

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 5 lipca 2012 r. (*)

Swoboda świadczenia usług – Przepisy podatkowe – Odliczenie w charakterze kosztów uzyskania przychodu wydatków poniesionych na zapłatę za świadczone usługi – Wydatki poniesione na rzecz usługodawcy z siedzibą w innym państwie, w którym nie podlega on podatkowi dochodowemu albo podlega znacząco korzystniejszemu systemowi podatkowemu – Możliwość odliczenia uzależniona od obowiązku udowodnienia, że usługa ma charakter rzeczywisty i prawdziwy, a wynagrodzenie za nią ma zwyczajny charakter – Przeszkoda – Względny uzasadniający – Zwalczenie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania – Skuteczność kontroli podatkowych – Zrównoważony podział władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie – Proporcjonalność

W sprawie C-318/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation (Belgia) postanowieniem z dnia 18 czerwca 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 lipca 2010 r., w postępowaniu:

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

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca), J.J. Kasel i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: R. Ferey, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 czerwca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) przez D. Garabedianą oraz E. Traversę, avocats,
- w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux oraz M. Jacobs, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz N. Rouam, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesę, J. Menezesę Leitão oraz S. Jaulino, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez H. Walker, działającą w charakterze

pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz J.P. Keppennego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 września 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (zwaną dalej „spółką SIAT”) a państwem belgijskim – ministre des Finances (ministrem finansów), w przedmiocie odmowy przez to ostatnie odliczenia z tytułu kosztów uzyskania przychodu kwoty 28 402 251 BEF, której skarżąca spółka zaskiżowała w swoich księgach zamkniętych w dniu 31 grudnia 1997 r.

Prawo belgijskie

3 Artykuł 26 code des impôts sur les revenus de 1992 (kodeksu podatku dochodowego z 1992 r., zwanego dalej „CIR 1992”) stanowi:

„Z zastrzeżeniem przepisów art. 49 i 54, wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści przyznane przez przedsiębiorstwo mające siedzibę w Belgii są doliczane do zysków wraśnych tego przedsiębiorstwa, chyba że korzyści te są uwzględniane przy ustalaniu podlegających opodatkowaniu dochodów ich beneficjentów.

Niezależnie od ograniczenia przewidzianego w akapicie pierwszym do zysków wraśnych doliczane są wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści przyznane przez powyższe przedsiębiorstwo na rzecz:

[...]

2) podatnika, o którym mowa w art. 227, lub przedsiębiorstwa zagranicznego, którzy na mocy przepisów państwa swej siedziby nie podlegają w tym państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub objęci są w tym państwie znacznie korzystniejszą regulacją podatkową niż obowiązuje dla przedsiębiorstwa mającego siedzibę w Belgii;

[...]”.

4 Artykuł 49 CIR 1992 stanowi:

„Jako koszty uzyskania przychodu odliczeniu podlegają koszty, jakie podatnik poczynił lub poniósł w okresie objętym opodatkowaniem w celu uzyskania lub zachowania dochodów podlegających opodatkowaniu, i których rzeczywistość i wysokość została wykazana na podstawie dokumentów albo, jeżeli jest to niemożliwe, za pomocą wszelkich innych prawnie dopuszczalnych środków dowodowych, z wyłączeniem jednak zeznania pod przysięgą.

Za poczynione albo poniesione w okresie objętym opodatkowaniem uważa się takie koszty, które zostały podczas tego okresu faktycznie zapłacone albo poniesione albo które uzyskały charakter dowiedzionych i ustalonych długów albo strat i zostały jako takie zaskiżowane”.

5 Artyku? 53 CIR 1992 stanowi:

„Nie stanowi? kosztów uzyskania przychodu:

[...]

10) wszelkie koszty bezzasadnie przekraczaj?ce potrzeby dzia?alno?ci gospodarczej;

[...]”.

6 Artyku? 54 CIR 1992 stanowi:

„Odsetki, przychody z tytu?u udzielenia licencji na korzystanie z patentu na wynalazek, procedury wyrobu lub innych podobnych praw oraz wynagrodzenie za ?wiadczania lub us?ugi nie s? uznawane za koszty uzyskania przychodu, je?eli s? wyp?acane lub zostaj? przyznane bezpo?rednio lub po?rednio podatnikowi okre?lonemu w art. 227 lub zagranicznemu zak?adowi, który na podstawie przepisów prawnych kraju, w którym ma on miejsce zamieszkania lub siedzib?, nie podlega w nim podatkowi dochodowemu lub podlega w nim z tytu?u danych dochodów znacznie korzystniejszemu systemowi opodatkowania ni? system, któremu dochody te podlegaj? w Belgii, chyba ?e podatnik udowodni za pomoc? wszelkich innych prawnie dopuszczalnych ?rodków dowodowych, ?e wynagrodzenie to odpowiada rzeczywistym i uczciwym czynno?ciom i nie przekracza normalnych granic”.

7 Artyku? 227 pkt 2 CIR 1992 stanowi, ?e podatkowi od podmiotów zagranicznych podlegaj? w szczególno?ci spółki zagraniczne, które nie maj? w Belgii siedziby statutowej, g?ównego zak?adu ani siedziby dyrekcji lub zarz?du.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 Belgijska spółka SIAT utworzy?a w 1991 r. z grup? nigeryjsk? wspóln? spółk? zale?n?, której przedmiotem dzia?alno?ci jest uprawa gajów palmowych w celu produkcji oleju palmowego.

9 Porozumienia zawarte pomi?dzy stronami przewidywa?y, po pierwsze, ?e spółka SIAT b?dzie ?wiadczy? odp?atnie us?ugi i sprzedawa? wyposa?enie wspólnej spółce zale?nej, a po drugie, ?e cz??? zysku osi?gni?tego z tej dzia?alno?ci przeka?e tytu?em prowizji za po?rednictwo handlowe spółce stoj?cej na czele grupy nigeryjskiej, tj. spółce prawa luksemburskiego Megatrade International SA (zwanej dalej „spółk? MISA”).

10 W dniu 1997 r. strony prowadzi?y rozmowy w przedmiocie dok?adnej kwoty prowizji nale?nej od spółki SIAT. Rozmowy te znalaz?y swój fina? w zako?czeniu wspó?pracy oraz zobowi?zaniu si? spółki SIAT do zap?aty, tytu?em ostatecznego rozliczenia, kwoty 2 000 000 USD na rzecz spółki MISA.

11 W konsekwencji spółka SIAT wpisa?a do swych ksi?g, zamkni?tych w dniu 31 grudnia 1997 r., kwot? 28 402 251 BEF tytu?em zap?aty prowizji na rzecz spółki MISA.

12 Stwierdziwszy, ?e spółka MISA ma status spółki holdingowej uregulowanej w luksemburskiej loi du 29 juillet 1929 relative au régime des sociétés de participations financières (ustawie z dnia 31 lipca 1929 r. o spółkach holdingowych) i nie jest wobec tego zobowi?zana do zap?aty podatku analogicznego do podatku, jakiemu podlegaj? w zakresie dochodów spółki belgijskie, belgijski organ podatkowy na podstawie art. 54 CIR 1992 nie uzna? odliczenia kwoty 28 402 251 BEF tytu?em kosztów uzyskania przychodu.

13 Wskutek skargi od tej decyzji organu podatkowego, wniesionej do tribunal de première instance de Bruxelles (sądu rejonowego w Brukseli) sąd ten wyrokiem z dnia 21 lutego 2003 r. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję, podobnie jak następnie uczynił to cour d'appel de Bruxelles (sąd apelacyjny w Brukseli) wyrokiem z dnia 12 marca 2008 r.

14 Spółka SIAT złożyła skargę kasacyjną do Cour de cassation (sądu kasacyjnego), który to sąd, powziwszy wątpliwości w przedmiocie wykładni art. 49 WE, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 49 [WE] w brzmieniu mającym zastosowanie do niniejszej sprawy – jako że okoliczności faktyczne leżą u podstaw sporu zaszły przed wejściem w życie traktatu z Lizbony w dniu 1 grudnia 2009 r. – należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie krajowym przepisom prawnym państwa członkowskiego, zgodnie z którymi wynagrodzenia za świadczenia lub usługi nie są uznawane za koszty uzyskania przychodu podlegające odliczeniu, w sytuacji, gdy są wypłacane lub zostają przyznane bezpośrednio lub pośrednio podatnikowi mającemu miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim lub zagranicznemu zakładowi, którzy na podstawie przepisów prawnych kraju, w którym mają miejsce zamieszkania lub siedzibę, nie podlegają w nim podatkowi dochodowemu lub podlegają w nim z tytułu danych dochodów znacznie korzystniejszemu systemowi opodatkowania niż system, któremu dochody te podlegają w państwie członkowskim, o którego przepisach prawnych jest mowa, chyba że podatnik wykazuje za pomocą wszelkiego prawnie dopuszczalnego środka dowodowego, że wspomniane wynagrodzenie odpowiada rzeczywistym i uczciwym transakcjom i że nie przekracza normalnych granic, podczas gdy taki dowód nie jest wymagany w celu odliczenia wynagrodzenia za świadczenia lub usługi wypłacane podatnikowi mającemu miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie członkowskim, nawet jeżeli podatnik ten nie podlega podatkowi dochodowemu lub podlega znacznie korzystniejszemu systemowi opodatkowania niż system przewidziany w prawie powszechnie obowiązującym w tym państwie?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wstępne

15 Jak wynika z pytania prejudycjalnego oraz z uwag przedstawionych Trybunałowi, zasada ogólna w przedmiocie odliczania kosztów uzyskania przychodu została określona w art. 49 CIR 1992; zgodnie z tą zasadą koszty uzyskania przychodu mogą zostać odliczone, jeżeli są one niezbędne do uzyskania lub zachowania przychodów podlegających opodatkowaniu oraz jeżeli podatnik jest w stanie wykazać rzeczywisty charakter oraz wysokość tych kosztów („zasada ogólna”).

16 Tymczasem w sprawie przed sądem krajowym spółka SIAT kwestionuje zgodność z prawem Unii regulacji szczególnej, określonej w art. 54 CIR 1992, na którą powołał się organ podatkowy w celu oddalenia wniosku o odliczenie kosztów uzyskania przychodu, złożonego przez tę spółkę. Zgodnie z tym art. 54 wynagrodzenie za świadczenie lub wykonanie usługi, które zostało zapłacone przez podatnika belgijskiego na rzecz podatnika z innego państwa członkowskiego, w którym ten ostatni podatnik nie podlega podatkowi dochodowemu albo – w odniesieniu do rozpatrywanego dochodu – podlega systemowi podatkowemu znacząco korzystniejszemu niż system, jakiemu tego rodzaju dochody poddane są w Belgii, nie jest uznawane za podlegający odliczeniu koszt uzyskania przychodu, chyba że podatnik belgijski wykazuje, że wynagrodzenie to odpowiada rzeczywistej i poważnej transakcji oraz nie przekracza zwyczajnej miary („reguła szczególna”).

17 Wobec tego należy uznać, że pytanie sądu krajowego zmierza w istocie do ustalenia, czy

art. 49 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak przepisy rozpatrywane w sprawie przed tym sądem, na mocy których wynagrodzenie za świadczenia lub usługi, wypłacone przez podatnika krajowego na rzecz spółki zagranicznej, nie jest uznawane za podlegający odliczeniu koszt uzyskania przychodu w sytuacji, gdy ta spółka, na rzecz której wypłacono wynagrodzenie, nie podlega w państwie członkowskim swojej siedziby podatkowi dochodowemu albo też podlega, w odniesieniu do rozpatrywanych dochodów, systemowi podatkowemu znacząco korzystniejszemu niż system, jakiemu podlegają dochody tego rodzaju w tym pierwszym państwie członkowskim, chyba że zainteresowany podatnik wykazuje, że wynagrodzenie to odpowiada rzeczywistym i prawidłowym transakcjom oraz że nie przekracza zwyczajnej miary, podczas gdy, wedle zasady ogólnej, tego rodzaju wynagrodzenie podlega odliczeniu w charakterze kosztu uzyskania przychodu w sytuacji, gdy jest ono niezbędne do uzyskania lub zachowania dochodu podlegającego opodatkowaniu, co do którego podatnik wykazuje jego zgodność ze stanem rzeczywistym oraz jego wysokość.

W przedmiocie występowania ograniczenia swobody świadczenia usług

18 Trybuna wielokrotnie orzeka, że art. 49 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich przepisów krajowych, które świadczenie usług między państwami członkowskimi czyni trudniejszym niż świadczenie usług wyjącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych C-155/08 i C-157/08 X i Passenheim-van Schoot, Zb.Orz. s. I-5093, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo). Za ograniczenia swobodnego świadczenia usług należy uznawać środki, które zakazują korzystania z tej swobody lub ograniczają lub zmniejszają atrakcyjność korzystania z niej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie C-330/07 Jobra, Zb.Orz. s. I-9099, pkt 19; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-287/10 Tankreederei I, Zb.Orz. s. I-14233, pkt 15).

19 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna, art. 49 WE jest źródłem uprawnień nie tylko dla samego usługodawcy, lecz także dla odbiorcy jego usług (zob. wyroki: z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97 Eurowings Luftverkehr, Rec. s. I-7447, pkt 34; z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. s. I-9461, pkt 32; a także z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-233/09 Dijkman i Dijkman-Lavaleije, Zb.Orz. s. I-6645, pkt 24).

20 Poczyniwszy powyższe stwierdzenia, nie można – wbrew poglądom wyrażonym w uwagach pisemnych rządu francuskiego – dojść do wniosku, że gdy chodzi o odliczenie kosztów uzyskania przychodu, te same kryteria materialnoprawne mają zastosowanie zarówno na mocy zasady ogólnej, jak i na mocy reguły szczególnej.

21 A zatem, w świetle zasady ogólnej podatnik musi wykazać rzeczywisty charakter oraz kwotę poniesionego wydatku, podczas gdy – jak twierdzi rząd belgijski – organ podatkowy domniemywa, że wydatek ma charakter niezbędny dla pozyskania lub utrzymania dochodu podlegającego opodatkowaniu. Ponadto zgodnie z art. 53 pkt 10 CIR 1992 kwota wydatków nie może przekraczać w sposób nierozsądny potrzeb działalności gospodarczej.

22 Natomiast na mocy reguły szczególnej, aby obalić domniemanie nieodliczalności wydatków, podatnik musi wykazać, po pierwsze, że wydatek związany jest z rzeczywistymi i prawidłowymi transakcjami, co oznacza – zgodnie z komentarzem administracyjnym do CIR 1992, na który powołały się w postępowaniu przed Trybunałem zarówno spółka SIAT, jak i Komisja – że wydatki objęte są zwyczajnymi ramami transakcji gospodarczej, że odpowiadają potrzebom przemysłowej, handlowej lub finansowej oraz że w określonej perspektywie czasowej można spodziewać się rekompensaty albo powinno się jej, co do zasady, oczekiwać, w ramach całej działalności przedsiębiorstwa. Z komentarza tego wynika, że nie jest wystarczające w związku z tym przedłożenie aktów i dokumentów, które spełniają formalne wymogi prawne, ale

niezbędne jest przede wszystkim, by urzędnik organu podatkowego powziął rozsądne przekonanie, że rozpatrywane transakcje mają rzeczywisty i prawdziwy charakter. Jak zauważył rząd belgijski w swych uwagach na piśmie skierowanych do Trybunału, aby uzyskać odliczenie, podatnik mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w Belgii musi wykazać, że nie miały miejsce pozorne transakcje gospodarcze.

23 Po drugie, podatnik musi wykazać, że rozpatrywane koszty uzyskania przychodu nie przekraczają zwyczajnej miary, co wedle wyjaśnienia rządu belgijskiego udzielonych na rozprawie przed Trybunałem oznacza, że należy dokonać porównania pomiędzy rozpatrywaną transakcją a zwyczajnymi zachowaniami podmiotów gospodarczych na rynku podczas gdy – jak zauważono w pkt 21 powyżej – w wypadku kosztów uzyskania przychodu poniesionych na rzecz podatników belgijskich art. 53 pkt 10 CIR 1992 zabrania dokonania odliczenia takich kosztów jedynie jeżeli zostanie wykazane, że mają one „bezzasadny” charakter.

24 Wobec tego należy zauważyć, iż domniemanie nieodliczalności kosztów uzyskania przychodu oraz materialnoprawne przesłanki ich odliczalności określone w art. 54 CIR 1992 powodują, że dokonanie odliczenia na podstawie tego przepisu jest trudniejsze niż na podstawie zasady ogólnej określonej w art. 49 CIR 1992.

25 Dodatkowo należy podkreślić, że reguła szczególna może mieć zastosowanie w sytuacji, gdy płatności dokonywane są na rzecz usługodawców, którzy na mocy przepisów państwa członkowskiego siedziby nie podlegają w tym państwie podatkowi dochodowemu lub podlegają, w odniesieniu do rozpatrywanego dochodu, „systemowi podatkowemu znacząco korzystniejszemu niż system, jakiemu tego rodzaju dochody poddane są w Belgii”.

26 Jak przyznał rząd belgijski, w braku definicji ustawowej lub wytycznych administracyjnych w zakresie rozumienia określenia „system podatkowy znacząco korzystniejszy niż system, jakiemu tego rodzaju dochody poddane są w Belgii”, ocena w przedmiocie stosowności reguły szczególnej dokonywana jest w odniesieniu do okoliczności danego wypadku przez organ podatkowy pod nadzorem sądów krajowych.

27 W tych okolicznościach zakres zastosowania reguły szczególnej nie jest określony z góry w sposób wystarczająco precyzyjny, a w sytuacji, gdy usługodawca ma siedzibę w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii i podlega w tym innym państwie systemowi podatkowemu bardziej korzystnemu niż system belgijski, istnieje niepewność co do tego, czy ten zagraniczny system podatkowy zostanie uznany za „system podatkowy znacząco korzystniejszy” i czy wobec tego reguła szczególna znajdzie zastosowanie.

28 Wobec tego ta szczególna reguła – która określa ściślejsze przesłanki odliczenia kosztów uzyskania przychodu niż określone w zasadzie ogólnej i której zakres nie został z góry określony w sposób precyzyjny – może zniechęcać podatników belgijskich do korzystania z prawa do swobody świadczenia usług i do korzystania z usług świadczonych przez usługodawców z innych państw członkowskich, a także zniechęcać tych ostatnich usługodawców do świadczenia swych usług podmiotom belgijskim (zob. podobnie wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. s. I-6817, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Wynika stąd, że art. 54 CIR stanowi ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług w rozumieniu art. 49 WE.

30 Wniosku tego nie podważa linia argumentacji zaprezentowana przez rząd belgijski, francuski i portugalski, wedle których w świetle wymogów dotyczących ciężaru dowodu podatnik krajowy, który dokonuje płatności na rzecz innego podatnika krajowego, znajduje się w sytuacji obiektywnie różnej od sytuacji podatnika krajowego, który dokonuje płatności na rzecz podatnika

zagranicznego podlegającego systemowi podatkowemu znacząco korzystniejszemu niż system belgijski. Rzeczywiście te twierdzenia w istocie, że niebezpieczeństwo, że transakcja może mieć jako zasadniczy cel obejście zazwyczaj należnych podatków, istnieje tylko w tej ostatniej sytuacji, a podatnikowi krajowemu, który jest usługobiorcą, łatwiej jest dostarczyć dowodów na rzeczywisty i prawdziwy charakter transakcji, gdy usługodawcy z innych państw członkowskich niż Królestwo Belgii nie podlegają bezpośrednio nadzorowi ze strony belgijskich organów podatkowych.

31 Należy zauważyć, że co się tyczy korzyści podatkowej, to jest możliwość odliczenia w charakterze kosztów uzyskania przychodu płatności na rzecz usługodawcy, usługobiorca belgijski nie znajduje się w odmienną sytuację zależnie od tego, czy usługodawca ma siedzibę w tym samym czy też w innym państwie członkowskim, w którym to państwie podlega mniej lub bardziej korzystnemu systemowi podatkowemu. We wszystkich tych sytuacjach możliwe jest, że usługobiorcy ponieśli rzeczywiste wydatki, co uzasadnia ich odliczenie jako koszty uzyskania przychodu, gdy spełnione są przesłanki konieczne do uzyskania tej korzyści podatkowej.

32 Prawdą jest, że zagraniczny usługodawca nie podlega bezpośrednio nadzorowi ze strony belgijskich organów podatkowych. Niemniej jednak różnica w traktowaniu rozpatrywana w przepisach krajowych nie dotyczy usługodawców w zależności od tego, czy mają w Belgii siedzibę, ale belgijskich usługobiorców, którzy podlegają bezpośrednio nadzorowi tychże organów. Tymczasem w odniesieniu do tych usługobiorców nie tylko organ podatkowy może nakładać warunki, które muszą być spełnione, aby mogła być uzyskana korzyść podatkowa, które to warunki mają na celu zapewnienie, że korzyść nie będzie uzyskana w sytuacji, gdy transakcja ma zasadniczo za cel uniknięcia podatku zazwyczaj należnego, ale organ ten może także przeprowadzać inspekcje i kontrole w tym celu.

33 W tych okolicznościach fakt, że z punktu widzenia organu podatkowego niebezpieczeństwo unikania opodatkowania jest większe w niektórych sytuacjach, a mniejsze w innych, nie ma wpływu na to, że usługobiorcy znajdują się w podobnych sytuacjach.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody świadczenia usług

34 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobodnego świadczenia usług może być dopuszczalne jedynie dla osiągnięcia słusznego celu zgodnego z traktatem WE i jeżeli jest uzasadnione nadrzędnymi wymogami interesu ogólnego, jednakże tylko pod warunkiem, że w takim przypadku jest właściwe do realizacji celu, któremu służy i nie wykracza poza to, co jest niezbędnym do jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-398/95 SETTG, Rec. s. I-3091, pkt 21; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-341/05 Laval un Partneri, Zb.Orz. s. I-11767, pkt 101; a także ww. wyrok w sprawie Jobra, pkt 27).

35 Zdaniem rządów belgijskiego, francuskiego, portugalskiego, Zjednoczonego Królestwa, a także zdaniem Komisji, rozpatrywane przepisy krajowe mogą zostać uzasadnione zwalczaniem unikania opodatkowania oraz oszustw podatkowych, konieczności zachowania równowagi podziału wadztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi oraz, jak twierdzą rządy francuski i portugalski, konieczności zachowania skuteczności kontroli podatkowych.

36 W tym względzie Trybunał orzekł już, że nadrzędnymi względami interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenie jednej ze swobód przepływu gwarantowanych traktatem, są zarówno zwalczanie oszustw podatkowych (zob. w szczególności wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/01 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 81), jak też konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 55).

37 Podobnie orzeczono już, że ograniczenie wykonywania swobody przepływu w ramach Unii Europejskiej może być uzasadnione celem w postaci zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi (zob. wyrok z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, Zb.Orz. s. I-305, pkt 121 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Co się tyczy, po pierwsze, zwalczania oszustw podatkowych, należy podnieść, że sama okoliczność, że podatnik krajowy korzysta z usług zagranicznego usługodawcy nie może pociągać za sobą ogólnego domniemania nieuczciwych praktyk i uzasadnia zastosowania środka stanowiącego ograniczenie swobody podstawowej gwarantowanej traktatem (zob. analogicznie wyroki: z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 62; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 50; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 73; z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-105/07 Lammers & Van Cleeff, Zb.Orz. s. I-173, pkt 27; a także ww. wyrok w sprawie Jobra, pkt 37).

39 Trybuna orzekła też, że istnienie ewentualnej korzyści podatkowej wynikającej dla usługodawcy z niskich podatków, jakim podlegają usługodawcy w państwie jego siedziby, nie może, samo przez się, pozwalać innemu państwu członkowskiemu na mniej korzystne traktowanie usługobiorcy mającego siedzibę w tym ostatnim państwie (zob. ww. wyroki: w sprawie Eurowings Luftverkehr, pkt 44; w sprawie Skandia i Ramstedt, pkt 52).

40 Ograniczenie swobody świadczenia usług można uzasadnić jedynie motywami zwalczania oszustw podatkowych oraz zwalczania unikania opodatkowania, a szczególowym celem takiego ograniczenia powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, struktur całościowo sztucznych, w celu unikania podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalnością na terytorium krajowym (ww. wyroki: w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 55; ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 74).

41 W niniejszej sprawie art. 54 CIR 1992 ma na celu stworzenie przeszkody dla zachowań polegających na zmniejszaniu podstawy opodatkowania podatników krajowych, którzy wynagradzają usługodawców świadczących fikcyjne usługi w tym jedynie celu, żeby uniknąć opodatkowania, które zazwyczaj byłoby należne z tytułu zysku osiągniętego w wyniku działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium krajowym.

42 Stanowiąc, że wynagrodzenia wypłacone zagranicznym usługodawcom nie są uznawane za koszty uzyskania przychodu, chyba że podatnik wykazuje, że odpowiadają one rzeczywistym i prawidłowym transakcjom i że nie przekraczają zwyczajnej miary, rozpatrywane przepisy krajowe pozwalają osiągnąć cel w postaci unikania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, w którym to celu zostały one wydane.

43 Po drugie, należy stwierdzić, że rozpatrywane przepisy krajowe mogą być uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych. Przepisy te bowiem nie wykluczają w sposób bezwzględny odliczenia z tytułu kosztów uzyskania przychodu wynagrodzeń wypłacanych na rzecz usługodawców, którzy na mocy przepisów państwa członkowskiego ich siedziby nie podlegają w tym państwie podatkowi dochodowemu albo, gdy chodzi o rozpatrywane dochody, podlegają systemowi podatkowemu znacząco korzystniejszemu niż system, jakiemu podlegają dochody tego rodzaju w Belgii, pozwalając jednakże podatnikom krajowym na wykazanie rzeczywistego i prawdziwego charakteru dokonanych transakcji, jak tego zwyczajnej miary poniesionych wydatków.

44 Tymczasem z orzecznictwa Trybunału wynika, że w celu zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, które mają na celu zwalczanie oszustw podatkowych, państwo członkowskie ma prawo zastosować środki, które pozwalają na weryfikację, w sposób jasny i dokładny, wysokości kosztów uzyskania przychodu podlegających odliczeniu w tym państwie (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Baxter i in., Rec. s. I-4809, pkt 18; z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. s. I-2057, pkt 24; z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-248/06 Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 34).

45 Co się tyczy, po trzecie, zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie należy przypomnieć, że uzasadnienie takie jest dopuszczalne w szczególności, gdy dane przepisy służą zapobieganiu zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-311/08 SGI, Zb.Orz. s. I-487, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Tymczasem zachowania takie jak opisane w pkt 41 niniejszego wyroku są tego rodzaju, że mogą podważać prawo państwa członkowskiego do wykonywania swej kompetencji podatkowej w odniesieniu do działalności gospodarczej prowadzonej przez podatników krajowych na jego terytorium oraz zagrażać zrównoważonemu podziałowi władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie (zob. ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 56).

47 W konsekwencji, w zakresie, w jakim rozpatrywane przepisy krajowe stanowią przeszkodę dla nieuczciwych zachowań, takich jak opisane w pkt 41 niniejszego wyroku, i pozwalają tym samym państwu belgijskiemu na wykonywanie jego kompetencji podatkowej w odniesieniu do działalności gospodarczej realizowanej na jego terytorium, przepisy te są tego rodzaju, że pozwalają na zachowanie zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie.

48 Należy zatem stwierdzić, że przepisy, takie jak rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, są odpowiednie do tego, by osiągnąć cele w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym oraz unikaniu opodatkowania, ochrony skuteczności kontroli podatkowych oraz zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie, które to cele – jak wynika to z powyższych rozważań – są ze sobą w sprawie przed sądem krajowym ściśle powiązane.

49 Należy jednak zbadać, czy rozpatrywane przepisy nie wykraczają poza to, co jest niezbędnym do osiągnięcia omawianych celów.

50 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że przepisy, które oparte są na analizie elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi czysto sztuczną strukturę wyznaczoną dla celów podatkowych, mogą być uznane za

niewykraczaj?ce ponad to, co jest niezb?dne do zapobie?enia praktykom o charakterze nadu?y?, gdy, po pierwsze, w ka?dym przypadku, nie mo?na wykluczy? istnienia takiej struktury, podatnik ma mo?no??, nie podlegaj?c nadmiernym ograniczeniom administracyjnym, przedstawi? dowody dotycz?ce ewentualnych wzgl?dów handlowych, z powodu których transakcja ta zosta?a zawarta (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 82).

51 Ponadto, ani wzgl?dy podatkowe, ani okoliczno??, ?e te same transakcje mog?yby by? dokonane przez us?ugodawców z siedzib? na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, gdzie siedzib? sw? ma podatnik, nie mog?, same przez si?, pozwala? na przyj?cie wniosku, wedle którego rozpatrywanym transakcjom brak jest przymiotów rzeczywisto?ci i prawid?owo?ci (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 69).

52 Podobnie Trybuna? orzek? ju?, ?e w sytuacji gdy rozpatrywana transakcja wykracza poza to, co zainteresowane sp?ki uzgodni?yby w warunkach pe?nej konkurencji, koryguj?cy ?rodek podatkowy – pod rygorem uznania go za nieproporcjonalny – powinien ogranicza? si? do cz??ci wykraczaj?cej poza to, co zosta?oby w takich okoliczno?ciach uzgodnione (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie SGI, pkt 72).

53 A zatem, o ile przes?anki okre?lone w pkt 50–52 niniejszego wyroku s? spe?nione, konieczno?? dostarczenia dowodów na rzeczywisty charakter i prawid?owo?? transakcji, jak te? zwyczajn? wysoko?? poniesionych wydatków same w sobie nie wydaj? si? wykracza? poza to, co niezb?dne dla osi?gni?cia zamierzonych celów.

54 Niemniej jednak, jak zosta?o to wskazane w pkt 25 niniejszego wyroku, rozpatrywana regu?a szczególna mo?e znale?? zastosowanie w sytuacji, gdy wynagrodzenie wyp?acane jest us?ugodawcy, który – na mocy przepisów pa?stwa cz?onkowskiego jego siedziby – nie podlega w tym?e pa?stwie podatkowi dochodowemu lub podlega, w odniesieniu do rozpatrywanego dochodu, systemowi podatkowemu znacz?co korzystniejszemu ni? system, jakiemu tego rodzaju dochody poddane s? w Belgii.

55 W tych okoliczno?ciach, zgodnie z tym, co wskaza? rzecznik generalny w pkt 71 swej opinii, regu?a szczególna zmusza belgijskiego podatnika do ci?g?ego wykazywania rzeczywistego charakteru i prawid?owo?ci wszystkich us?ug, jak równie? do udowadniania zwyczajnego charakteru wszystkich z tego tytu?u wynagrodze?, za? organ podatkowy nie jest zobowi?zany nawet do przedstawienia pocz?tku dowodu na oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania.

56 Rozpatrywana regu?a szczególna mo?e zosta? bowiem zastosowana nawet w sytuacji, gdy brak jest kryterium obiektywnego i poddaj?cego si? weryfikacji przez osoby trzecie, które mog?oby s?u?y? za wskazówk?, i? utworzono czysto fikcyjn? konstrukcj?, oderwan? od realiów gospodarczych, w celu unikni?cia podatku zazwyczaj nale?nego od zysków pochodz?cych z dzia?alno?ci gospodarczej prowadzonej na terytorium krajowym, gdy? brany jest pod uwag? jedynie poziom opodatkowania us?ugodawcy w pa?stwie cz?onkowskim jego siedziby.

57 Tymczasem nale?y stwierdzi?, ?e jak zosta?o to ju? podniesione w pkt 27 niniejszego wyroku, tego rodzaju norma prawna nie pozwala okre?li? z góry i w sposób dostatecznie precyzyjny zakresu jej zastosowania i pozostawia ona niepewno?? co do mo?liwo?ci jej zastosowania.

58 Taka norma prawna nie odpowiada wobec tego wymogom pewno?ci prawa, które oznaczaj?, ?e przepisy prawa powinny by? jasne i precyzyjne, a ich skutki przewidywalne, w szczególno?ci w sytuacji, gdy mog? one wywiera? ujemne skutki dla zainteresowanych obywateli i przedsi?biorstw (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 VEMW i in., Zb.Orz. s. I-4983, pkt 80; z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawach po??czonych C-72/10 i C-77/10

Costa i Cifone, pkt 74).

59 Tymczasem przepis prawa, który nie odpowiada wymogom zasady pewności prawa, nie może być uznany za proporcjonalny w stosunku do celów, jakie ma osiągnąć.

60 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 49 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak przepisy rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, na mocy których wynagrodzenie za świadczenia lub usługi, wypłacone przez podatnika krajowego na rzecz spółki zagranicznej, nie jest uznawane za podlegające odliczeniu koszt uzyskania przychodu w sytuacji, gdy ta spółka, na rzecz której wypłacono wynagrodzenie, nie podlega w państwie członkowskim swojej siedziby podatkowi dochodowemu albo też podlega, w odniesieniu do rozpatrywanych dochodów, systemowi podatkowemu znacząco korzystniejszemu niż system, jakiemu podlegają dochody tego rodzaju w tym pierwszym państwie członkowskim, chyba że zainteresowany podatnik wykazuje, że wynagrodzenie to odpowiada rzeczywistym i prawidłowym transakcjom oraz że nie przekracza zwyczajnej miary, podczas gdy, wedle zasady ogólnej, tego rodzaju wynagrodzenie podlega odliczeniu w charakterze kosztu uzyskania przychodu w sytuacji, gdy jest ono niezbędne do uzyskania lub zachowania dochodu podlegającego opodatkowaniu, co do którego podatnik wykazuje jego zgodność ze stanem rzeczywistym oraz jego wysokość.

W przedmiocie kosztów

61 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 49 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak przepisy rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, na mocy których wynagrodzenie za świadczenia lub usługi, wypłacone przez podatnika krajowego na rzecz spółki zagranicznej, nie jest uznawane za podlegające odliczeniu koszt uzyskania przychodu w sytuacji, gdy ta spółka, na rzecz której wypłacono wynagrodzenie, nie podlega w państwie członkowskim swojej siedziby podatkowi dochodowemu albo też podlega, w odniesieniu do rozpatrywanych dochodów, systemowi podatkowemu znacząco korzystniejszemu niż system, jakiemu podlegają dochody tego rodzaju w tym pierwszym państwie członkowskim, chyba że zainteresowany podatnik wykazuje, że wynagrodzenie to odpowiada rzeczywistym i prawidłowym transakcjom oraz że nie przekracza zwyczajnej miary, podczas gdy, wedle zasady ogólnej, tego rodzaju wynagrodzenie podlega odliczeniu w charakterze kosztu uzyskania przychodu w sytuacji, gdy jest ono niezbędne do uzyskania lub zachowania dochodu podlegającego opodatkowaniu, co do którego podatnik wykazuje jego zgodność ze stanem rzeczywistym oraz jego wysokość.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.