vai ir jāpiešķir pieprasītais atskaitījums (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2009. gada 27. janvāris, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 54. punkts, 2016. gada 26. maijs, *Kohll* un *Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 56. punkts).

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

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

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

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

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

— EKL 49. pantam nav pretrunā valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem nodokļa ieturējums ienākumu 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 vispārējo interešu apsvērumiem un nepārsniedz to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai;

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

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

Par tiesāšanās izdevumiem

56 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

EKL 49. pantam nav pretrunā valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem nodokļa ieturējums ienākumu 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 vispārējo interešu apsvērumiem un nepārsniedz to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai.

EKL 49. pantam ir pretrunā tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem finanšu iestādēm nerezidentēm parasti tiek uzlikts nodoklis par attiecīgajā dalībvalstī gūtajiem procentu ienākumiem, nepieļķirot tām iespēju atskaitīt ar attiecīgo darbību tieši saistītos profesionālos izdevumus, lai gan šāda iespēja pastāv finanšu iestādēm rezidentēm.

Iesniedzējtiesai, pamatojoties uz valsts tiesībām, ir jāizvērtē, kādi ir profesionālie izdevumi, kurus var uzskatīt par tieši saistītiem ar attiecīgo darbību.

[Paraksti]