

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 5 d. (*)

„Laisv? teikti paslaugas – Mokes?i? teis?s aktai – Išlaid?, patirt? mokant už suteiktas paslaugas, kaip veiklos s?naud? atskaitymas – Išlaidos, patirtos paslaug? teik?jo, ?sisteigusio kitoje valstyb?je nar?je, kurioje jis neapmokestinamas pajam? mokes?iu arba kurioje jam taikoma daug palankesn? apmokestinimo sistema, atžvilgiu – Atskaitymas nustatant pareig? ?rodyti paslaug? tikrum? ir s?žiningum? bei su jomis susijusio atlygio ?prastum? – Kli?tis – Pateisinimas – Kova su suk?iavimu mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimu – Mokes?i? kontrol?s veiksmingumas – Suderintas apmokestinimo galios paskirstymas valstyb?ms nar?ms – Proporcingumas“

Byloje C-318/10

d?l *Cour de cassation* (Belgija) 2010 m. birželio 18 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. liepos 2 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)

prieš

État belge

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teis?jai A. Borg Barthet, E. Levits (praneš?jas), J.-J. Kasel ir M. Berger,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

pos?džio sekretor? R. ?ere?, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2011 m. birželio 16 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)*, atstovaujamos advokat? D. Garabedian ir E. Traversa,
- Belgijos vyriausyb?s, atstovaujamos J.-C. Halleux ir M. Jacobs,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. de Bergues ir N. Rouam,
- Portugalijos vyriausyb?s, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leitão bei S. Jaulino,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos H. Walker,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.-P. Keppenne,

susipažin? su 2011 m. rugs?jo 29 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su EB 49 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA* (toliau – SIAT) ir Belgijos valstyb?s, atstovaujamos finans? ministro, gin?? d?l šio ministro atsisakymo leisti kaip veiklos s?naudas atskaityti 28 402 251 BEF sum?, kuri? ši bendrov? apskait? kaip išlaidas 1997 m. gruodžio 31 d. ataskaitose.

Belgijos nacionalin? teis?

3 1992 m. Pajam? mokes?io kodekso 26 straipsnyje (toliau – 1992 m. CIR) numatyta:

„Nepažeidžiant 49 straipsnio nuostat? taikymo ir atsižvelgiant ? 54 straipsnio nuostatas, jeigu Belgijoje ?steigta ?mon? suteikia išimtines arba neatlygintinas lengvatas, jos pridedamos prie šios ?mon?s pelno, nebent ? šias lengvatas atsižvelgiama nustatant lengvatos gav?j? apmokestinam?sias pajamas.

Nepaisant pirmoje pastraipoje numatyto apribojimo, prie ?mon?s pelno pridedamos išimtin?s arba neatlygintinos lengvatos, kurias ji suteikia:

<...>

2. 227 straipsnyje nurodytam mokes?i? mok?tojui arba užsienio vienetui, kuris pagal tos valstyb?s, kur jis ?steigtas, teis?s aktus neapmokestinamas pajam? mokes?iu arba juo apmokestinamas pagal daug palankesn? apmokestinimo sistem?, palyginti su Belgijoje ?steigtai ?monei taikoma sistema;

<...>“

4 1992 m. CIR 49 straipsnyje nustatyta:

„Kaip veiklos s?naudos atskaitomos išlaidos, kurias mokes?i? mok?tojas patyr? ar prisi?m? mokestiniu laikotarpiu siekdamas gauti ar išsaugoti apmokestinam?sias pajamas ir kuri? tikrum? bei dyd? jis ?rodo pateikdamas patvirtinamuosius dokumentus arba, jei tai ne?manoma, bet kuriomis kitomis pagal bendr?j? teis? leidžiamomis ?rodin?jimo priemon?mis, išskyrus priesaik?.

Mokestiniu laikotarpiu patirtomis ar prisiimtomis laikomos išlaidos, kurios per š? laikotarp? buvo faktiškai patirtos ar prisiimtose arba kurios tapo negin?ijamais nustatyto dydžio skoliniais ?sipareigojimais ar nuostoliais ir kaip tokios ?trauktos ? apskait?.“

5 Pagal 1992 m. CIR 53 straipsn?:

„Veiklos s?naudomis nelaikomos:

<...>

10. visos išlaidos, nepagr?stai viršijan?ios veiklos poreikius;

<...>“

6 1992 m. CIR 54 straipsnyje numatyta:

„Pal?kanos, mokes?iai už teis? naudotis išradim? patentais, gamybos b?dais ir kitomis analogiškoms teis?mis arba atlygiai už tiekim? ar paslaugas nelaikomi veiklos s?naudomis, jeigu jie tiesiogiai arba netiesiogiai sumok?ti ar priskirti 227 straipsnyje minimam mokes?i? mok?tojui arba užsienio ?kio subjektui, kuris pagal šalies, kurioje ?steigtas, teis?s akt? nuostatas joje neapmokestinamas pajam? mokes?iu arba kurio aptariamoms pajamos apmokestinamos pagal daug palankesn? sistem? nei ta, pagal kuri? šios pajamos apmokestinamos Belgijoje, nebent mokes?i? mok?tojas bet kuriomis teisin?mis priemon?mis ?rodo, kad šie atlygiai susij? su faktiškais ir s?žiningais sandoriais bei neviršija ?prast? rib?.“

7 Pagal 1992 m. CIR 227 straipsnio 2 dal? apmokestinami nerezidentai, b?tent užsienio bendrov?s, kurios Belgijoje neturi registruotos buvein?s, pagrindin?s verslo vietos arba valdymo ar administracijos centro.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

8 Pagal Belgijos teis? ?steigta bendrov? SIAT 1991 m. su Nigerijos grupe ?steig? bendr? dukterin? bendrov? siekdamas auginti palmes palmi? aliejui gaminti.

9 Šali? sudarytose sutartyse numatyta, kad, pirma, SIAT už atlyg? teikia paslaugas ir parduoda ?rang? bendrai dukterinei bendrovei ir, antra, dal? iš to gauto pelno kaip komisinius už ind?l? ? versl? turi perduoti pagrindinei Nigerijos grup?s bendrovei, t. y. pagal Liuksemburgo teis? ?steigta bendrovei *Megatrade International SA* (toliau – MISA).

10 1997 m. tarp šali? vyko diskusijos d?l tikslios SIAT mok?tin? komisini? sumos. Nepavykus susitarti šalys nutrauk? bendr? veikl?, o SIAT ?sipareigojo sumok?ti MISA 2 000 000 USD kaip galutin? atsiskaitym?.

11 Tod?l SIAT savo 1997 m. gruodžio 31 d. ataskaitose prie išlaid? priskyr? 28 402 251 BEF sum?, kaip MISA sumok?tus pažad?tus komisinius.

12 Nustat?s, kad MISA turi holdingo bendrov?s, reglamentuojamos 1929 m. liepos 31 d. Liuksemburgo ?statymu d?l finans? holdingo bendrovi? apmokestinimo, status?, tod?l neapmokestinama Belgijoje taikomam pelno mokes?iui analogišku mokes?iu, Belgijos mokes?i? administratorius (toliau – mokes?i? administratorius) taik? 1992 m. CIR 54 straipsn? ir neleido kaip veiklos s?naud? atskaityti 28 402 251 BEF sumos.

13 SIAT pateikus skund? d?l mokes?i? administratoriaus sprendimo, *tribunal de première instance de Bruxelles* 2003 m. vasario 21 d. sprendimu ir *cour d'appel de Bruxelles* 2008 m. kovo 12 d. sprendimu patvirtino šio administratoriaus pozicij?.

14 SIAT pateik? kasacin? skund? *Cour de cassation*, o šis, suabejoj?s d?l EB 49 straipsnio aiškinimo, nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar [EB 49] straipsn?, atsižvelgiant ? šioje byloje taikom? jo redakcij?, nes faktin?s bylos aplinkyb?s susiklost? prieš 2009 m. gruodžio 1 d. ?sigaliojant Lisabonos sutar?iai, reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamas valstyb?s nar?s teis?s aktas, pagal kur? atlygis už tiekim? ar paslaugas nelaikomas atskaitytinomis veiklos s?naudomis, jeigu jis tiesiogiai arba netiesiogiai sumok?tas ar priskirtas kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?iam mokes?i? mok?tojui ar užsienio ?kio subjektui,

kuris pagal šalies, kurioje ?steigtas, teis?s aktus joje n?ra apmokestinamas pajam? mokes?iu arba kurio aptariamoms pajamos apmokestinamos pagal daug palankesn? apmokestinimo sistem? nei ta, pagal kuri? šios pajamos apmokestinamos valstyb?je nar?je, kurios teis?s aktai yra nagrin?jami, nebent mokes?i? mok?tojas bet kuriomis teisin?mis priemon?mis ?rodo, kad šis atlygis susij?s su faktiškais ir s?žiningais sandoriais bei neviršija ?prast? rib?, nors tokio ?rodymo nereikalaujama norint pasinaudoti galimybe atskaityti šioje valstyb?je nar?je reziduojan?iam mokes?i? mok?tojui sumok?t? atlyg? už tiekim? ar paslaugas, net jei šis mokes?i? mok?tojas neapmokestinamas pajam? mokes?iu arba apmokestinamas pagal daug palankesn? sistem? nei bendroji šios valstyb?s apmokestinimo sistema?“

D?I prašymo priimti prejudicin? sprendim?

Pirmin?s pastabos

15 Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir Teisingumo Teismui pateikt? pastab?, bendroji teis?s norma d?I veiklos s?naud? atskaitymo ?tvirtinta 1992 m. CIR 49 straipsnyje, pagal kur? išlaidos atskaitytinoms kaip veiklos s?naudos, jei jos reikalingos apmokestinamosiems pajamoms gauti ar išlaikyti ir jei mokes?i? mok?tojas ?rodo j? tikrum? ir sum? (toliau – bendroji norma).

16 Ta?iau pagrindin?je byloje SIAT kelia klausim? d?I specialiosios teis?s normos, ?tvirtintos 1992 m. CIR 54 straipsnyje, kuria remiasi mokes?i? administratorius atmesdamas šios bendrov?s pateikt? prašym? leisti atskaityti veiklos s?naudas, suderinamumo su S?jungos teise. Pagal š? 54 straipsn? atlygis už tiekim? ar paslaugas, kur? Belgijos mokes?i? mok?tojais sumok?jo mokes?i? mok?tojams, ?sisteigusiems kitoje valstyb?je nar?je, kurioje jie neapmokestinami pajam? mokes?iu arba kurioje atitinkamos j? pajamos apmokestinamos taikant daug palankesn? apmokestinimo sistem? nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje, nelaikomas atskaitytinomis veiklos s?naudomis, nebent Belgijos mokes?i? mok?tojas ?rodo, kad šis atlygis susij?s su tikru ir s?žiningu sandoriu ir kad jis neviršija ?prast? rib? (toliau – specialioji norma).

17 Tod?I reikia pripažinti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo klausimu iš esm?s klausia, ar EB 49 straipsn? reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamos valstyb?s nar?s teis?s nuostatos, kaip antai nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, pagal kurias atlygis už tiekim? ar paslaugas, kur? mokes?io mok?tojas rezidentas sumok?jo bendrovei nerezidentei, nelaikomas atskaitytinomis veiklos s?naudomis, kai ši bendrov? nerezident? ?sisteigimo valstyb?je nar?je neapmokestinama pajam? mokes?iu arba atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesn? apmokestinimo sistem? nei šioms pajamoms taikoma pirmojoje valstyb?je nar?je, nebent mokes?i? mok?tojas ?rodo, kad šis atlygis susij?s su tikrais ir s?žiningais sandoriais ir kad jis neviršija ?prast? rib?, nors pagal bendr?j? norm? toks atlygis atskaitytinas kaip veiklos s?naudos, kai jis b?tinas apmokestinamosiems pajamoms gauti ar išlaikyti ir kai jo tikrum? ir sum? ?rodo mokes?i? mok?tojas.

D?I laisv?s teikti paslaugas apribojimo buvimu

18 Teisingumo Teismas yra ne kart? nusprend?s, kad EB 49 straipsniu draudžiama taikyti bet koki? nacionalin?s teis?s nuostat?, d?I kurios paslaug? teikimas tarp valstybi? nari? tampa sud?tingesnis už paslaug? teikim? vienoje valstyb?je nar?je (žr., be kita ko, 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, C-155/08 ir C-157/08, Rink. p. I-5093, 32 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?). Nacionalin?s priemon?s, kuriomis draudžiamas, ribojamas šios laisv?s ?gyvendinimas arba d?I kuri? jis tampa mažiau patrauklus, yra laisv?s teikti paslaugas apribojimai (žr., be kita ko, 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Jobra*, C-330/07, Rink. p. I-9099, 19 punkt? ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Tankreederei I*, C-287/10, Rink. p. I-14233, 15 punkt?).

19 Be to, pagal nusistovėjusi teismo praktiką EB 49 straipsniu suteikiama teisė ne vien paslaugų teikėjams, bet ir šių paslaugų gavėjams (žr. 1999 m. spalio 26 d. Sprendimo *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, Rink. p. I-7447, 34 punktą; 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rink. p. I-9461, 32 punktą bei 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Rink. p. I-6645, 24 punktą).

20 Atsižvelgiant į tai, priešingai, nei tvirtina Prancūzijos vyriausybė rašytinai pastabose, negalima manyti, kad tos pačios materialinės sąlygos taikomos pagal bendrąją normą ir pagal specialiąją normą, kiek tai susiję su veiklos sąnaudų atskaitymu.

21 Taikant bendrąją normą, mokesčių mokėtojas turi pateikti patirtą išlaidų tikrumą ir dydį patvirtinančių rodymų, nes, anot Belgijos vyriausybės, mokesčių administratorius preziumuoja, kad šios išlaidos reikalingos apmokestinamosioms pajamoms gauti ar išlaikyti. Be to, pagal 1992 m. CIR 53 straipsnio 10 dalį išlaidų dydis negali nepagrįstai viršyti veiklos poreikį.

22 Tačiau pagal specialiąją normą, kad paneigtą išlaidų neatskaitytinumo prielaidą, mokesčių mokėtojas turi parodyti, pirma, kad jos susijusios su tikrais ir sąžiningais sandoriais, o tai pagal administracinį 1992 m. CIR komentarą, kuriuo Teisingumo Teisme remiasi tiek SIAT, tiek Komisija, reiškia, kad reikia parodyti, jog išlaidos yra prastinės veiklos dalis, kad jos atitinka pramoninį, komercinį ar finansinį poreikį ir kad jos paprastai kompensuojamos ar turi būti kompensuojamos atsižvelgiant į monos veiklos visumą. Iš to paties komentaro matyti, kad šiuo atžvilgiu nepakanka pateikti tinkamos teisinės formos aktų ir dokumentų, tačiau visų pirma reikia pagrįstai tikinti mokesčių administratoriaus pareigūnų dėl atitinkamų sandorių tikrumo ir sąžiningumo. Taigi, kaip pažymi Belgijos vyriausybė Teisingumo Teismui pateiktose rašytinai pastabose, kad galėtų atskaityti, mokesčių mokėtojas rezidentas turi parodyti, kad verslo sandoriai nėra apsimestiniai.

23 Be to, mokesčių mokėtojas privalo parodyti, kad atitinkamos veiklos išlaidos neviršija prastų ribų, o tai, atsižvelgiant į Belgijos vyriausybės pateiktus paaiškinimus per posėdį Teisingumo Teisme, reiškia, kad turi būti atliktas nagrinėjamo sandorio ir prastos kio subjekto praktikos rinkoje palyginimas, nors, kaip pažymėta šio sprendimo 21 punkte, 1992 m. CIR 53 straipsnio 10 dalimi, kalbant apie Belgijoje įsisteigusį mokesčių mokėtoją naudai patirtas veiklos sąnaudas, atskaitymas paneigiamas, tik jei išlaidos pasirodo „nepagrįstos“.

24 Todėl reikia konstatuoti, kad dėl veiklos sąnaudų neatskaitytinumo prezumpcijos bei materialinių sąlygų, kurios taikomos galimam jų atskaitymui, kaip antai numatytą 1992 m. CIR 54 straipsnyje, remiantis šiuo straipsniu pasinaudoti atskaitymu tampa sudėtingiau nei tuo atveju, kai atskaitymas suteikiamas pagal šio kodekso 49 straipsnyje numatytą bendrąją normą.

25 Be to, pažymėtina, kad specialioji norma gali būti taikoma, kai atlygis sumokėtas paslaugų teikėjams, kurie pagal jų įsisteigimo valstybės narės teisės aktus joje neapmokestinami pajamų mokesčiu arba atitinkamos jų pajamos apmokestinamos taikant „daug palankesnį apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje“.

26 Taigi, kaip pripažįsta Belgijos vyriausybė, nesant patikslinimo teisės aktuose ar administraciniame paaiškinime, kaip reikia suprasti „daug palankesnį apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje“, vertinimą dėl specialiosios normos taikymo kiekvienu konkrečiu atveju atlieka mokesčių administratorius, o nacionaliniai teismai vykdo to vertinimo kontrolę.

27 Šiomis aplinkybėmis šios specialiosios normos taikymo sritis nėra iš anksto pakankamai tiksliai nustatyta, ir tokiu atveju, kai paslaugų teikėjas yra įsisteigęs kitoje valstybėje narėje, ne

Belgijos Karalystėje, ir joje jam taikoma daug palankesnė apmokestinimo sistema nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje, kyla abejonių, ar ši sistema bus vertinama kaip „daug palankesnė sistema“ ir ar dėl to bus taikoma specialioji norma.

28 Todėl tokia specialioji norma, kurioje numatytos griežtesnės sąlygos pasinaudoti veiklos sėnauda atskaitymu nei numatytosios bendrojoje normoje ir kurios taikymo sritis nėra iš anksto pakankamai tiksliai nustatyta, gali atgrasyti, pirma, Belgijos mokesčių mokėtojus pasinaudoti teise į laisvą paslaugų teikimą ir gauti paslaugas iš kitoje valstybėje narėje įsiskirusių paslaugų teikėjų, o, antra, pastaruosius teikti paslaugas Belgijoje įsiskirusiems gavėjams (šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C-422/01, Rink. p. I-6817, 28 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką).

29 Tai reiškia, kad 1992 m. CIR 54 straipsniu ribojama laisvą teikti paslaugas, kaip tai suprantama pagal EB 49 straipsnį.

30 Ši išvada negali būti paneigta Belgijos, Prancūzijos ir Portugalijos vyriausybės argumentais, kad, atsižvelgiant į rodinį reikalavimus, mokesčių mokėtojas rezidentas, kuris atlieka mokėjimą kitam rezidentui, objektyviai yra kitokioje padėtyje nei mokesčių mokėtojas rezidentas, atliekantis mokėjimą nerezidentui, kuriam taikoma daug palankesnė nei Belgijos mokesčių sistema. Šios vyriausybės iš esmės tvirtina, jog rizika, kad sandoriu iš esmės siekiama išvengti paprastai mokėtino mokesčio, egzistuoja tik šioje situacijoje ir kad paslaugų gavėjas mokesčių mokėtojas rezidentas geriau gali pateikti rodymus dėl sandorio tikrumo ir sąžiningumo, nes Belgijos mokesčių administratorius tiesiogiai nevykdo kitoje valstybėje narėje, ne Belgijos Karalystėje, įsisteigusios paslaugų teikėjo kontrolės.

31 Reikia pažymėti, kad mokesčių lengvatos atžvilgiu, t. y. galimybes kaip veiklos sėnaudas atskaityti paslaugų teikėjui sumokėtą atlygą, Belgijoje reziduojančio paslaugų gavėjo padėtis nėra skirtinga, atsižvelgiant į tai, ar paslaugų teikėjas yra įsisteigęs, ar ne toje pačioje valstybėje narėje, arba atsižvelgiant į tai, ar šiam paslaugų teikėjui kitoje valstybėje narėje taikomas labiau ar mažiau palankus mokesčių vertinimas. Visais šiais atvejais paslaugų gavėjai gali patirti faktinį išlaidų, pateisinančių jų atskaitymą kaip veiklos sėnaudą, kai vykdytos būtinos sąlygos pasinaudoti šia mokesčių lengvata.

32 Žinoma, Belgijos mokesčių administratorius tiesiogiai nekontroliuoja paslaugų teikėjų nerezidentų. Tačiau skirtingas vertinimas pagrindinėje byloje susijęs ne su paslaugų teikėjais, atsižvelgiant į tai, ar jie įsisteigę Belgijoje, ar ne, tačiau su paslaugų gavėjais rezidentais, kuriuos tiesiogiai kontroliuoja šis administratorius. Ši paslaugų gavėjų atžvilgiu šis mokesčių administratorius gali ne tik nustatyti sąlygas, kurios turi būti vykdytos siekiant pasinaudoti šia mokesčių lengvata ir kuriomis siekiama užtikrinti, kad lengvata nebūtų suteikiama atvejais, kai pagrindinis sandorio tikslas – išvengti paprastai mokėtino mokesčio, tačiau taip pat atlikti šiuo tikslu reikalingą kontrolę ir patikrinimus.

33 Šiomis sąlygomis aplinkybų, kad, mokesčių administratoriaus požiūriu, sukūravimo rizika tam tikrais atvejais yra didesnė nei kitais atvejais, neturi tokios paslaugų gavėjų padėties panašumui.

Dėl laisvės teikti paslaugas apribojimo pateisinimo

34 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad laisvės teikti paslaugas apribojimas leistinas, tik jeigu juo siekiama EB sutarties atitinkančio teisėto tikslo ir jis grindžiamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, su sąlyga, kad tokiu atveju šis apribojimas yra tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti (žr., be kita ko, 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SETTG*, C-398/95, Rink. p. I-3091, 21 punktų; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Laval un Partneri*

, C-341/05, Rink. p. I-11767, 101 punkt? bei min?to Sprendimo *Jobra* 27 punkt?).

35 Belgijos, Pranc?zijos, Portugalijos ir Jungtin?s Karalyst?s bei Komisijos nuomone, pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai gali b?ti pateisinami kova su mokes?i? vengimu ir suk?iavimu mokes?i? srityje, b?tinybe apsaugoti suderint? apmokestinimo galios paskirstym? valstyb?ms nar?ms bei, Pranc?zijos ir Portugalijos vyriausybi? nuomone, b?tinybe išsaugoti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?.

36 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad privalomieji bendrojo intereso pagrindai, galintys pateisinti naudojimosi Sutartimi užtikrinamomis jud?jimo laisv?mis apribojim?, gali b?ti tiek kova su suk?iavimu mokes?i? srityje (žr., be kita ko, 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-451/05, Rink. p. I-8251, 81 punkt?), tiek b?tinyb? užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum? (žr., be kita ko, 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 55 punkt?).

37 Be to, jau buvo pripažinta, kad naudojimosi jud?jimo laisve Europos S?jungoje apribojimas gali b?ti pateisinamas siekiant apsaugoti apmokestinimo galios paskirstym? valstyb?ms nar?ms (žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305, 121 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

38 Kalbant, pirma, apie kov? su suk?iavimu mokes?i? srityje, reikia pažym?ti, kad vien ta aplinkybe, jog mokes?i? mok?tojas rezidentas naudojasi paslaug? teik?jo nerezidento paslaugomis, negalima pagr?sti bendros piktnaudžiavimo buvimo prezumpcijos ir pateisinti priemon?s, trukdan?ios naudotis pagrindine Sutarties garantuojama laisve (pagal analogij? žr. 2002 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 62 punkt?; 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 50 punkt?; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 73 punkt?; 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07, Rink. p. I-173, 27 punkt? bei min?to Sprendimo *Jobra* 37 punkt?).

39 Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, kad d?l galimos paslaug? teik?j? mokes?i? lengvatos, atsiradusios d?l mažesnio ši? paslaug? teik?j? apmokestinimo j? ?sisteigimo valstyb?je nar?je, savaimė neleidžiama kitai valstybei narei pateisinti joje ?sisteigusi? paslaug? gav?j? mažiau palankaus vertinimo mokes?i? atžvilgiu (žr. min?t? sprendim? *Eurowings Luftverkehr* 44 punkt? bei *Skandia ir Ramstedt* 52 punkt?).

40 Siekiant pateisinti laisv?s teikti paslaugas apribojim? kovos su suk?iavimu mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimo motyvais, tokiu apribojimu turi b?ti konkre?iai siekiama sudaryti kli??i? tokiems veiksams, kuriems b?dingas visiškai dirbtini?, ekonominio pagrindo neturin?i? susitarim? sudarymas, turint tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo pelno, gauto iš nacionalin?je teritorijoje vykdytos veiklos (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 55 punkt? bei min?to Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 74 punkt?).

41 Nagrin?jamu atveju 1992 m. CIR 54 straipsniu siekiama sudaryti kli??i? veiksams, kuriais siekiama sumažinti mokes?i? mok?tojų rezident? mokes?io baz?, nurodant atlyg? už neegzistuojan?ias paslaugas vien tam, kad b?t? išvengta mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo pelno, gauto iš nacionalin?je teritorijoje vykdytos veiklos.

42 Numatant, kad atlygis, sumok?tas paslaug? teik?jams nerezidentams, nelaikomas veiklos s?naudomis, nebent mokes?i? mok?tojas pagrindžia, kad jis susij?s su faktiškais ir s?žiningais sandoriais ir neviršija ?prast? rib?, pagrindin?je byloje nagrin?jama teis?s aktu leidžiama pasiekti suk?iavimo mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimo prevencijos tiksl?, d?l kurio jis priimtas.

43 Antra, reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas teis?s aktas gali b?ti pateisinamas b?tinybe užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?. Iš ties? šiuo teis?s aktu visiškai neuždraudžiama atskaityti kaip veiklos s?naud? atlygio, sumok?to paslaug? teik?jams, kurie pagal valstyb?s nar?s, kurioje jie ?sisteig?, teis?s akt? nuostatas neapmokestinami pajam? mokes?iu arba joje j? atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesn? mokes?io sistem? nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje, ir mokes?i? mok?tojams rezidentams leidžiama pateikti sudaryt? sandori? tikrumo ir s?žiningumo bei nurodyt? išlaid? ?prastinio pob?džio ?rodym?.

44 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, siekdama užtikrinti mokes?i? kontrol?s, kuria siekiama kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje, veiksmingum?, valstyb? nar? turi teis? taikyti priemones, kurios leidžia aiškiai ir tiksliai patikrinti šioje valstyb?je nar?je kaip veiklos s?naud? atskaitytin? išlaid? sum? (šiuo klausimu žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Baxter ir kt.*, C-254/97, Rink. p. I-4809, 18 punkt?; 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rink. p. I-2057, 24 punkt? ir 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C-248/06, 34 punkt?).

45 Tre?ia, kalbant apie suderint? apmokestinimo galios paskirstym? valstyb?ms nar?ms, reikia priminti, kad toks pateisinimas gali b?ti pagrindžiamas tuo, kad, be kita ko, nagrin?jama sistema siekiama užkirsti keli? veiksams, galintiems pakenkti valstyb?s nar?s teisei ?gyvendinti kompetencij? mokes?i? srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI*, C-311/08, Rink. p. I-487, 60 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

46 Ta?iau veiksmai, kaip antai aprašytieji šio sprendimo 41 punkte, gali pakenkti valstyb?s nar?s teisei ?gyvendinti savo kompetencij? mokes?i? srityje mokes?i? mok?toj? rezident? jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu ir suderintam apmokestinimo galios paskirstymui valstyb?ms nar?ms (žr. min?to Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 56 punkt?).

47 Tod?l kadangi pagrindin?je byloje nagrin?jama teis?s aktu sudaroma kli?tis nes?žiningiems veiksams, kaip antai aprašytieji šio sprendimo 41 punkte, ir taip Belgijos valstybei leidžiama ?gyvendinti kompetencij? mokes?i? srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu, šiais teis?s aktais suteikiama galimyb? užtikrinti suderint? apmokestinimo galios paskirstym? valstyb?ms nar?ms.

48 Taigi reikia konstatuoti, kad teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, yra tinkamas siekti suk?iavimo mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimo prevencijos, mokes?i? kontrol?s veiksmingumo išsaugojimo ir suderinto apmokestinimo galios paskirstymo valstyb?ms nar?ms tiksl?, kurie, kaip matyti iš to, kas išd?styta, pagrindin?je byloje yra glaudžiai susij?.

49 Ta?iau reikia patikrinti, ar šiuo teis?s aktu neviršijama tai, kas b?tina šiems tikslams pasiekti.

50 Šiuo atžvilgiu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad neviršijan?iais to, kas b?tina siekiant išvengti piktnaudžiavimo, gali b?ti laikomi teis?s aktai, kurie pagr?sti objektyvi? ir patikrinam? ?rodym? analize, kad b?t? galima nustatyti, ar sandoris yra išimtinai dirbtinis, sudarytas tik mokes?i? tikslais, ir pagal kuriuos kiekvienu atveju, kai negali b?ti atmetama tokio susitarimo egzistavimo galimyb?, mokes?i? mok?tojui, netaikant pernelyg dideli? administracini? apribojim?, suteikiama galimyb? pateikti informacijos, susijusios su galimais komerciniais motyvais, d?l kuri? šis sandoris sudarytas (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*

82 punkt?).

51 Be to, vien dėl mokesčių ir aplinkybų, kad tuos pačius sandorius galėjo atlikti valstybės narės, kurioje sisteišis mokesčių mokėtojas, teritorijoje sisteišis paslaugų teikėjai, negalima daryti išvados, kad nagrinėjami sandoriai netikri ir nesėžiningi (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 69 punkt?).

52 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad kai nagrinėjamas sandoris viršija tai, dėl ko atitinkamos bendrovės būtų susitarusios laisvos konkurencijos sąlygomis, kad nebūtų laikoma neproporcinga, korekcinišis mokesčių priemonė turi būti taikoma tik tai daliai, kuri viršija tai, kas būtų susitarta tokiomis aplinkybomis (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *SGI* 72 punkt?).

53 Taigi, jeigu laikomasi šio sprendimo 50–52 punktuose nurodytų sąlygų, būtų rodyti sandorišis tikrumšis ir sėžiningumšis bei patirtšis išlaidšis prastumšis savaime neatrodo viršijanti tai, kas būtų nurodytiems tikslams pasiekti.

54 Tačiau, kaip nurodyta šio sprendimo 25 punkte, ši specialioji norma gali būti taikoma, kai atlygis sumokėtas paslaugų teikėjams, kurie pagal jšis sisteišimo valstybės narės teisės aktšis nuostatas joje neapmokestinami pajamšis mokesčių arba jšis atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesnšis apmokestinimo sistemšis nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje.

55 Šiomis aplinkybomis, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 71 punkte, specialioji norma Belgijos mokesčių mokėtojas pareigojamas sistemingai pateisinti visšis paslaugų tikrumšis ir sėžiningumšis bei rodyti visšis su jomis susijusios atlygišis prastšis pobūdšis, o mokesčių administratorius neprivalo pateikti sukėiavimšis mokesčių srityje ar mokesčių vengimšis patvirtinanšis rodymsšis.

56 Iš tiesšis ši specialioji norma gali būti taikoma nesant jokio objektyvaus ir trešisjšis asmenšis patikrintino kriterijaus, kuris gali būti požymis, kad egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis susitarimas, sudarytas turint tikslšis išvengti mokesčių, kuršis paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinšisje teritorijoje vykdytos veiklos, atsižvelgiant tik šis paslaugų teikėjo apmokestinimo lygšis jo sisteišimo valstybšisje naršisje.

57 Reikia konstatuoti, kad, kaip pažymėta šio sprendimo 27 punkte, tokia norma neleidžia iš anksto ir pakankamai tiksliai nustatyti jos taikymo srities ir kelia tam tikršis abejonišis dėl jos taikymo.

58 Todėl tokia norma neatitinka teisinio saugumo principo, pagal kuršis teisės normos turi būti aiškios, tikslios ir nuspėjamo poveikio, ypač kai jos gali turėti neigiamšis pasekmišis fiziniams asmenims ir žmonėms, reikalavimšis (šiuo klausimu žr. 2005 m. birželio 7 d. Sprendimo *VEMW ir kt.*, C-17/03, Rink. p. I-4983, 80 punktšis bei 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Costa et Cifone*, C-72/10 ir C-77/10, 74 punktšis).

59 Taigi norma, neatitinkanti teisinio saugumo principo reikalavimšis, negali būti laikoma proporcinga siekiamiems tikslams.

60 Atsižvelgiant šis visa tai, kas išdėstyta, šis pateiktšis klausimšis reikia atsakyti, jog EB 49 punktšis reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamosios pagrindinšisje byloje, pagal kurias atlygis už tiekimšis ar paslaugas, kuršis mokesčių mokėtojas rezidentas sumokėjo bendrovei nerezidentei, nelaikomas atskaitytinomis veiklos sšisnaudomis, kai ši bendrovšis nerezidentšis sisteišimo valstybšisje naršisje neapmokestinama pajamšis mokesčių arba atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesnšis apmokestinimo sistemšis nei šioms pajamoms taikoma pirmojoje valstybšisje naršisje, nebent mokesčių mokėtojas rodo, kad šis atlygis susijšis su tikrais ir sėžiningais sandoriais ir kad jis neviršija prastšis ribšis,

nors pagal bendrąjį normų toks atlygis yra atskaitytinas kaip veiklos sąnaudos, kai jis būtinas apmokestinamosioms pajamoms gauti ar išlaikyti ir jei mokesčių mokėtojas rodo jo tikrumą ir dydį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

61 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, pagal kurias atlygis už tiekimą ar paslaugas, kurį mokesčio mokėtojas rezidentas sumokėjo bendrovei nerezidentei, nelaikomas atskaitytinomis veiklos sąnaudomis, kai ši bendrovė nerezidentų steigimo valstybėje narėje neapmokestinama pajamų mokesčiu arba atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma pirmojoje valstybėje narėje, nebent mokesčių mokėtojas rodo, kad šis atlygis susijęs su tikrais ir sąžiningais sandoriais ir kad jis neviršija prastų ribų, nors pagal bendrąjį normų toks atlygis yra atskaitytinas kaip veiklos sąnaudos, kai jis būtinas apmokestinamosioms pajamoms gauti ar išlaikyti ir jei mokesčių mokėtojas rodo jo tikrumą ir dydį.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.