

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 5 d.(*)

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

Byloje C-318/10

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

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

prieš

État belge

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

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

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

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

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

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

Sprendim?

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

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

Belgijos nacionalin? teis?

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

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

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

<...>

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

<...>“

4 1992 m. CIR 49 straipsnyje nustatyta:

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

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

5 Pagal 1992 m. CIR 53 straipsn?:

„Veiklos s?naudomis nelaikomos:

<...>

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

<...>“

6 1992 m. CIR 54 straipsnyje numatyta:

„Palėkanos, mokesėiai už teisė naudotis išradimė patentais, gamybos bėdais ir kitomis analogiėskomis teisėmis arba atlygiai už tiekimė ar paslaugas nelaikomi veiklos sėnaudomis, jeigu jie tiesiogiai arba netiesiogiai sumokėti ar priskirti 227 straipsnyje minimam mokesėi? mokėtojai arba užsienio ?kio subjektui, kuris pagal šalies, kurioje ?steigtas, teisės aktė nuostatas joje neapmokestinamas pajamė mokesėiu arba kurio aptariamų pajamų apmokestinamos pagal daug palankesnė sistemė nei ta, pagal kuriė šios pajamos apmokestinamos Belgijoje, nebent mokesėi? mokėtojas bet kuriomis teisinėmis priemonėmis ?rodo, kad šie atlygiai susijė su faktiėkais ir sėžiningais sandoriais bei nevirėija ?prastė ribė.“

7 Pagal 1992 m. CIR 227 straipsnio 2 dalė apmokestinami nerezidentai, bėtent užsienio bendrovės, kurios Belgijoje neturi registruotos buveinės, pagrindinė verslo vietos arba valdymo ar administracijos centro.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 Pagal Belgijos teisė ?steigta bendrovė SIAT 1991 m. su Nigerijos grupe ?steigė bendrė dukterinė bendrovė siekdamas auginti palmes palmiė aliejui gaminti.

9 Šaliė sudarytose sutartyse numatyta, kad, pirma, SIAT už atlygė teikia paslaugas ir parduoda ?rangė bendrai dukterinei bendrovei ir, antra, dalė iš to gauto pelno kaip komisinius už indėlė ? verslė turi perduoti pagrindinei Nigerijos grupės bendrovei, t. y. pagal Liuksemburgo teisė ?steigta bendrovei *Megatrade International SA* (toliau – MISA).

10 1997 m. tarp šalė vyko diskusijos dėl tikslios SIAT mokėtinė komisiniė sumos. Nepavykus susitarti šalys nutraukė bendrė veiklė, o SIAT ?sipareigojo sumokėti MISA 2 000 000 USD kaip galutinė atsiskaitymė.

11 Todėl SIAT savo 1997 m. gruodėio 31 d. ataskaitose prie išlaidė priskyrė 28 402 251 BEF sumė, kaip MISA sumokėtus pažadėtus komisinius.

12 Nustatės, kad MISA turi holdingo bendrovės, reglamentuojamos 1929 m. liepos 31 d. Liuksemburgo ?statymu dėl finansė holdingo bendroviė apmokestinimo, statusė, todėl neapmokestinama Belgijoje taikomam pelno mokesėiui analogiėsku mokesėiu, Belgijos mokesėi? administratorius (toliau – mokesėi? administratorius) taikė 1992 m. CIR 54 straipsnė ir neleido kaip veiklos sėnaudė atskaityti 28 402 251 BEF sumos.

13 SIAT pateikus skundė dėl mokesėi? administratoriaus sprendimo, *tribunal de première instance de Bruxelles* 2003 m. vasario 21 d. sprendimu ir *cour d'appel de Bruxelles* 2008 m. kovo 12 d. sprendimu patvirtino šio administratoriaus pozicijė.

14 SIAT pateikė kasacinė skundė *Cour de cassation*, o šis, suabejojės dėl EB 49 straipsnio aiėskinimo, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimė ir pateikti Teisingumo Teismui tokė prejudicinė klausimė:

„Ar [EB 49] straipsnė, atsižvelgiant ? šioje byloje taikomė jo redakcijė, nes faktinė bylos aplinkybė susiklostė prieš 2009 m. gruodėio 1 d. ?sigaliojant Lisabonos sutarėiai, reikia aiėškinti taip, kad juo draudžiamas valstybė narė teisė aktas, pagal kurė atlygis už tiekimė ar paslaugas nelaikomas atskaitytinomis veiklos sėnaudomis, jeigu jis tiesiogiai arba netiesiogiai sumokėtas ar priskirtas kitoje valstybėje narėje reziduojanėiam mokesėi? mokėtojui ar užsienio ?kio subjektui,

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

D?I prašymo priimti prejudicin? sprendim?

Pirmin?s pastabos

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

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

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

D?I laisv?s teikti paslaugas apribojimo buvimo

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dėl laisvės teikti paslaugas apribojimo pateisinimo

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

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

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

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

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

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

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

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

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

42 Numatant, kad atlygis, sumokėtas paslaugų teikėjams nerezidentams, nelaikomas veiklos s?naudomis, nebent mokes?i? mok?tojas pagrindžia, kad jis susijęs su faktiškais ir s?žiningais sandoriais ir neviršija ?prast? rib?, pagrindin?je byloje nagrin?jamu teis?s aktu leidžiama pasiekti suk?iavimo mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimo prevencijos tiksl?, d?l kurio jis priimtas.

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

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

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

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

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

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

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

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

82 punkt?).

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

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

53 Taigi, jeigu laikomasi šio sprendimo 50–52 punktuose nurodytų sąlygų, būtų galima rasti sandorių tikrumą ir sąžiningumą bei patirtą išlaidų prastumą savaime neatrodo viršijanti tai, kas būtų nurodytiems tikslams pasiekti.

54 Tačiau, kaip nurodyta šio sprendimo 25 punkte, ši specialioji norma gali būti taikoma, kai atlygis sumokėtas paslaugų teikėjams, kurie pagal jų sistėigimo valstybės narės teisės aktų nuostatas joje neapmokestinami pajamų mokesčiu arba jų atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje.

55 Šiomis aplinkybomis, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 71 punkte, specialioji norma Belgijos mokesčių mokėtojas pareigojamas sistemingai pateisinti visų paslaugų tikrumą ir sąžiningumą bei rasti visų su jomis susijusių atlygių prastą pobūdį, o mokesčių administratorius neprivalo pateikti sukiaivimų mokesčių srityje ar mokesčių vengimų patvirtinančių rodymų.

56 Iš tiesų ši specialioji norma gali būti taikoma nesant jokio objektyvaus ir trečiųjų asmenų patikrintino kriterijaus, kuris gali būti požymis, kad egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis susitarimas, sudarytas turint tikslą išvengti mokesčių, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos, atsižvelgiant tik į paslaugų teikėjo apmokestinimo lygį jo sistėigimo valstybėje narėje.

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

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

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

60 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pateiktą klausimą reikia atsakyti, jog EB 49 punktą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, pagal kurias atlygis už tiekimą ar paslaugas, kurį mokesčiu mokėtojas rezidentas sumokėjo bendrovei nerezidentei, nelaikomas atskaitytinomis veiklos sąnaudomis, kai ši bendrovė nerezidentų sistėigimo valstybėje narėje neapmokestinama pajamų mokesčiu arba atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma pirmojoje valstybėje narėje, nebent mokesčių mokėtojas rodo, kad šis atlygis susijęs su tikrais ir sąžiningais sandoriais ir kad jis neviršija prastų ribų,

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.