

**Lieta C-52/21**

**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu**

**Iesniegšanas datums:**

2021. gada 28. janvāris

**Iesniedzējtiesa:**

*Cour d'appel de Liège* (Beļģija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 4. decembris

**Apelācijas sūdzības iesniedzēja:**

*Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL*

**Atbildētāja apelācijas tiesvedībā:**

*État belge*

---

[..]

[..] [orig. 2. lpp.]

[..]

[..] [orig. 3. lpp.]

[..]

[omissis: tiesvedības norise]

Strīda fakti un priekšmets

- 1 Strīds attiecas uz [..] uzņēmuma ienākuma nodokļa iemaksām [..], kas jāveic S.C.R.L. "PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE" [..]<sup>1</sup>.
- 2 S.C.R.L. "PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE" nodarbojas ar farmaceitisko preču tirdzniecību.

<sup>1</sup> [..]

Netiek apstrīdēts, ka uz līguma pamata tā ir uzticējusi Luksemburgā dibinātai S.A.R.L. “LAD” uzdevumu veikt zāļu pārvaldījumus <sup>2</sup>.

3 [..] <sup>3</sup>

[..] S.A.R.L. “LAD” izrakstīja S.C.R.L. “PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” rēķinus 2010. gadā, 2011. gadā un 2012. gadā par pārvaldījumu izmaksām, kas attiecīgi sastādīja 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR un 16 723,44 EUR.

[..]

[..] <sup>4</sup> [oriģ. 4. lpp.]

4 [..] uz attiecīgajiem izdevumiem attiecas *Code des impôts sur les revenus* [Kodekss par ienākumu nodokli, turpmāk tekstā – “C.I.R. 92”] 57. pants, kas uzliek debitoriem pienākumu sagatavot un nosūtīt nodokļu iestādei uzskaites lapas [281.50] un kopsavilkuma pārskatus, pretējā gadījumā tie netiek uzskatīti par atskaitāmiem izdevumiem un var būt pamats [..] atsevišķai uzņēmumu ienākuma nodokļa iemaksai saskaņā ar C.I.R. 92 219. pantu.

Tā kā S.C.R.L. “PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” nav sagatavojusi ne individuālās uzskaites lapas 281.50, ne kopsavilkuma pārskatus par šiem izdevumiem, 2015. gada 20. augustā nodokļu iestāde tai nosūtīja paziņojumu par labojumiem, informējot to par savu nodomu attiecīgajām summām piemērot atsevišķo iemaksu <sup>5</sup>.

[..]

Ar 2015. gada 23. novembra lēmumu par nodokļa noteikšanu iestāde saglabāja savu nostāju, precizējot, ka *paredzēto labojumu pamatojums nav balstīts uz faktu, ka darījumi neesot veikti labticīgi vai ka pakalpojumi, kas tiek sniegti par samaksu, neesot faktiski īstenoti, bet gan ar faktu, ka “PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” nav sagatavojusi individuālās uzskaites lapas 281.50 par summām, kas samaksātas S.A.R.L. “LAD”, un ka tā nav arī pierādījusi, ka 57. pantā minēto izdevumu summa ir iekļauta deklarācijā, ko iesniedz [summas] saņēmējs saskaņā ar 305. pantu, vai līdzīgā deklarācijā, ko pēdējais minētais iesniedz ārvalstīs* <sup>6</sup>.

<sup>2</sup> [..]

<sup>3</sup> [..]

<sup>4</sup> [..]

<sup>5</sup> [..]

<sup>6</sup> [..]

Līdz ar to [strīdīgās] iemaksas tika [pieprasītas atbilstoši] [...] 2015. gada 24. novembrī.

5 *S.C.R.L. "PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE"* iesniedza sūdzību [...], kas tika atzīta [...] par nepamatotu. **[oriģ. 5. lpp.]** [...]

6 Pēc tam tā cēla iebildumus *tribunal de première instance de Liège* [Ljēžas pirmās instances tiesā] [...].

Ar 2018. gada 25. oktobra spriedumu šī tiesa atzina prasības pieteikumu par nepamatotu.

7 *S.C.R.L. "PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE"* iesniedza apelācijas sūdzību 2019. gada 7. maijā.

Tā lūdz Tiesu atcelt [...] strīdīgās iemaksas.

Tā lūdz, ja nepieciešams, uzdot prejudiciālu jautājumu Eiropas Savienības Tiesai.

[..]

8 *ÉTAT BELGE* [BEĻĢIJAS VALSTS] lūdz [...] apstiprināt iemaksas un pasludināto spriedumu [...].

Lietas dalībnieku argumenti

### **Piemērojamie valsts tiesību akti un administratīvais atvieglojums**

9 Saskaņā ar *C.I.R. 92 57,1°* pantu turpmāk uzskaitītie izdevumi tiek uzskatīti par ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem tikai tad, ja tos pamato, iesniedzot individuālās uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskatu, kas sagatavoti Karaļa noteiktajā formā un termiņā: 1° komisijas maksas, [...] honorāri [...], kas to saņēmējiem ir ienākumi no profesionālās darbības **[oriģ. 6. lpp.]**, kas ir vai nav apliekami ar nodokli Beļģijā [...].

10 *C.I.R. 92 219.* pantā ir [...] paredzēts:

*“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 305. pantu, vai līdzīgā deklarācijā, ko saņēmējs ir iesniedzis ārvalstīs.*

*Ja 57. pantā minēto izdevumu summa [...] nav iekļauta deklarācijā, kas iesniegta saskaņā ar 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.”*

- 11 Tomēr ir pierādīts, ka nodokļu iestāde šo tiesību normu atsevišķos gadījumos nepiemēro. **[oriģ. 7. lpp.]**

Šis atvieglojums izriet no likuma sagatavošanas darbiem, no *Ministre des Finances* [Finanšu ministra] atbildēm uz Parlamenta uzdotajiem jautājumiem, kā arī no apkārtrakstiem un Administratīvā komentāra.

Tādējādi, atbildot uz Parlamenta jautājumu, ministrs paziņoja:

*“[...] pienākums sagatavot individuālās uzskaites lapas attiecas tikai uz summām, kas samaksātas:*

- vai nu personām, uz kurām neattiecas *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];
- vai nu personām, uz kurām attiecas šis pats likums, bet kuras saskaņā ar *Code TVA* [PVN kodeksu] ir atbrīvotas no pienākuma izsniegt rēķinus par to sniegtajiem pakalpojumiem.

*No tā izriet, ka par honorāriem, kas samaksāti sabiedrībām, uz kurām attiecas iepriekš minētais 1975. gada 17. jūlija likums un kuras nav atbrīvotas no pienākuma izsniegt rēķinus, nav jāgatavo individuālās uzskaites lapas 281.50. <sup>7</sup>”*

Šo nostāju apstiprina Administratīvā komentāra numurs 57/62 [...]

[...] <sup>8</sup>

- 12 Šis atvieglojums savukārt nav piemērojams maksājumam, kas veikts par labu [Beļģijas] Karalistes nerezidentam, kuram tajā nav pastāvīga uzņēmuma. **[oriģ. 8. lpp.]**

Tādējādi uz sekojošu Parlamenta jautājumu 2014. gada 22. oktobrī:

<sup>7</sup> [...]

<sup>8</sup> [...]

“Uz pienākumu sagatavot uzskaites lapas par summām, kas samaksātas fiziskām un juridiskām personām, uz kurām attiecas 1975. gada 17. jūlija Likums par uzņēmumu grāmatvedību un gada pārskatiem, kurām saskaņā ar PVN kodeksu ir pienākums izsniegt rēķinus par sniegtajiem pakalpojumiem, attiecas administratīvais atvieglojums.

Saskaņā ar tribunal de première instance d’Anvers [Antverpenes pirmās instances tiesas] 2011. gada 1. aprīļa spriedumu un cour d’appel d’Anvers [Antverpenes Apelācijas tiesas] 2012. gada 23. oktobra spriedumu komisijas maksas [...] vai honorāri [...], kas to ārvalstī reģistrētiem saņēmējiem ir ienākumi no profesionālās darbības, kas ir vai nav apliekami ar nodokli Beļģijā, ir jāpamato ar individuālām uzskaites lapām un kopsavilkuma pārskatu.

1. Vai Jūs piekrītat viedoklim, ka, tā kā nerezidentiem bez [pastāvīga] uzņēmuma Beļģijā nav piemērojams Beļģijas likums par grāmatvedību, viņi nevar izmantot šo administratīvo atvieglojumu attiecībā uz komisijas maksām, starpniecības maksājumiem u.c., ko viņi saņem?

2. Vai papildu administratīvajam slogam, kas izriet no C.I.R. 1992 57,1° punkta, nav atturoša iedarbība, lai iegādātos pakalpojumus no ārvalstīs reģistrētiem saņēmējiem?

3. Vai, ņemot vērā, ka iepriekš minētais “administratīvais” pienākums neattiecas uz līgumiskām saistībām ar Beļģijā reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, šī administratīvā atvieglojuma attiecināšana tikai uz Beļģijā reģistrētiem saņēmējiem, nav pretrunā Eiropas pakalpojumu sniegšanas brīvībai?

4. Ņemot vērā, ka grāmatvedības tiesības un tiesību akti par PVN Eiropas mērogā ir saskaņoti, vai administratīvā atvieglojuma attiecināšana tikai uz Beļģijā reģistrētiem saņēmējiem ir pamatojama no Eiropas tiesību viedokļa?

5. Vai administratīvā atvieglojuma ierobežošanu ir iespējams aizstāvēt, ja citā Eiropas Savienības dalībvalstī reģistrētajam saņēmējam ir pienākums veikt [grāmatvedības] uzskaiti un izsniegt tiesību normām PVN jomā atbilstošu rēķinu un norādīt lielāko daļu pakalpojumu Kopienas iekšienē veikto darījumu pārskatā?  
[orig. 9. lpp.]

6. Vai, ņemot vērā pakalpojumu sniegšanas brīvību un [Direktīvu 2011/61/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā], šī atšķirīgā attieksme ir aizstāvama?

7. Kādus pasākumus Jūs plānojat veikt, lai atceltu šo pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu?”;

Finanšu ministrs atbildēja:

“1. Ņemot vērā uzskaites lapu 281.50 sagatavošanas nozīmi informācijas apmaiņas ietvaros, pamatojoties uz konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, un starptautiskās krāpšanas nodokļu jomā apkarošanas ietvaros, es

*piekrītu tam, [kas] [...] ir noteikts [...] administratīvā apkārtraksta 5. punktā, proti, ka nodokļu maksātājiem, kas izmaksā komisijas maksas, starpniecības maksājumus, honorārus u.c., nerezidentiem, kuriem nav pastāvīga uzņēmuma Beļģijā, principā vienmēr ir jānorāda to summas individuālajās uzskaites lapās 281.50 un kopsavilkuma pārskatā 325.50.*

*2. 1992. gada Kodeksa par ienākumu nodokli 57. panta tiesību normas pastāv jau ļoti ilgu laiku, un līdz šim brīdim saistībā ar tām nav saņemtas sūdzības par papildu administratīvo slogu.*

*3.–7. Šobrīd mana administrācija izvērtē, cik lielā mērā administratīvais atvieglojums ir jāpārskata saistībā ar iespējamo šķērslī pakalpojumu sniegšanas brīvībai un Eiropas direktīvai par informācijas apmaiņu<sup>9</sup>*

### **Prejudiciālais jautājums Eiropas Savienības Tiesai**

- 13 Par summām, ko S.C.R.L. “PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” ir samaksājusi S.A.R.L. “LAD”, nav sagatavotas individuālās uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskati, līdz ar to iepriekš minētais C.I.R. 92 219. pants principā ir piemērojams.
- 14 Atbilstoši iepriekš izklāstītajam administratīvajam atvieglojumam tomēr netiek apstrīdēts, ka, ja S.A.R.L. “LAD” būtu sabiedrība rezidente vai ja tai būtu pastāvīgs uzņēmums Beļģijā, kas [orig. 10. lpp.] nozīmētu tās pakļautību Beļģijas tiesību aktiem grāmatvedības jomā, fakts, ka tās rēķinus apmaksāja S.C.R.L. “PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE”, nebūtu radījis pienākumu pēdējai minētajai sagatavot individuālās uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskatus, kas nepieciešami, lai izvairītos no C.I.R. 92 219. pantā paredzētās atsevišķās iemaksas piemērošanas.
- 15 LESD 56. pantā ir noteikts, ka Savienībā aizliedz pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus to dalībvalstu pilsoņiem, kas veic uzņēmējdarbību kādā dalībvalstī, bet sniedz pakalpojumus citas dalībvalsts personai.
- 16 Tādējādi saskaņā ar Tiesas judikatūru LESD 56. pantā ir noteikts pienākums atcelt jebkādas pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus, kas noteikti tādēļ, ka pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kurā tiek sniegts pakalpojums<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> [...]

<sup>10</sup> Skat. spriedumus, 1986. gada 4. decembris, Komisija/Vācija, 205/84, EU:C:1986:463, 25. punkts, 1991. gada 26. februāris, Komisija/Itālija, C-180/89, EU:C:1991:78, 15. punkts, 2006. gada 3. oktobris, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, 31. punkts un 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 21. punkts.

- 17 Valsts pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu, ir uzskatāmi par ierobežojumiem pakalpojumu sniegšanas brīvībai <sup>11</sup>.
- 18 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 56. pantā ir paredzētas tiesības ne tikai pakalpojumu sniedzējam pašam, bet arī minēto pakalpojumu saņēmējam <sup>12</sup>.
- 19 Šajā gadījumā šķiet, ka, *C.I.R.* 92 219. panta un iepriekš minētā atvieglojuma kombinācija uzliek pienākumu sagatavot individuālās uzskaites lapas un kopsavilkuma pārskatu, lai izvairītos no ar šo tiesību normu paredzētās iemaksas piemērošanas, 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 tiesību akti par uzņēmumu grāmatvedību un gada pārskatiem.

Līdz ar to šāds pienākums pakalpojumu saņēmējiem [rezidenti] var padarīt pārrobežu pakalpojumu izmantošanu nepievilcīgāku salīdzinājuma ar pakalpojumu sniedzēju rezidentu pakalpojumu izmantošanu un var atturēt [oriģ. 11. lpp.] minētos pakalpojumu saņēmējus izmantot pakalpojumu sniedzējus, kas ir citas dalībvalsts rezidenti <sup>13</sup>.

Tādējādi šo situāciju varētu kvalificēt kā pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, kas principā ir aizliegts ar LESD 56. pantu, vēl jo vairāk tāpēc, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar Līgumu ir aizliegti pat niecīgi vai nelieli pamatbrīvības ierobežojumi <sup>14</sup>.

- 20 Lai noteiktu, vai pastāv pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums un vai attiecīgā gadījumā to var pamatot ar vispārējo interešu apsvērumiem, saskaņā ar LESD 267. pantu ir jāiesniedz Eiropas Savienības Tiesai šī nolēmuma rezolutīvajā daļā ietvertais prejudiciālais jautājums par Līguma 56. panta interpretāciju.

## AR ŠĀDU PAMATOJUMU

<sup>11</sup> Skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 22. punkts un tajā minētā judikatūra.

<sup>12</sup> Skat. it īpaši spriedumus, 1984. gada 31. janvāris, *Luisi* un *Carbone*, 286/82 un 26/83, EU:C:1984:35, 10. punkts, 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 32. punkts, kā arī 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 23. punkts.

<sup>13</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 33. punkts, 2006. gada 9. novembris, Komisija/Belģija, C-433/04, EU:C:2006:702, 30.–32. punkts un 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 28. punkts.

<sup>14</sup> Spriedumi, 2000. gada 15. februāris, Komisija/Francija, C-34/98, EU:C:2000:84, 49. punkts, 2012. gada 18. oktobris, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 30. punkts un 2014. gada 19. jūnijs, *Strojirny Prostějov* un *ACO Industries Tábor*, C-53/13 un C-80/13, EU:C:2014:2011, 42. punkts.

[..]

[..] uzdod Eiropas Savienības Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

Vai Līguma par Eiropas Savienības darbību 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? **[oriģ. 12. lpp.]**

[paraksti]

[..]

DARBA VERSIJA