

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

5. juuli 2012(*)

Teenuste osutamise vabadus – Maksuõigusnormid – Teenuste osutamise eest makstud tasu mahaarvamine ettevõtlusega seotud kuludena – Kulud, mis on kantud seoses teenuseosutajaga, kelle asukoht on teises liikmesriigis, kus ta ei ole kohustatud tulumaksu maksma või on kohustatud maksma seda märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel – Mahaarvamine, mis sõltub kohustusest esitada tõendid selle kohta, et teenus on tegelik ja aus ning et sellega seotud tasu on tavapärane – Takistus – Põhjendatus – Maksupettuste ja maksustamise vältimise vastane võitlus – Tõhus maksukontroll – Maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel – Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-318/10,

mille ese on Cour de cassation'i (Belgia) 18. juuni 2010. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. juulil 2010, menetluses

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

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, E. Levits (ettekandja), J.-J. Kasel ja M. Berger,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: ametnik R. ?ere?,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. juuni 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT), esindajad: advokaat D. Garabedian ja advokaat E. Traversa,
- Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux ja M. Jacobs,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja N. Rouam,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão ja S. Jaulino,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: H. Walker,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

olles 29. septembri 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artikli 49 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (edaspidi „SIAT”) ja Belgia riik, keda esindab rahandusminister, ning mis puudutab riigi keeldu arvata ettevõtlusega seotud kuludena maha 28 402 251 Belgia franki, mille see äriühing oli kirjendanud kuluna 31. detsembril 1997 kinnitatud raamatupidamisaruandes.

Belgia õiguslik raamistik

3 1992. aasta tulumaksuseadustiku (edaspidi „CIR 1992”) artikkel 26 sätestab:

„Piiramata artiklite 49 ja 54 kohaldamist, arvestatakse Belgias asuva ettevõtja antud ebatavalised või tasuta soodustused ettevõtja enda kasumi hulka, välja arvatud juhul, kui nimetatud soodustused kuuluvad soodustuse saanud isiku maksustatava tulu hulka.

Olenemata esimeses lõigus ette nähtud erandist, arvatakse ettevõtja enda kasumi hulka ebatavalised või tasuta soodustused, mille ta on andnud:

[...]

2) artiklis 227 nimetatud maksukohustuslasele või välismaa asutusele, kellele tulenevalt tema asukohariigi õigusaktide sätetest ei kohaldata tulumaksu, või kellele seal kohaldatav maksustamiskord on tunduvalt soodsam Belgias asuvale ettevõtjale kohaldatavast korrast;

[...]”.

4 CIR 1992 artiklis 49 on sätestatud:

„Ettevõtlusega seotud kuludena võib maha arvata kulud, mida maksumaksja on maksustamisperioodi jooksul teinud või kandnud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise või säilitamise eesmärgil, kui maksumaksja esitab kulude õigsuse ja suuruse kohta dokumentaalsed tõendid või juhul, kui see ei ole võimalik, mis tahes muud üldnormide kohaselt lubatud tõendid, välja arvatud vande all antud ütlused.

Maksustamisperioodil tehtud või kantud kuludena käsitatakse kõnealuse perioodi jooksul tegelikult tasutud kulusid või selliseid kulusid, mida tuleb pidada tõendatud ja kindlateks võlgadeks või kahjumiks ja mille kohta tehakse raamatupidamises vastav kirje.”

5 CIR 1992 artikkel 53 näeb ette:

„Ettevõtlusega seotud kulud ei ole:

[...]

10) mis tahes kulud ulatuses, milles need ebamõistlikult ületavad ettevõtlusega seotud vajadused;

[...]”.

6 CIR 1992 artikkel 54 on sõnastatud järgmiselt:

„Intressi, tasu leiutise ja tootmistehnoloogia patendi ning muude sarnaste õiguste kasutamise eest või tasu teenuste osutamise eest ei käsitata ettevõtlusega seotud kuludena, kui see tasu otseselt või kaudselt makstakse või nähakse ette artiklis 227 nimetatud maksumaksjale või välismaisele juriidilisele isikule, keda tema asukohariigi õigusnormide kohaselt ei maksustata seal tulumaksuga või kelle asjassepuutuvat tulu maksustatakse seal märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mille alusel maksustatakse seda tulu Belgias, välja arvatud juhul, kui maksumaksja tõendab kõikide õiguslike vahenditega, et kõnealune tasu vastab tegelikele ja ausatele tehingutele ja et see ei ületa tavapäraseid piire.”

7 CIR 1992 artikli 227 punkti 2 alusel käsitatakse maksustamisel mitteresidendina välismaa äriühinguid, kelle asukoht, peamine tegevuskoht või juhtimis- või haldusorgani asukoht ei ole Belgias.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Belgia õiguse alusel tegutsev äriühing SIAT asutas 1991. aastal koos Nigeeria kontserniga ühise tütaretevõtja palmiistanduste käitamiseks eesmärgiga toota palmiõli.

9 Poolte vahel sõlmitud kokkulepetes oli esiteks ette nähtud, et SIAT osutab ühisele tütaretevõtjale tasu eest teenuseid ja müüb seadmeid ning teiseks loovutab osa sellest saadavast tulust käibe suurendamise tasuna Nigeeria kontserni emaettevõtjale, kelleks on Luksemburgi äriühing Megatrade International SA (edaspidi „MISA”).

10 Poolte vahel toimusid 1997. aastal arutelud SIAT võlgnetava tasu täpse summa üle. Arutelude tulemusena partnerlus lõppes ja SIAT kohustus maksma MISA-le 2 000 000 USA dollarit kõigi ülejäänud arvete eest.

11 Sellest tulenevalt kirjendas SIAT 31. detsembri 1997. aasta seisuga kinnitatud raamatupidamisaruandes kuluna 28 402 251 Belgia franki, et välja maksta MISA-le võlgnetav tasu.

12 Kui Belgia maksuhaldur (edaspidi „maksuhaldur”) tuvastas, et MISA oli valdusäriühing, mida reguleerib Luksemburgi 31. juuli 1929. aasta seadus finantsosalusühingute maksustamise korra kohta, ja seetõttu ei ole ta kohustatud maksma Belgias kehtiva ettevõtte tulumaksuga analoogset maksu, siis kohaldas ta CIR 1992 artiklit 54 ega lubanud 28 402 251 Belgia frangi suurust summat ettevõtlusega seotud kuludena maha arvata.

13 SIAT esitas maksuhalduri otsuse peale kaebuse, ent Tribunal de première instance de Bruxelles'i 21. veebruari 2003. aasta otsusega ja Cour d'appel de Bruxelles'i 12. märtsi 2008. aasta otsusega jäeti maksuhalduri seisukoht muutmata.

14 SIAT kaebas edasi Cour de cassationile, kellel tekkisid EÜ artikli 49 tõlgendamisel kahtlused ning kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ [...] artiklit 49 selle käesolevas asjas kohaldatavas redaktsioonis, arvestades, et vaidluse aluseks olevad asjaolud leidsid aset enne Lissaboni lepingu jõustumist 1. detsembril 2009, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt tasu teenuste osutamise eest ei käsitata ettevõtlusega seotud kuluna, mida võib maha arvata, kui see tasu otseselt või kaudselt makstakse või nähakse ette teise liikmesriigi maksuresidendile või välismaisele juriidilisele isikule, keda tema asukohariigi õigusnormide kohaselt ei maksustata seal tulumaksuga või kelle asjassepuutuvat tulu maksustatakse seal märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mille alusel maksustatakse seda tulu liikmesriigis, mille

siseriiklikud õigusnormid on kõne all, välja arvatud juhul, kui maksumaksja tõendab kõikide õiguslike vahenditega, et kõnealune tasu vastab tegelikele ja ausatele tehingutele ja et see ei ületa tavapäraseid piire, samas kui niisugune tõendamine ei ole nõutav selleks, et oleks võimalik maha arvata tasu teenuste osutamise eest, mis on makstud selle liikmesriigi maksuresidendile, isegi kui seda maksumaksjat ei maksustata tulumaksuga või maksustatakse märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mis tuleneb selle riigi üldisest õigusest?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

Sissejuhatavad märkused

15 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule esitatud märkustest, sisaldub ettevõtlusega seotud kulude mahaarvamise üldnorm CIR 1992 artiklis 49, mille kohaselt arvatakse ettevõtlusega seotud kuludena maha kulud, mis on vajalikud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise või säilitamise eesmärgil, kui maksumaksja esitab tõendid kulude õigsuse ja suuruse kohta (edaspidi „üldnorm”).

16 SIAT vaidlustab põhikohtuasjas selle erinormi vastavuse liidu õigusele, mis on kehtestatud CIR 1992 artikliga 54 ja millele tuginedes maksuhaldur jättis rahuldamata nimetatud äriühingu taotluse arvata maha ettevõtlusega seotud kulud. Vastavalt artiklile 54 ei loeta tasu teenuste osutamise eest ettevõtlusega seotud kuluks, kui Belgia maksumaksja maksab seda teises liikmesriigis asuvalle maksumaksjale, kus viimane ei ole kohustatud maksma tulumaksu või on kohustatud maksma seda asjassepuutuvalt tulult märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mille alusel maksustatakse seda tulu Belgias, välja arvatud juhul, kui Belgia maksumaksja tõendab, et see tasu vastab tegelikele ja ausatele tehingutele ega ületa tavapäraseid piire (edaspidi „erinorm”).

17 Seega tuleb võtta seisukoht, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on sisuliselt esitanud küsimuse, kas EÜ artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid – nagu on vaidlustatud põhikohtuasjas –, mille kohaselt residendist maksumaksja poolt mitteresidendist äriühingule teenuste osutamise eest makstud tasu ei loeta ettevõtlusega seotud kuluks, mida võib maha arvata, kui viimane ei ole kohustatud oma asukohaliikmesriigis tulumaksu maksma või on kohustatud maksma seda asjassepuutuvalt tulult märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mille alusel maksustatakse seda tulu esimesena nimetatud liikmesriigis, välja arvatud juhul, kui maksumaksja tõendab, et see tasu vastab tegelikele ja ausatele tehingutele ega ületa tavapäraseid piire, samas kui üldnorm sätestab, et see tasu arvatakse ettevõtlusega seotud kuludena maha, kui see on vajalik maksustatava tulu saamise või säilitamise eesmärgil ja kui maksumaksja esitab tõendid kulude õigsuse ja suuruse kohta.

Teenuste osutamise vabaduse piirangu esinemine

18 Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et EÜ artikliga 49 lähevad vastuollu kõik siseriiklikud õigusnormid, mille rakendamise tagajärjel muutub teenuste osutamine liikmesriikide vahel raskemaks kui teenuste osutamine ainult ühe liikmesriigi siseselt (vt eelkõige 11. juuni 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-155/08 ja C-157/08: X ja Passenheim-van Schoot, EKL 2009, lk I-5093, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika). Teenuste osutamise vabadust piiravad riiklikud meetmed, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle kasutamise vähem atraktiivseks (vt eelkõige 4. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-330/07: Jobra, EKL 2008, lk I-9099, punkt 19, ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-287/10: Tankreederei I, EKL 2010, lk I-14233, punkt 15).

19 Lisaks antakse Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt EÜ artikliga 49 õigusi mitte ainult teenuste osutajale endale, vaid ka nimetatud teenuste saajale (vt 26. oktoobri 1999.

aasta otsus kohtuasjas C-294/97: Eurowings Luftverkehr, EKL 1999, lk I-7447, punkt 34; 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen, EKL 2006, lk I-9461, punkt 32, ja 1. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-233/09: Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, EKL 2010, lk I-6645, punkt 24).

20 Erinevalt sellest, mida väidab Prantsuse valitsus oma kirjalikes märkustes, ei saa pärast neid täpsustusi asuda seisukohale, et ettevõtlusega seotud kulude mahaarvamise puhul kehtivad üldnormi ja erinormi raames samasugused materiaalõiguslikud tingimused.

21 Nii peab maksumaksja üldnormi raames esitama tõendid näidatud kulude õigsuse ja suuruse kohta ning Belgia valitsuse sõnul maksuhaldur eeldab, et need kulud on maksustatava tulu saamiseks või säilitamiseks vajalikud. Peale selle ei tohi kulude summa CIR 1992 artikli 53 punkti 10 kohaselt ebamõistlikult ületada ettevõtlusega seotud vajadusi.

22 Seevastu erinormi alusel peab maksumaksja kummutama eelduse, et kulusid ei saa maha arvata, tõendades esiteks, et need vastavad tegelikele ja ausatele tehingutele, mis vastavalt CIR 1992 ametlikele kommentaaridele, millele Euroopa Kohtus on viidanud nii SIAT kui ka komisjon, tähendab tõendamist, et kulud mahuvad majandustehingute tavapärastesse raamidesse, vastavad tööstuslikule, ärilisele või rahalisele vajadusele ning need kompenseeritakse või peaks tavapärastelt kompenseeritama ettevõtja tegevuses tervikuna. Samadest kommentaaridest nähtub, et kehtiva korra kohaselt vormistatud otsuste ja dokumentide esitamine ei ole selleks piisav, vaid ennekõike tuleb saavutada maksuametniku mõistlik veendumus, et asjaomased tehingud on tegelikud ja ausad. Nagu selgitab Belgia valitsus Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes märkustes, peab residendist maksumaksja mahaarvamise saavutamiseks tõendama, et tegemist ei ole näilike majandustehingutega.

23 Teiseks peab maksumaksja tõendama, et asjassepuutuvad ettevõtlusega seotud kulud ei ületa tavapäraseid piire, mis vastavalt Euroopa Kohtu istungil Belgia valitsuse antud selgitustele tähendab seda, et asjaomast tehingut võrreldakse ettevõtjate tavapärase turukäitumisega, samas kui – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 21 – CIR 1992 artikli 53 punkt 10 välistab Belgias asuvate maksumaksjate ettevõtlusega seotud kulude mahaarvamise vaid juhul, kui kulud osutuvad „ebamõistlikeks”.

24 Seega tuleb järeldada, et eeldus, et ettevõtlusega seotud kulusid ei saa maha arvata, samuti võimaliku mahaarvamise materiaalõiguslikud tingimused, nagu on sätestatud CIR 1992 artiklis 54, muudavad mahaarvamise saavutamise selle artikli alusel raskemaks kui juhul, mil mahaarvamine on lubatud sama seadustiku artiklis 49 sätestatud üldnormi alusel.

25 Lisaks olgu toonitatud, et erinormi võib kohaldada siis, kui tasu on makstud teenuseosutajatele, kes oma asukohaliikmesriigi õigusnormide kohaselt ei ole seal kohustatud tulumaksu maksma või on kohustatud maksma seda asjassepuutuvalt tulult „märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mille alusel maksustatakse seda tulu Belgias”.

26 Nagu möönab Belgia valitsus, kui normatiivakti või haldusjuhendiga ei ole täpsustatud, mida tuleb mõista „märgatavalt soodsama maksustamiskorra all kui see, mille alusel maksustatakse seda tulu Belgias”, hindab erinormi kohaldatavust üksikjuhtude kaupa maksuhaldur, alludes liikmesriigi kohtute kontrollile.

27 Neis tingimustes ei ole erinormi kohaldamisala eelnevalt piisava täpsusega kindlaks määratud ja olukorras, kus teenuseosutaja asub mõnes teises liikmesriigis peale Belgia Kuningriigi ja on kohustatud maksma seal maksu soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mille alusel maksustatakse seda tulu Belgias, valitseb ebakindlus küsimuses, kas seda korda peetakse „märgatavalt soodsamaks” ja kas sellest tulenevalt kohaldatakse erinormi.

28 Seega võib niisugune erinorm, mis näeb ette üldnormiga sätestatust rangemad ettevõtlusega seotud kulude mahaarvamise tingimused ja mille kohaldamisala ei ole eelnevalt täpselt kindlaks määratud, pärssida esiteks Belgia maksumaksjate tahet teostada teenuste osutamise vabadust ja kasutada teises liikmesriigis asuvate teenuseosutajate teenuseid ning teiseks viimati nimetatud isikute tahet pakkuda oma teenuseid Belgias asuvatele teenusesaajatele (vt selle kohta 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Sellest jäeldub, et CIR 1992 artikkel 54 kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut EÜ artikli 49 tähenduses.

30 Seda jäeldust ei kummuta Belgia, Prantsuse ja Portugali valitsuse argumendid, et tõendamiskoormise kohta kehtivaid nõudeid arvestades on residendist maksumaksja, kes teeb makse teisele residendile, objektiivselt erinevas olukorras võrreldes residendist maksumaksjaga, kes teeb makse mitteresidendile, kelle suhtes kohaldatakse Belgias kehtivast korrast märgatavalt soodsamat maksustamiskorda. Sisuliselt väidavad need valitsused, et oht, et tehingu peamine eesmärk on tavapäraselt tasumisele kuuluvast maksust mööda hiilida, esineb ainult viimati nimetatud olukorras, ning et residendist maksumaksja on teenusesaajana kõige paremas seisus, et esitada tõendid tegelike ja ausate tehingute kohta, kuna teenuseosutajad, kes asuvad mõnes muus liikmesriigis peale Belgia Kuningriigi, ei allu otseselt Belgia maksuhalduri kontrollile.

31 Olgu märgitud, et maksusoodustuse suhtes, milleks on võimalus teenuseosutajale makstud tasud ettevõtlusega seotud kuludena maha arvata, ei ole Belgia residendist teenusesaaja erinevas olukorras olenevalt sellest, kas teenuseosutaja on või ei ole asutatud samas liikmesriigis, või olenevalt sellest, kas teenuseosutajat koheldakse teises liikmesriigis maksustamisel soodsamalt või ebasoodsamalt. Kõigil neil juhtudel suudavad teenusesaajad näidata tegelikke kulusid, mille mahaarvamine ettevõtlusega seotud kuludena on põhjendatud, kui on täidetud maksusoodustuse saamiseks vajalikud tingimused.

32 On selge, et mitteresidendist teenuseosutajad ei allu otseselt Belgia maksuhalduri kontrollile. Põhikohtuasjas koheldakse erinevalt siiski mitte teenuseosutajaid selle järgi, kas nende asukoht on või ei ole Belgias, vaid hoopis residendist teenusesaajaid, kes otseselt alluvad Belgia maksuhalduri kontrollile. Nende teenusesaajate suhtes võib nimetatud maksuhaldur mitte üksnes kehtestada tingimusi, mis peavad kõnesoleva maksusoodustuse saamiseks olema täidetud ja mille eesmärk on tagada, et soodustust ei antaks juhul, kui tehingu peamine eesmärk on tavapäraselt tasumisele kuuluvast maksust mööda hiilida, vaid teostada ka selleks vajalikku järelevalvet ja kontrolli.

33 Neis tingimustes ei mõjuta teenusesaajate olukorra sarnasust asjaolu, et maksuhalduri seisukohalt on pettuseoht teatud olukordades suurem kui teistel juhtudel.

Teenuste osutamise vabaduse piirangu põhjendatus

34 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et teenuste osutamise vabaduse piirang on lubatud üksnes juhul, kui see järgib EÜ asutamislepinguga kooskõlas olevat legitiimset eesmärki, mis on ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud, kui see on ühtlasi taotletava eesmärgi saavutamiseks

sobiv ega lähe kaugemale kui eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eelkõige 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-398/95: SETTG, EKL 1997, lk I-3091, punkt 21; 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-341/05: Laval un Partneri, EKL 2007, lk I-11767, punkt 101, ja eespool viidatud kohtuotsus Jobra, punkt 27).

35 Belgia, Prantsuse ja Ühendkuningriigi valitsuse ning komisjoni arvates võivad põhikohtuasjas vaidlustatud õigusnormid olla põhjendatud võitlusega maksustamise vältimise ja maksupettuste vastu ja vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ning Prantsuse ja Portugali valitsuse arvates ka vajadusega tagada tõhus maksukontroll.

36 Euroopa Kohus on selles osas juba otsustanud, et nii võitlus maksupettuste vastu (vt eelkõige 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA, EKL 2007, lk I-8251, punkt 81) kui ka vajadus tagada tõhus maksukontroll (vt eelkõige 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 55) kujutavad endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut.

37 Samuti on juba otsustatud, et Euroopa Liidus võib liikumisvabaduse teostamise piirang olla põhjendatud, et säilitada maksustamispädevuse jaotus liikmesriikide vahel (vt 10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, EKL 2011, lk I-305, punkt 121 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Esiteks on seoses võitlusega maksupettuste vastu oluline märkida, et ainuüksi asjaolu, et residendist maksumaksja kasutab mitteresidendist teenuseosutaja teenuseid, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on kuritarvitustega, ega õigustada meedet, mis kahjustab asutamislepinguga tagatud põhivabaduse teostamist (vt analoogia alusel 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punkt 62; 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 50; 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punkt 73; 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-105/07: Lammers & Van Cleeff, EKL 2008, lk I-173, punkt 27, ja eespool viidatud kohtuotsus Jobra, punkt 37).

39 Ka on Euroopa Kohus leidnud, et maksueelis, mille teenuseosutaja võib saada tänu madalatele maksudele, mida teenuseosutajad on kohustatud maksma oma asukohaliikmesriigis, ei saa iseenesest lubada teisel liikmesriigil põhjendada viimati nimetatud liikmesriigis asutatud teenusesaajate ebasoodsamat kohtlemist maksustamisel (vt eespool viidatud kohtuotsused Eurowings Luftverkehr, punkt 44, ning Skandia ja Ramstedt, punkt 52).

40 Teenuste osutamise vabaduse piirangut võib maksupettuste ja maksustamise vältimise vastasest võitlusest tulenevate põhjustega õigustada vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 55, ja Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 74).

41 Antud kujul on CIR 1992 artikli 54 eesmärk takistada käitumist, mis seisneb residendist maksumaksjate maksustatava summa vähendamises tasu maksmisega olematute teenuste eest ainsa eesmärgiga vältida maksu, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta.

42 Kuna põhikohtuasjas vaidlustatud õigusnormid näevad ette, et mitteresidendist

teenuseosutajatele makstud tasu ei loeta ettevõtlusega seotud kuluks, välja arvatud juhul, kui maksumaksja tõendab, et need vastavad tegelikele ja ausatele tehingutele ega ületa tavapäraseid piire, siis võimaldavad need õigusnormid saavutada maksupettuste ja maksustamise vältimise ärahoidmise eesmärki, mida nende vastuvõtmisel silmas peeti.

43 Teiseks tuleb nentida, et põhikohtuasjas vaidlustatud õigusnorme saab põhjendada vajadusega tagada tõhus maksukontroll. Nimelt ei välista need õigusnormid täielikult seda, et ettevõtlusega seotud kuludena arvatakse maha tasud, mis on makstud teenuseosutajatele, kes oma asukohaliikmesriigi õigusnormide kohaselt ei ole kohustatud maksma tulumaksu või on kohustatud maksma seda asjassepuutuvalt tulult märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mille alusel maksustatakse seda tulu Belgias, vaid need võimaldavad residendist maksumaksjatel esitada tõendid, et sooritatud tehingud on tegelikud ja ausad ning näidatud kulud on tavapärased.

44 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et liikmesriik võib maksupettuste vastu võitlemise eesmärki teeniva tõhusa maksukontrolli tagamiseks rakendada meetmeid, mis võimaldavad määrata selgelt ja täpselt kindlaks kulud, mida selles riigis võib ettevõtlusega seotud kuludena maha arvata (vt selle kohta 8. juuli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-254/97: Baxter jt, EKL 1999, lk I-4809, punkt 18; 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-39/04: Laboratoires Fournier, EKL 2005, lk I-2057, punkt 24, ja 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-248/06: komisjon vs. Hispaania, punkt 34).

45 Kolmandaks on maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kohta liikmesriikide vahel sobiv meenutada, et see võib olla lubatav põhjendus eriti siis, kui asjassepuutuva normistiku eesmärk on ära hoida käitumist, mis võib ohustada liikmesriigi õigust teostada oma maksupädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes (vt 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-311/08: SGI, EKL 2010, lk I-487, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Selline käitumine, mida on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 41, võib ohustada liikmesriigi õigust teostada oma maksupädevust residendist maksumaksjate poolt tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes ja kahjustada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel (vt eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 56).

47 Järelikult selles osas, millega põhikohtuasjas vaidlustatud õigusnormid takistavad sellist petturlikku käitumist, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 41, ja võimaldavad Belgia riigil seega teostada oma maksupädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes, lubavad need õigusnormid säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel.

48 Seega tuleb nentida, et sellised õigusnormid, nagu on vaidlustatud põhikohtuasjas, on sobivad maksupettuste ja maksustamise vältimise ärahoidmise, tõhusa maksukontrolli ja liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise eesmärkide saavutamiseks, mis, nagu nähtub eeltoodust, on põhikohtuasjas omavahel tihedalt seotud.

49 Veel tuleb kontrollida, ega nimetatud õigusnormid ei lähe kaugemale, kui on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik.

50 Selles osas ilmneb Euroopa Kohtu praktikast, et õigusnorme, mis tuginevad objektiivsete ja kontrollitavate asjaolude uurimisele, et teha kindlaks, kas tehing kujutab endast üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt fiktiivset skeemi, tuleb käsitada nii, et need ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik kuritarvituste vältimiseks, kui maksukohustuslasele antakse iga kord, kui sellise skeemi olemasolu ei saa välistada, võimalus, ilma et ta peaks alluma ülemäärastele halduskohustustele, esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks antud tehing tehti (vt

selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 82).

51 Pealegi ei anna ei maksualased eesmärgid ega asjaolu, et samu tehinguid oleks saanud teha ka teenuseosutaja, kelle asukoht on sama liikmesriigi territooriumil kus asub maksumaksja, veel piisavalt alust järeldada, et asjaomased tehingud ei olnud tegelikud ega ausad (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas*, punkt 69).

52 Samuti on Euroopa Kohus juba selgitanud, et kui arutusel olev tehing ei vasta neile tingimustele, milles asjaomased äriühingud oleksid kokku leppinud vaba konkurentsi olukorras, siis selleks, et meedet ei saaks pidada ebaproportsionaalseks, peab korrigeeriv maksuõiguslik meede piirduma selle osaga, mille võrra tehingu tingimused erinevad neist tingimustest, milles oleks kokku lepitud vaba konkurentsi olukorras (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *SGI*, punkt 72).

53 Seega juhul, kui on järgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 50–52 selgitatud tingimusi, ei ilmne, et vajadus esitada tõendid selle kohta, et tehingud on tegelikud ja ausad, ning nõue, et näidatud kulud oleksid tavapäraseid, läheksid iseenesest kaugemale, kui on taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalik.

54 Kuid nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 25, võib erinormi kohaldada siis, kui tasu on makstud teenuseosutajatele, kes oma asukohaliikmesriigi õigusnormide kohaselt ei ole kohustatud seal tulumaksu maksuma või on kohustatud maksuma seda asjassepuutuvalt tulult märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mis kehtib sellele tulule Belgias.

55 Nagu toob esile kohtujurist oma ettepaneku punktis 71, on erinormiga neil asjaoludel pandud Belgia maksumaksjale kohustus kõikide teenuste puhul süstemaatiliselt tõendada, et need on tegelikud ja ausad ning et kõik nendega seotud tasud on tavapäraseid, ilma et maksuhaldur oleks kohustatud esitama esialgseidki tõendeid maksupettuste või maksustamise vältimise kohta.

56 Nimelt võib seda erinormi kohaldada juhul, kui ei esine ühtki objektiivset ja kolmandate isikute poolt kontrollitavat tingimust, mis võiks osutada puhtalt fiktiivse skeemi olemasolule, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta, võttes arvesse ainuüksi teenuseosutaja maksumäära suuruse tema asukohaliikmesriigis.

57 Nii tuleb tuvastada, nagu on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 27, et sellise normi alusel ei saa eelnevalt piisava täpsusega kindlaks määrata normi kohaldamisala ja jääb valitsema ebakindlus küsimuses, kas see on kohaldatav.

58 Järelikult ei vasta see norm õiguskindluse nõuetele, mis nõuavad, et õigusnorm oleks selge ja täpne ning et õigussubjektid saaksid selle toimet ette näha eriti juhul, kui sel võivad olla üksikisikutele ja ettevõtjatele ebasoodsad tagajärjed (vt selle kohta 7. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-17/03: *VEMW jt*, EKL 2005, lk I-4983, punkt 80, ja 16. veebruari 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-72/10 ja C-77/10: *Costa ja Cifone*, punkt 74).

59 Normi, mis ei vasta õiguskindluse põhimõttest tulenevatele nõuetele, ei saa pidada taotletavate eesmärkide suhtes proportsionaalseks.

60 Kõike eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid – nagu on vaidlustatud põhikohtuasjas –, mille kohaselt residendist maksumaksja poolt mitteresidendist äriühingule teenuste osutamise eest makstud tasu ei loeta ettevõtlusega seotud kuluks, mida võib maha

arvata, kui viimane ei ole kohustatud oma asukohaliikmesriigis tulumaksu maksma või on kohustatud maksma seda asjassepuutuvalt tulult märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mille alusel maksustatakse seda tulu esimesena nimetatud liikmesriigis, välja arvatud juhul, kui maksumaksja tõendab, et see tasu vastab tegelikele ja ausatele tehingutele ega ületa tavapäraseid piire, samas kui üldnorm sätestab, et see tasu arvatakse ettevõtlusega seotud kuludena maha, kui see on vajalik maksustatava tulu saamise või säilitamise eesmärgil ja kui maksumaksja esitab tõendid kulude õigsuse ja suuruse kohta.

Kohtukulud

61 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

EÜ artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid – nagu on vaidlustatud põhikohtuasjas –, mille kohaselt residendist maksumaksja poolt mitteresidendist äriühingule teenuste osutamise eest makstud tasu ei loeta ettevõtlusega seotud kuluks, mida võib maha arvata, kui viimane ei ole kohustatud oma asukohaliikmesriigis tulumaksu maksma või on kohustatud maksma seda asjassepuutuvalt tulult märgatavalt soodsama maksustamiskorra alusel kui see, mille alusel maksustatakse seda tulu esimesena nimetatud liikmesriigis, välja arvatud juhul, kui maksumaksja tõendab, et see tasu vastab tegelikele ja ausatele tehingutele ega ületa tavapäraseid piire, samas kui üldnorm sätestab, et see tasu arvatakse ettevõtlusega seotud kuludena maha, kui see on vajalik maksustatava tulu saamise või säilitamise eesmärgil ja kui maksumaksja esitab tõendid kulude õigsuse ja suuruse kohta.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.