

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. vasario 24 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvė teikti paslaugas – SESV 56 straipsnis – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Paslaugų pirkėjo pareiga parengti ir pateikti mokesčių administratoriui patvirtinamuosius dokumentus, susijusius su kitoje valstybėje narėje įsisteigusi paslaugų teikėjo sąskaitoje fakturoje nurodytomis sumomis – Tokios pareigos nebuvimas, kai kalbama apie išimtinai vidaus paslaugų teikimą – Pateisinimas – Mokesčių kontrolės veiksmingumas – Proporcingumas“

Sujungtose bylose C-52/21 ir C-53/21

dėl *cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija) 2020 m. gruodžio 4 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. sausio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

prieš

État belge (C-52/21)

ir

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

prieš

État belge (C-53/21)

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininko pareigas einanti šeštosios kolegijos pirmininkė I. Ziemele, teisėjai P. G. Xuereb (pranešėjas) ir A. Kumin,

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL* ir *Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL*, atstovaujama avokat P. Destrée,

– Belgijos vyriausybės, atstovaujamos S. Baeyens, J.-C. Halleux ir C. Pochet,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir V. Uher,

atsižvelgęs ? sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su SESV 56 straipsnio išaiškinimu.

2 Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant dvi bylas: *Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL* (toliau – *Pharmacie populaire*) prieš *État belge* (Belgijos valstybė) (byla C-52/21) ir *Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL* (toliau – *Pharma Santé*) prieš *État belge* (byla C-53/21) dėl sąlygų, kurios pagal šios valstybės narės mokesčių teisę taikomos Belgijoje steigusi bendrovių išlaidų, susijusių su paslaugų pirkimu iš kitoje valstybėje narėje steigusi paslaugų teikėjų, atskaitymui iš apmokestinamųjų pajamų.

Belgijos teisė

3 Pagrindinams byloms taikytinos redakcijos *code des impôts sur les revenus* (Pajamų mokesčių kodeksas; toliau – CIR 1992) 57 straipsnis suformuluotas taip:

„Veiklos sėnaudomis laikomos šios išlaidos, tik jeigu jos pateisinamos pateikiant individualias ataskaitas ir suvestinį ataskaitą, parengtas pagal Karaliaus nustatytą formą ir terminus:

1° komisiniai, tarpininkavimo mokesčiai, komercinės ar kitos nuolaidos, atsitiktiniai ar nenuolatiniai atlyginimai ar honorarai, atlygiai ar bet kokios rūšies išmokos, kurios yra Belgijoje apmokestinamos arba neapmokestinamos gavėjų profesinės veiklos pajamos, išskyrus 30 straipsnio 3 punkte numatytus atlyginimus;

<...>“

4 Pagrindinams byloms taikytinos redakcijos CIR 1992 219 straipsnyje nustatyta:

„Atskira mokama nustatoma atsižvelgiant į 57 straipsnyje nurodytas išlaidas <...>, kurios nėra pagrįstos pateikiant individualias ataskaitas ir suvestinį. <...>

Ši mokama sudaro 100 [%] šių išlaidų <...>, išskyrus atvejus, kai galima parodyti, kad ši išlaidų gavėjas <...> yra juridinis asmuo <...>, nes tokiu atveju taikomas 50 [%] tarifas.

<...>

Ši mokama netaikoma, jei mokesčių mokėtojas rodo, kad 57 straipsnyje <...> nurodytą išlaidų suma yra traukta gavėjo pagal [CIR 1992] 305 straipsnį pateiktą deklaraciją arba gavėjo užsienyje pateiktą analogišką deklaraciją.

Jeigu 57 straipsnyje nurodytą išlaidų suma <...> nėra traukta pagal [CIR 1992] 305 straipsnį pateiktą deklaraciją arba gavėjo užsienyje pateiktą analogišką deklaraciją, mokesčių mokėtoji netaikoma atskira mokama, jei gavėjas buvo vienareikšmiškai nustatytas ne vėliau kaip per 2 metus ir 6 mėnesius nuo atitinkamų mokesčių metų sausio 1 dienos.“

5 Pagal vadinamąjį „administracinės tolerancijos“ praktiką, tvirtintą, be kita ko, CIR 1992 administraciniame komentare Nr. 57/62 ir 2009 m. vasario 19 d. aplinkraštįje Nr.

Ci.RH.243/581.810 (AFER Nr. 7/2009), mokes?i? mok?tojams netaikomas reikalavimas pateikti tokias individualias ataskaitas ir suvestines, jei ?vykdytos dvi s?lygos. Pirma, pagrindin?se bylose aptariamam laikotarpiu nagrin?jam? mok?jim? gav?jai turi b?ti asmenys, kuriems taikomas „loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises“ (1975 m. liepos 17 d. ?statymas d?l ?moni? metin?s apskaitos ir atskaitomyb?s); 2014 m. panaikinus š? ?statym?, šis teiginys turi b?ti suprantamas kaip nuoroda ? ?moni? apskaitos pareigas, numatytas *code belge de droit économique* (Belgijos ekonomin?s teis?s kodeksas) III knygos 3 antraštin?s dalies 2 skyriuje. Antra, nagrin?jami mok?jimai turi b?ti atlygis už sandorius, kurie neatleidžiami nuo pareigos išrašyti s?skaitas fakt?ras pagal prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) teis?s aktus.

Pagrindin?s bylos ir prejudicinis klausimas

6 Ieškov?s pagrindin?se bylose *Pharmacie populaire* ir *Pharma Santé*, pagal Belgijos teis? ?steigtos dvi bendrov?s, prekiauja farmacijos produktais.

7 Šios dvi bendrov?s pagal sutart? patik?jo *LAD Sàrl*, Liuksemburge ?steigta bendrovei, užduot? reguliariai gabenti vaistus.

8 2010–2011 m. ir 2012 m. LAD pateik? *Pharmacie populaire* s?skait? fakt?r? už gabenimo išlaidas, kuri? dydis atitinkamai buvo 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR ir 16 723,44 EUR. LAD išrašytose s?skaitose fakt?rose *Pharma Santé* 2008, 2009, 2010, 2011 ir 2012 m. buvo nurodytos atitinkamai šios sumos: 32 516,23 EUR, 22 653,95 EUR, 25 468,33 EUR, 27 197,78 EUR ir 16 383,40 EUR.

9 D?l ši? faktini? aplinkybi? buvo iškelta baudžiamoji byla *Pharmacie populaire* ir *Pharma Santé*; jos buvo išteisintos 2019 m. vasario 28 d. *tribunal correctionnel de Liège* (Lježo baudžiam?j? byl? teismas, Belgija) nuosprendžiais. Remiantis šiais nuosprendžiais, kurie turi *res judicata* gali?, n? vienas bylos medžiagoje esantis ?rodymas nepatvirtino, kad ieškov?ms pagrindin?se bylose suteiktos paslaugos neatitiko tikrov?s ir kad j? nurodytos kainos neatitiko faktiškai sumok?t? kain?. Be to, jokia bylos medžiagoje esanti informacija nepaneig?, kad LAD iš tikr?j? egzistavo.

10 Kadangi ieškov?s pagrindin?se bylose nepateik? individuali? ataskait? ir suvestini?, susijusi? su šiomis išlaidomis pagal CIR 1992 57 straipsn?, Belgijos mokes?i? administratorius atitinkamai 2015 m. rugpj??io 20 d. ir lapkri?io 4 d. joms pateik? pranešimus apie patikslintus mokes?ius, juose praneš? apie savo ketinim? taikyti atskir? ?mok?, numatyt? CIR 1992 219 straipsnyje.

11 Ieškov?s pagrindin?se bylose teig?, kad s?žiningai atliko nagrin?jamus mok?jimus mainais už realiai suteiktas paslaugas, ir kadangi gav?jas buvo Liuksemburgo bendrov?, kuriai taikoma privaloma apskaita, nereik?jo parengti individuali? ataskait?.

12 2015 m. lapkri?io 23 d. ir 2015 m. gruodžio 11 d. sprendimais, skirtais atitinkamai ieškov?ms pagrindin?se bylose, Belgijos mokes?i? administratorius nepakeit? savo pozicijos ir, be kita ko, pažym?jo, kad jos ne?rod?, jog nagrin?jami mok?jimai buvo ?traukti ? ši? mok?jim? gav?jo pagal CIR 1992 305 straipsn? pateikt? deklaracij? arba šio gav?jo užsienyje pateikt? analogišk? deklaracij?. Tod?l nagrin?jamoms sumoms buvo taikoma atskira ?moka, numatyta CIR 1992 219 straipsnyje.

13 2016 m. geguž?s 26 d. kiekviena iš ieškovi? pagrindin?se bylose pateik? skundus d?l ši? sprendim?. 2016 m. lapkri?io 7 d. sprendimais Belgijos mokes?i? administratorius atmet? šiuos skundus.

14 Atitinkamai 2017 m. sausio 27 d. ir sausio 30 d. ieškov?s pagrindin?se bylose apskund? šiuos sprendimus *tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija). 2018 m. spalio 25 d. priimtais dviem sprendimais šie skundai buvo atmesti kaip nepagr?sti.

15 Ieškov?s apskund? šiuos sprendimus apeliacine tvarka prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme – *cour d’appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija).

16 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad šio sprendimo 5 punkte nurodyta administracin? tolerancija netaikoma mok?jimams, atliktiems kaip atlygis už toki? bendrovi?, kaip LAD, turin?i? buvein? kitoje valstyb?je nar?je ir neturin?i? nuolatin?s buvein?s Belgijoje, suteiktas paslaugas.

17 Anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, atrodo, kad, derinant CIR 1992 219 straipsn? ir min?t? administracin? tolerancij?, pareiga rengti individualias ataskaitas ir suvestin? siekiant išvengti šioje nuostatoje numatytos ?mokos, taikoma bendrovi? nereziden?i? teikiam? paslaug? gav?jams ir reiškia papildom? administracin? naš?, kurios iš t? pa?ios paslaug? gav?j? nereikalaujama, jeigu paslaugas teikia rezidentas, kuriam taikomi Belgijos apskait? ir metines finansines ataskaitas reguliuojantys teis?s aktai. D?l tokios pareigos tarptautin?s paslaugos gal?t? b?ti mažiau patrauklios nei rezident? teikiamos paslaugos ir šie pirk?jai gal?t? b?ti atgrasomi nuo naudojimosi kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusi? paslaug? teik?j? paslaugomis. Taigi ši situacija gal?t? b?ti laikoma laisv?s teikti paslaugas apribojimu, kuris iš esm?s draudžiamas pagal SESV 56 straipsn?.

18 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad reikia kreiptis ? Teisingumo Teism?, siekiant nustatyti, ar nagrin?jami Belgijos teis?s aktai riboja laisv? paslaug? jud?jim? ir ar prireikus toks apribojimas gali b?ti pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

19 Šiomis aplinkyb?mis *cour d’appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar SESV 56 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiami nacionalin?s teis?s aktai arba praktika, pagal kuriuos pirmoje valstyb?je nar?je ?steigtos ir antroje valstyb?je nar?je ?steigt? bendrovi? paslaugomis besinaudojan?ios bendrov?s, siekdamos išvengti, 100 [%] arba 50 [%] j? išrašytose s?skaitose fakt?rose nurodytos sumos sudaran?io pelno mokes?io ?mokos mok?jimo, yra ?pareigtos rengti ir teikti mokes?i? administratoriui ši? išlaid? ataskaitas ir suvestines, nors naudodamosi bendrovi? reziden?i? paslaugomis neprivalo vykdyti šios pareigos, siekdamos išvengti min?tos ?mokos nustatymo?“

D?l prejudicinio klausimo

20 Prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV 56 straipsnis turi b?ti aiškinamas kaip draudžiantis valstyb?s nar?s teis?s aktus, pagal kuriuos bet kuri šios valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusi bendrov? privalo mokes?i? administratoriui pateikti ataskaitas, susijusias su mok?jimais už paslaugas, ?sigytas iš kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusi? paslaug? teik?j?, kuriose jiems taikomi ?moni? apskaitos teis?s aktai ir pareiga išrašyti s?skaitas fakt?ras pagal PVM teis?s aktus, gresiant, kad padid?s pelno mokestis 50 % arba 100 % ši? paslaug? vert?s, nors pagal administracin? praktik? ši pirmoji valstyb? nar? nenustato tokios pa?ios pareigos, kai šias paslaugas teikia jos teritorijoje ?sisteig? paslaug? teik?jai.

21 Vis? pirma, kadangi pagrindin?se byloje nagrin?jamoose teis?s aktuose numatyta ir pareiga pateikti mokes?i? institucijoms tam tikr? informacij?, ir sankcija tiesioginio mokes?io forma u? šios pareigos nesilaikym?, reikia pažym?ti, kad nors tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, vis d?lto jos turi j? ?gyvendinti laikydamosi S?jungos teis?s ir, be kita ko, SESV garantuojam? pagrindini? laisvi? (2015 m. birželio 11 d. Sprendimo *Berlington Hungary ir kt.*, C?98/14, EU:C:2015:386, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

22 Primintina, kad pagal SESV 56 straipsn? draudžiama taikyti bet kok? nacionalin?s teis?s akt?, kuris paslaug? teikim? tarp valstybi? nari? padaro sud?tingesn? u? paslaug? teikim? vienoje valstyb?je nar?je. Iš ties? pagal SESV 56 straipsn? reikalaujama panaikinti bet kokius laisv?s teikti paslaugas ribojimus, nustatytus d?l to, kad paslaug? teik?jas ?steigtas kitoje valstyb?je nei ta, kurioje teikiama paslauga (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Google Ireland*, C?482/18, EU:C:2020:141, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

23 Tokie laisv?s teikti paslaugas ribojimai yra nacionalin?s priemon?s, kuriomis draudžiama naudotis šia laisve, sukeliama nepatogum? tai daryti ar d?l kuri? naudojimasis šia laisve tampa mažiau patrauklus. Vis d?lto SESV 56 straipsnyje nustatytas draudimas netaikomas priemon?ms, d?l kuri? teikiant aptariam? paslaug? tik atsiranda papildom? s?naud? ir kurios daro tok? pat? poveik? tiek paslaug? teikimui tarp valstybi? nari?, tiek vienos valstyb?s nar?s teritorijoje (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Google Ireland*, C?482/18, EU:C:2020:141, 26 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

24 Be to, pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? pagal SESV 56 straipsn? suteikiama teisi? ne vien paslaug? teik?jams, bet ir ši? paslaug? gav?jams (2020 m. sausio 30 d. Sprendimo *Anton van Zantbeek*, C?725/18, EU:C:2020:54, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

25 Atsižvelgiant ? ši? jurisprudencij?, reikia pripažinti, kad pareig? teikti ataskaitas ir sankcij? sistem? nustatantys teis?s aktai ir administracin? praktika, pagal kuriuos skirtingai vertinami paslaug? teik?jai, atsižvelgiant ? tai, ar jie yra ?sisteig? Belgijoje, turi b?ti laikomi galin?iais padaryti tarpvalstybinės paslaugas Belgijoje ?sisteigusiems paslaug? gav?jams mažiau patrauklias nei šioje valstyb?je nar?je ?sisteigusi? paslaug? teik?j? teikiamos paslaugos ir atgrasyti šiuos paslaug? gav?jus nuo naudojimosi kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusi? paslaug? teik?j? paslaugomis. Vadinas, tokie teis?s aktai ir administracin? praktika gali riboti laisv? paslaug? jud?jim?, o tai, beje, Belgijos vyriausyb? pripažino savo pastabose.

26 Šios išvados nepaneigia Belgijos vyriausyb?s argumentai, iš kuri? matyti, kad pagal CIR 1992 219 straipsn? sankcija u? šio kodekso 57 straipsnyje numatytos deklaravimo pareigos pažeidim? netaikoma, kai nagrin?jami mok?jimais yra ?traukti ? ši? mok?jim? gav?jo deklaracij? Belgijos mokes?i? administratoriui pagal min?to kodekso 305 straipsn? ar analogišk? užsienio deklaracij? arba kai šis gav?jas buvo vienareikšmiškai nustatytas ne v?liau kaip per 2 metus ir 6 m?nesius nuo atitinkam? mokestini? met? sausio 1 dienos.

27 Iš ties?, kaip iš esm?s matyti iš ši? argument?, šiais atvejais CIR 1992 57 straipsnyje numatyta deklaravimo pareiga papras?iausiai pakei?iama analogiška pareiga, kuri, atrodo, nedaro lygiaver?io poveikio vien Belgijos vidaus paslaug? teikimui ir lygiai taip pat gali kliudyti laisvam paslaug? jud?jimui tarp valstybi? nari? arba padaryti j? mažiau patraukl?.

28 Be to, d?l Belgijos vyriausyb?s argumento, kad pagrindin?se byloje nagrin?jamoose teis?s aktuose numatytos deklaravimo pareigos apsiriboja tik informacija, kuri yra griežtai b?tina, kad b?t? galima vienareikšmiškai nustatyti atitinkamus mok?jimus, taip pat j? pob?d? ir sum? ir kad ši informacija iš esm?s b?t? prieinama mok?tojo s?skaitose, nereikalaujant, kad mok?tojas atlikt? paiešk?, d?l kurios gali atsirasti dideli? administracin? išlaid?, iš jurisprudencijos matyti, kad SESV

draudžia net ir nedidelės apimties ar svarbos pagrindinės laisvės apribojimai? (2012 m. spalio 18 d. Sprendimas X, C-498/10, EU:C:2012:635, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

29 Reikia priminti, kad skirtingas vertinimas, kurį sudaro laisvės teikti paslaugas apribojimas, vis dėlto gali būti pateisinamas, jeigu jis grindžiamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir jeigu tokiu atveju šis apribojimas yra tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 45 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

30 Siekdamas išsiaiškinti, ar galimas apribojimas gali būti pateisinamas tokiais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė patikslinimo šiuo klausimu.

31 Savo pastabose Belgijos vyriausybė tvirtino, kad pagrindinėse bylose nagrinėjami teisės aktai pateisinami būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą. Šis teisės aktas tikslas yra užtikrinti, kad sumos, kurias paslaugų pirkėjas atskaito iš savo apmokestinamųjų pajamų, atitiktų šio paslaugų teikėjo deklaruotas pajamas. Žinoma, kai šiam asmeniui taikomi Belgijos apskaitos teisės aktai ir jis privalo išrašyti sąskaitų faktūrą, pirkėjo pareiga parengti ir pateikti šio mokėjimo individualias ataskaitas ir suvestines iš esmės reikštų paslaugų teikėjui tenkančios pareigos dvigubą taikymą, nes jo kliento duomenys iš esmės atitinka mokėjo parengtinuose dokumentuose pateiktus duomenis. Belgijos vyriausybė nurodo, kad būtent dėl šios priežasties tokiais atvejais egzistuoja administracinė tolerancija.

32 Vis dėlto Belgijos vyriausybė tvirtina, kad paslaugų pirkėjams tenkanti deklaravimo pareiga išlieka visiškai naudinga, kai paslaugų teikėjai, nors ir kuriems taikomi sąsisteigimo valstybės apskaitos teisės aktai ir kurie privalo išrašyti sąskaitų faktūrą, nėra sąsisteigę Belgijoje. Tokiais atvejais mokėjimai Belgijoje nebūtų apmokestinami pagal sutarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatas, susijusias su žmonių pelnu. Belgijos mokesčių administratorius „perduot kontrolę“ valstybės naršs, kurioje sąsisteigęs paslaugų teikėjas, mokesčių administratoriui, kuris vienintelis turi teisę patikrinti, ar pastarasis iš tikrųjų deklaravo savo pajamas. Tai yra spontaniškas ir automatinis keitimasis informacija, kuriame dalyvauja visos valstybės naršs ir kelios trečiosios valstybės; taip perduodama informacija yra informacija iš individualių ataskaitų.

33 Belgijos vyriausybė mano, kad CIR 1992 57 straipsnyje nurodytos individualios ataskaitos ir suvestinės yra būtinos tam, kad valstybė, kurioje sąsisteigęs paslaugų teikėjas, galėtų vykdyti šio kontrolę. Jei administracinė tolerancija būtų taikoma Belgijoje sąsisteigusi bendrovių mokėjimams kitose valstybėse naršs sąsisteigusiems paslaugų teikėjams, tai reikštų, kad reiktų atsisakyti tokio keitimosi informacija ir kiltų grėsmė kontrolei, kuri galima dėl tokio keitimosi.

34 Šiuo klausimu iš jurisprudencijos matyti, kad būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti laisvės teikti paslaugas apribojimą (2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 57 punktas ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 47 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

35 Be to, kaip nurodyta šio sprendimo 29 punkte, priemonės, kurios riboja laisvę teikti paslaugas, būtų tinkamos siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršytų to, kas reikalinga jam pasiekti (2021 m. kovo 10 d. Sprendimo *An Bord Pleanála*, C-739/19, EU:C:2021:185, 24 punktas).

36 Kiek tai susiję su teisės nuostatų, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėse bylose, tinkamumu, reikia priminti, kad siekdama užtikrinti mokesčių kontrolės, kuria stengiamasi kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, veiksmingumą valstybė narš gali taikyti priemones, leidžiančias aiškiai ir tiksliai patikrinti šioje valstybėje iš veiklos sąnaudų atskaitytiną išlaidų sumą (2012 m. liepos 5 d.

Sprendimo *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 44 punktą ir nurodyta jurisprudencija). N?ra jokios priežasties nuspr?sti kitaip, kai kalbama apie priemones, leidžian?ias tok? patikrinim? atlikti kitoje valstyb?je nar?je.

37 Kaip savo pastabose iš esm?s pažym?jo Belgijos vyriausyb?, Belgijoje ?steigtoms bendrov?ms nustatyta pareiga deklaruoti išlaidas, susijusias su paslaugomis, ?sigytomis iš kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusi? paslaug? teik?j?, gali pad?ti ši? valstybi? nari? mokes?i? institucijoms patikrinti, ar mok?jimais už šias paslaugas yra ?traukti ? j? gav?j? apmokestinam?sias pajamas.

38 Iš ties? tai, kad Belgijos mokes?i? administratorius valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms perdav? informacij?, esan?i? CIR 1992 57 straipsnyje nurodytuose individualiose ataskaitose apie mok?jimus, kurie apmokestinami tik kitoje valstyb?je nar?je, gali sudaryti s?lygas šioms institucijoms patikrinti atitinkamo paslaug? teik?jo mokes?i? deklaracij?.

39 D?l klausimo, ar teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?se bylose, neviršija to, kas b?tina siekiant ?gyvendinti tiksl? užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?, reikia priminti, pirma, kad siekdama paaiškinti šio sprendimo 5 punkte nurodytos administracin?s tolerancijos pagrind? Belgijos vyriausyb? tvirtino, kad, kai paslaug? teik?jui taikomi Belgijos apskaitos teis?s aktai ir kai pagal Belgijos teis?s aktus PVM srityje jis turi pareig? išrašyti s?skait? fakt?r?, d?l CIR 1992 57 straipsnyje numatytos deklaravimo pareigos b?t? du kartus taikomos pareigos, šiam paslaug? teik?jui tenkan?ios pagal min?tus teis?s aktus. Kaip Europos Komisija pažym?jo savo pastabose, aptariama administracin? tolerancija grindžiama prielaida, kad paslaug? teik?jai, kuriems pagal Belgijos teis? taikomi tokios apskaitos ir PVM s?skait? fakt?r? išrašymo pareigos, nekelia tokios pat mokes?i? vengimo rizikos kaip paslaug? teik?jai, kuriems šios pareigos netaikomos.

40 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad d?l to, jog normos, reguliuojan?ios ?moni? apskait?, ir PVM taisykl?s Europos S?jungoje buvo suderintos, kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusiems paslaug? teik?jams taikomos tokios pa?ios pareigos kaip ir Belgijoje ?sisteigusiems paslaug? teik?jams. Be to, iš pagrindin?se bylose nagrin?jam? teis?s akt? matyti, kad individuali? ataskait? ir suvestini? parengimas negali b?ti laikomas b?tiniu tam, kad Belgijos mokes?i? administratorius gal?t? patikrinti Belgijoje ?sisteigusi? paslaug? teik?j? deklaracijas, nes jie neprivalo j? pateikti, kai tenkinamos šio sprendimo 5 punkte nurodytos administracin?s tolerancijos taikymo s?lygos. Vadinasi, negalima manyti, kad individualiose ataskaitose esanti informacija yra b?tina kit? valstybi? nari? mokes?i? institucijoms j? teritorijoje ?sisteigusi? paslaug? teik?j? mokes?i? deklaracijoms tikrinti.

41 D?l Belgijos vyriausyb?s argumento, kad Belgijoje ?steigtoms bendrov?ms nustatyta deklaravimo pareiga d?l kitose valstyb?se nar?se ?steigt? paslaug? teik?j? teikiam? paslaug? yra b?tina siekiant palaikyti spontanišk? ir automatin? keitim?si informacija (tai atlieka visos valstyb?s nar?s ir kelios tre?iosios valstyb?s), reikia pažym?ti, kad ši vyriausyb? nepateikia joki? paaiškinim? d?l tokio keitimosi informacija teisinio pagrindo.

42 Žinoma, 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetencijų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvoje 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančioje Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 162, 2013, p. 15), kuria, kaip nurodyta jos 28 straipsnyje, nuo 2013 m. sausio 1 d. panaikinta Direktyva 77/799, buvo numatyta galimybė valstybių narių mokesčių administratoriams prašyti kitų valstybių narių mokesčių administratorių pateikti mokesčių informaciją ir keistis ja su tomis institucijomis. Vis dėlto nė vienoje iš šių direktyvų nenumatyta ši institucijų pareigos spontaniškai ir automatiškai keistis tokia informacija, kokia aptariama pagrindinėse bylose.

43 Be to, pagal Direktyvos 77/799 2 straipsnį, siejamą su jos 1 straipsniu, valstybės narės mokesčių institucijos galėjo prašyti kitos valstybės narės mokesčių institucijų pateikti jai visą informaciją, kuri galėtų padėti joms teisingai apskaičiuoti pajamų mokesčius, įskaitant pelno mokestį konkrečiu atveju, ir šios institucijos, jei reikia, buvo pareigos atlikti šiai informacijai gauti reikalingus tyrimus. Atitinkamos pareigos nustatytos Direktyvos 2011/16 1, 5 ir 6 straipsniuose. Iš to matyti, kad net be spontaniško ir automatinio keitimosi informacija valstybių narių mokesčių institucijos, atlikdamos tyrimus dėl konkretaus mokesčių mokėtojo, gali gauti visą informaciją, kuri joms reikalinga, kad būtų galima teisingai apskaičiuoti nagrinjamus mokesčius.

44 Bet kuriuo atveju reikia priminti, kad pagrindinėse bylose nagrinjamuose teisės aktuose numatyta sankcija, vadinama „atskira moka“, t. y. padidintas pelno mokestis, atsižvelgiant į aplinkybes, lygus 50 % arba 100 % kitose valstybėse narėse sistėigusių paslaugų teikėjams skaitose fakturose nurodytą sumą.

45 Belgijos vyriausybės teigimu, šios sankcijos tikslas yra ne nubausti už CIR 1992 57 straipsnyje numatytą deklaravimo formalumų neįgyvendinimą, bet nuo jo atgrasyti neutralizuojant mokesčių naudą, kurią pirkėjas ir paslaugų teikėjas galėtų gauti.

46 Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo pateiktos ir Belgijos vyriausybės patvirtintos informacijos matyti, kad minėta sankcija skiriama visais atvejais, kai Belgijos bendrovė nevykdė pagrindinėse bylose nagrinjamuose teisės aktuose numatytos deklaravimo pareigos, nepasinaudojusi šio sprendimo 26 punkte nurodytomis galimybėmis išvengti šios sankcijos. Net darant prielaidą, kad, kaip teigia Belgijos vyriausybė, mokėtojas atleidžiamas nuo šios pareigos, kai mokėjamų suma neviršija 125 EUR, akivaizdu, kad, nepažeidžiant šios *de minimis* ribos, ši sankcija mokėtina net ir tada, kai paslaugų teikėjas valstybėje narėje, kurioje yra sistėigęs, iš tikrųjų deklaravo pajamas iš Belgijos šaltinių už savo paslaugas. Vadinasi, sankcija skiriama net ir tuomet, kai dėl deklaravimo pareigos nevykdymo nagrinjamą paslaugų pirkėjas ar paslaugų teikėjas nesumažino jokių apmokestinamų pajamų.

47 Nors valstybės narės gali laisvai bausti už administracinių pareigų, kurias jos nustato, nesilaikymą, su sąlyga, kad šios sankcijos yra proporcingos siekiamam tikslui, sankcija, kuri sudaro didesnis mokestis, lygus 50 % ar net 100 % atitinkamų paslaugų vertės, net ir nesumažėjus mokesčių, viršija tai, kas būtina mokesčių kontrolės veiksmingumui užtikrinti. Šios sankcijos neproporcingumas yra dar akivaizdesnis dėl to, kad dėl šio sprendimo 5 punkte nurodytos administracinės tolerancijos išimtinai už Belgijos viduje teikiamas paslaugas negali būti taikomos sankcijos, net jei paslaugų teikėjas nedeklaravo gauto mokėjimo.

48 Iš to išplaukia, kad šio sprendimo 25 punkte nurodytas apribojimas negali būti pateisinamas ir sukėlavimu mokesčiais (tuo savo pastabose remiasi ieškovų pagrindinėse bylose ir Komisija). Šis tikslas yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti naudojimosi judėjimo laisvėmis, garantuojamomis SESV, apribojimą (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*

, C-155/08 ir C-157/08, EU:C:2009:368, 45 punktų ir nurodytą jurisprudenciją). Nagrinėjamu atveju tiesa, kad ginčijamos taisyklės gali padėti atgrasyti nuo sukėiavimo mokesčių šio sprendimo 44 punkte nurodytos sankcijos. Vis dėlto kadangi ši sankcija taikoma net nesant sukėiavimo mokesčių, kaip pažymėta šio sprendimo 46 punkte, ji viršija tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

49 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bet kuri šios valstybės narės teritorijoje įsisteigusi bendrovė privalo mokėti administratoriui pateikti ataskaitas, susijusias su mokėjimais už paslaugas, įsigytas iš kitoje valstybėje narėje įsisteigusi paslaugų teikėjų, kuriose jiems taikomi moni apskaitos teisės aktai ir pareiga išrašyti sąskaitas fakturas pagal PVM teisės aktus, gresiant, kad padidės pelno mokestis 50 % arba 100 % ši paslaugų vertės, nors pagal administracinę praktiką ši pirmoji valstybė narė nenustato tokios pačios pareigos, kai šias paslaugas teikia jos teritorijoje įsisteigę paslaugų teikėjai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bet kuri šios valstybės narės teritorijoje įsisteigusi bendrovė privalo mokėti administratoriui pateikti ataskaitas, susijusias su mokėjimais už paslaugas, įsigytas iš kitoje valstybėje narėje įsisteigusi paslaugų teikėjų, kuriose jiems taikomi moni apskaitos teisės aktai ir pareiga išrašyti sąskaitas fakturas pagal pridėtinės vertės mokesčio teisės aktus, gresiant, kad padidės pelno mokestis 50 % arba 100 % ši paslaugų vertės, nors pagal administracinę praktiką ši pirmoji valstybė narė nenustato tokios pačios pareigos, kai šias paslaugas teikia jos teritorijoje įsisteigę paslaugų teikėjai.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.