TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2022. gada 24. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pakalpojumu sniegšanas brīvība – LESD 56. pants – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Pakalpojumu pircēju pienākums sagatavot un iesniegt nodokļu administrācijai apliecinošus 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

Apvienotajās lietās C-52/21 un C-53/21

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

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. Ziemele, kas pilda septītās palātas priekšsēdētājas pienākumus, tiesneši P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*] (referents) un A. Kumins [*A. Kumin*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

* Tiesvedības valoda – franču.

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

– Beļģijas valdības vārdā – *S. Baeyens* un *J.-C. Halleux*, kā arī *C. Pochet*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *V. Uher*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 56. panta interpretāciju.

2 Šie lūgumi ir iesniegti divās tiesvedībās: pirmā ir *Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL* (turpmāk tekstā – "*Pharmacie populaire*") (lieta C-52/21) un otrā – *Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL* (turpmāk tekstā – "*Pharma Santé*") (lieta C-53/21) tiesvedība pret *État belge* [Beļģijas valsti] par nosacījumiem, kādiem saskaņā ar šīs dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem ir pakļauta iespēja no Beļģijā reģistrētu sabiedrību ar nodokli apliekamajiem ienākumiem atskaitīt izdevumus, kas saistīti ar pakalpojumu iegādi no citā dalībvalstī reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem.

Beļģijas tiesības

3 *Code des impôts sur les revenus* (Ienākuma nodokļa kodekss, turpmāk tekstā – "1992. gada *CIR*"), redakcijā, kas piemērojama pamatlietās, 57. pants ir formulēts šādi:

"Turpmāk norādītos izdevumus par izdevumiem, kas saistīti ar saimniecisko darbību, uzskata tikai tad, ja tos pamato, iesniedzot individuālās uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskatu, kas sagatavoti Karaļa noteiktajā formā un termiņos:

1° komisijas maksas, starpniecības pakalpojumi, komerciālas vai citas atlaides, gadījuma vai neregulāri honorāri, prēmijas, atlīdzības vai jebkāda veida priekšrocības, kas saņēmējiem veido Beļģijā ar nodokli apliekamu vai neapliekamu ienākumu no profesionālās darbības, izņemot 30. panta 3. punktā minēto atlīdzību;

[..]"

4 1992. gada *CIR* 219. pantā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietām, ir noteikts:

"Atsevišķā iemaksa tiek noteikta, pamatojoties uz 57. pantā minētajiem izdevumiem [..], kas nav pamatoti ar iesniegtām individuālajām uzskaites lapām un kopsavilkuma pārskatu [..].

Šī iemaksa atbilst 100 % šo izdevumu, [..] izņemot gadījumus, kad var pierādīt, ka šo izdevumu saņēmējs [..] ir juridiska persona [..], un šādā gadījumā likme ir noteikta 50 % apmērā.

[..]

Šī iemaksa nav piemērojama, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka 57. pantā minēto izdevumu summa [..] ir iekļauta deklarācijā, ko šīs summas saņēmējs ir iesniedzis saskaņā ar [1992. gada *CIR*] 305. pantu, vai līdzīgā deklarācijā, ko saņēmējs ir iesniedzis ārvalstīs.

Ja 57. pantā minēto izdevumu summa [..] nav iekļauta deklarācijā, kas iesniegta saskaņā ar [1992. gada *CIR*] 305. pantu, vai līdzīgā deklarācijā, ko iesniedzis saņēmējs ārvalstīs, atsevišķā iemaksa nav piemērojama nodokļu maksātājam, ja saņēmējs ir nepārprotami identificēts, vēlākais 2 gadus un 6 mēnešus pēc attiecīgā taksācijas gada 1. janvāra."

5 Saskaņā ar tā saukto "administratīvā atvieglojuma" praksi, kas ir minēta tostarp 1992. gada *CIR* Administratīvajā komentārā Nr. 57/62 un 2009. gada 19. februāra Apkārtrakstā Nr. Ci.RH.243/581.810 (*AFER* Nr. 7/2009), nodokļu maksātāji ir atbrīvoti no prasības iesniegt šādas individuālas uzskaites lapas un šādus kopsavilkuma pārskatus, ja ir izpildīti divi nosacījumi. Pirmkārt, pamatlietā aplūkotajā 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 šī atsauce pēc šā likuma atcelšanas 2014. gadā pašlaik ir saprotama kā atsauce uz uzņēmumu grāmatvedības pienākumiem, kas paredzēti Beļģijas Komerctiesību kodeksa III grāmatas 3. sadaļas 2. nodaļā. Otrkārt, attiecīgie maksājumi ir jāpiešķir 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 zāļu pārvadājumus.

8 2010., 2011. un 2012. gadā *LAD* izrakstīja 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* izrakstīja rēķinus *Pharma Santé*, 2008., 2009., 2010., 2011. un 2012. gadā bija attiecīgi 32 516,23 EUR, 22 653,95 EUR, 25 468,33 EUR, 27 197,78 EUR un 16 383,40 EUR.

9 Par šiem faktiem tika ierosināta krimināllieta 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 prasītājām pamatlietā sniegtie pakalpojumi neatbilst patiesībai un ka to norādītās cenas neatbilda faktiski samaksātajām cenām. Turklāt nekas lietas materiālos neliek apšaubīt *LAD* pastāvēšanu.

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. novembrī nosūtīja paziņojumus par labojumu, informējot tās par savu nodomu attiecīgajām summām piemērot 1992. gada *CIR* 219. pantā paredzēto atsevišķo iemaksu.

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

12 Ar lēmumiem, kas prasītājām pamatlietā tika adresēti attiecīgi 2015. gada 23. novembrī un 11. decembrī, 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 attiecīgajām summām tika piemērota 1992. gada *CIR* 219. pantā paredzētā atsevišķā iemaksa.

13 2016. gada 26. maijā katra no prasītājām pamatlietā 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 pamatlietā šos lēmumus apstrīdēja *tribunal de première instance de Liège* [Lježas pirmās instances tiesā] (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* [Lježas apelācijas tiesā] (Beļģija).

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

17 Šajā gadījumā šķiet, ka 1992. gada *CIR* 219. panta un iepriekš minētā administratīvā atvieglojuma kombinācija pienākumu sagatavot individuālās 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 pakalpojumus sniedz pakalpojumu sniedzējs rezidents, uz kuru attiecas Beļģijas tiesību akti par uzņēmumu grāmatvedību un gada pārskatiem. Līdz ar to šāds pienākums var padarīt pārrobežu pakalpojumu izmantošanu nepievilcīgāku 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 šāds ierobežojums var tikt attaisnots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.

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

"Vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums vai valsts prakse, saskaņā ar kuru pirmajā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, kuras izmanto otrajā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību pakalpojumus, ir pienākums, lai izvairītos no uzņēmumu ienākuma nodokļa iemaksas 100 % vai 50 % apmērā no pēdējo minēto sabiedrību rēķinā

iekļautajām summām, sagatavot un iesniegt nodokļu iestādei uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskatus par šiem izdevumiem, taču, ja tās izmanto sabiedrību rezidenšu pakalpojumus, tām nav noteikts šāds 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 tādu 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 pēdējiem 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 šī pirmā dalībvalsts neparedz nekādu ekvivalentu pienākumu tad, ja šos pakalpojumus sniedz tās teritorijā reģistrēti pakalpojumu sniedzēji.

21 Vispirms, ņemot vērā, ka pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēts gan pienākums sniegt noteiktu informāciju nodokļu iestādēm, gan sankcija šī pienākuma neizpildes gadījumā, kas izpaužas kā tiešs nodoklis, ir jāprecizē, ka, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, 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 tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku par pakalpojumu sniegšanu tikai vienas dalībvalsts teritorijā. LESD 56. pantā ir prasīts novērst jebkādus pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus, kas noteikti tādēļ, ka pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts 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. pantā 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 reģistrēti Beļģijā, ir jāuzskata par tādu, kas pārrobežu pakalpojumus Beļģijā reģistrētiem pakalpojumu saņēmējiem var padarīt mazāk pievilcīgus nekā pakalpojumus, ko sniedz minētajā dalībvalstī reģistrēti pakalpojumu sniedzēji, un atturēt minētos pakalpojumu saņēmējus izmantot citās dalībvalstīs

reģistrētus pakalpojumu sniedzējus. Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums un administratīvā prakse var būt pakalpojumu brīvas aprites 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 šī kodeksa 57. pantā paredzētā deklarēšanas pienākuma pārkāpumu nav piemērojams, ja attiecīgie maksājumi ir iekļauti deklarācijā, kuru šo maksājumu saņēmējs ir iesniedzis Beļģijas nodokļu administrācijai saskaņā ar minētā kodeksa 305. pantu, vai analoģiskā deklarācijā ārvalstīs, vai ja šis saņēmējs ir nepārprotami identificēts vēlākais divu gadu un sešu mēnešu laikā, sākot no attiecīgā taksācijas gada 1. janvāra.

27 Proti, kā būtībā izriet no šīs argumentācijas, šajos gadījumos 1992. gada *CIR* 57. pantā paredzētais deklarēšanas pienākums vienkārši tiktu aizstāts ar analogu pienākumu, kas, šķiet, identiski neietekmē pakalpojumu sniegšanu tikai Beļģijas teritorijā un kas tomēr var traucēt vai padarīt mazāk pievilcīgu pakalpojumu brīvu apriti starp dalībvalstīm.

28 Turklāt attiecībā uz Beļģijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā paredzētie deklarēšanas pienākumi esot ierobežoti ar elementiem, kas ir stingri nepieciešami, lai nepārprotami identificētu attiecīgos maksājumus, kā arī maksājumu raksturu un apmēru, un ka šī informācija maksātāja kontos principā esot pieejama, neveicot izpēti, kas var radīt būtiskas administratīvās izmaksas, no judikatūras izriet, ka ar LESD ir aizliegti pat niecīgi vai nelieli pamatbrīvības ierobežojumi (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Otrkārt, jāatgādina, ka šāds ierobežojums tomēr ir pieļaujams, ja to attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi un ciktāl šādos gadījumos tā piemērošana būtu atbilstīga noteiktā mērķa sasniegšanai un nepārsniegtu to, kas vajadzīgs, lai šo mērķi sasniegtu (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Iesniedzējtiesa gan prāto, vai iespējamo ierobežojumu var pamatot ar šādiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, taču šajā ziņā nav sniegusi precizējumus.

31 Savos apsvērumos Beļģijas valdība norādīja, ka pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu pamato nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti. Šī tiesiskā regulējuma mērķis esot nodrošināt, lai summas, ko pakalpojumu pircējs atskaita no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, atbilst šo pakalpojumu sniedzēja deklarētajiem ienākumiem. Protams, ja šis pēdējais minētais ir pakļauts Beļģijas grāmatvedības tiesību aktiem un tam ir pienākums izdot rēķinu, pircēja pienākums sagatavot un iesniegt individuālas uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskatus par šiem maksājumiem principā pārklātos ar pakalpojumu sniedzēja pienākumiem, ņemot vērā, ka šī pēdējā klienta uzskaites dati principā atbilst tiem, kas ir ietverti maksātāja sagatavotajos dokumentos. Beļģijas valdība norāda, ka tieši šī iemesla dēļ šādās situācijās pastāv administratīvais atvieglojums.

32 Beļģijas valdība tomēr norāda, ka pakalpojumu pircējiem uzliktais deklarēšanas pienākums saglabātu savu lietderību, ja pakalpojumu sniedzēji, lai arī uz tiem attiecas to reģistrācijas valsts grāmatvedības tiesību akti un tiem ir jāizraksta rēķins, nav reģistrēti Beļģijā. Šādos gadījumos veiktie maksājumi nebūtu apliekami ar nodokli Beļģijā saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz uzņēmumu peļņu normām. Beļģijas nodokļu administrācija "nododot stafeti" tās dalībvalsts nodokļu administrācijai, kurā ir reģistrēts pakalpojumu sniedzējs, kas ir vienīgā, kurai ir tiesības pārbaudīt, vai pakalpojumu sniedzējs ir

pienācīgi deklarējis savus ienākumus. Runa esot par spontānu un automātisku informācijas apmaiņu, kurā piedalās visas dalībvalstis, kā arī vairākas trešās valstis, jo šādi paziņotā informācija ir tā, kas ir ietverta individuālajās uzskaites lapās.

33 Beļģijas valdība uzskata, ka 1992. gada *CIR* 57. pantā paredzētās individuālās uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskati joprojām ir nepieciešami, lai pakalpojumu sniedzēja reģistrācijas valstij ļautu veikt šo kontroli. Beļģijā reģistrētu sabiedrību veiktajiem maksājumiem piemērojamā administratīvā atvieglojuma attiecināšana uz citās dalībvalstīs reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem nozīmētu atteikties no šīs informācijas apmaiņas un apdraudētu uzraudzību, ko šī apmaiņa padara iespējamu.

34 Tiesa jau daudzkārt ir lēmusi, ka nepieciešamību nodrošināt nodokļu pārbaužu efektivitāti un nodokļa piedziņas efektivitāti var uzskatīt par primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas varētu attaisnot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu (spriedumi, 2018. gada 25. jūlijs, *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 arī tajā minētā judikatūra).

35 Kā norādīts šī sprieduma 29. punktā, pasākumiem, kas ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību, ir jābūt atbilstīgiem, lai nodrošinātu to izvirzītā mērķa īstenošanu, un tie nedrīkst pārsniegt 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 tāda tiesiskā regulējuma kā pamatlietā aplūkotais piemēroto raksturu ir jāatgādina, ka, lai nodrošinātu efektīvu nodokļu kontroli, kas tiek īstenota ar mērķi cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā, dalībvalsts ir tiesīga piemērot pasākumus, kas ļauj skaidri un precīzi pārbaudīt summu izdevumiem, kas šajā dalībvalstī ir atskaitāmi kā ar 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 iekļauti to saņēmēju ar nodokli apliekamos ienākumos.

38 Beļģijas nodokļu iestādes 1992. gada *CIR* 57. pantā paredzētajās individuālās uzskaites lapās iekļautās 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 tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ir jāatgādina, pirmkārt, ka, lai izskaidrotu šī 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 tātad ir balstīts uz premisu, ka pakalpojumu sniedzēji, kuriem ir uzlikti šādi Beļģijas tiesību aktos

paredzēti grāmatvedības pienākumi un rēķinu izrakstīšanas pienākumi saistībā ar PVN, nerada tādu pašu krāpšanas nodokļu jomā riska pakāpi kā pakalpojumu sniedzēji, uz kuriem neattiecas minētie pienākumi.

40 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, tā kā standarti, kas reglamentē uzņēmumu grāmatvedību, un noteikumi par PVN Savienībā ir saskaņoti, citās dalībvalstīs reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem ir pienākumi, kas ir pielīdzināmi Beļģijā reģistrēto pakalpojumu sniedzēju pienākumiem. Turklāt no tiesiskā regulējuma pamatlietā 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 tā atbrīvotas, ja ir izpildīti šī sprieduma 5. punktā minētie administratīvā atvieglojuma piemērošanas nosacījumi. Līdz ar to nevar uzskatīt, ka individuālās uzskaites lapās 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 šī valdība nesniedz nekādus precizējumus 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 iestādām un apmainīties ar šīm iestādēm ar šādu informāciju. Tomēr nevienā no šīm direktīvām šīm iestādēm nav paredzēts pienākums pēc savas iniciatīvas un automātiski apmainīties ar tādu informāciju, kāda tiek aplūkota pamatlietā.

43 Turklāt Direktīvas 77/799 2. pants, lasot to kopā ar tās 1. pantu, ļāva 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 iekļauti 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 pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā 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 rēķinus izrakstījuši citās dalībvalstīs reģistrēti pakalpojumu sniedzēji.

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

46 No iesniedzējtiesas sniegtās un Beļģijas valdības apstiprinātās informācijas izriet, ka minētā sankcija tiek uzlikta visos gadījumos, kad Beļģijas sabiedrība nav izpildījusi savu pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā paredzēto deklarēšanas pienākumu, neizmantojot šī sprieduma 26. punktā aprakstītās iespējas, kas ļauj izvairīties no šīs sankcijas. Pat pieņemot, kā to apgalvo Beļģijas valdība, ka maksātājs ir atbrīvots no šī pienākuma, ja maksājumu summa nepārsniedz 125 EUR, ir acīmredzams, ka, neskarot šo *de minimis* slieksni, minētā sankcija ir iekasējama pat tad, ja pakalpojumu sniedzējs dalībvalstī, kurā 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 sniedzējs, – 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 nodrošinātu nodokļu kontroles efektivitāti. Šīs sankcijas nesamērīgais raksturs ir vēl jo nepārprotamāks tāpēc, ka šī sprieduma 5. punktā minētā administratīvā atvieglojuma rezultātā pakalpojumu sniegšana tikai Beļģijas iekšienē nevar būt pamats sankcijai pat tad, ja pakalpojumu sniedzējs nav deklarējis saņemto maksājumu.

48 No tā izriet, ka šā sprieduma 25. punktā minēto ierobežojumu nevar attaisnot arī ar cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā, uz ko savos apsvērumos atsaukušās prasītājas pamatlietā un Komisija. Šis mērķis ir primārs vispārējo interešu apsvērums, 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 taisnība, ka, pateicoties šā sprieduma 44. punktā minētajai sankcijai, tiesiskais regulējums pamatlietā var sekmēt atturēšanu no krāpšanas nodokļu jomā. Tomēr, tā kā šī sankcija ir piemērojama pat tad, ja krāpšana nodokļu jomā nepastāv, kā norādīts šā sprieduma 46. punktā, tā pārsniedz šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

49 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu 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 ir iegādāti no pakalpojumu sniedzējiem, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, kurā šiem pēdējiem 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 šī pirmā dalībvalsts neparedz ekvivalentu pienākumu tad, ja šos pakalpojumus sniedz tās teritorijā reģistrēti pakalpojumu sniedzēji.

Par tiesāšanās izdevumiem

50 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 (septītā palāta) nospriež:

LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu 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 ir iegādāti no pakalpojumu sniedzējiem, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, kurā šiem pēdējiem 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 šī pirmā dalībvalsts neparedz ekvivalentu pienākumu tad, ja šos pakalpojumus sniedz tās teritorijā reģistrēti pakalpojumu sniedzēji.

[Paraksti]