

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. liepos 13 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 56 straipsnis – Laisvė teikti paslaugas – Ribojimai – Mokesčių teisės aktai – Gautų palėkanų apmokestinimas – Skirtingas požiūris ? finansų ?staigas rezidentės ir finansų ?staigas nerezidentės“

Byloje C-18/15

dėl 2014 m. spalio 29 d. *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas, Portugalija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. sausio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

prieš

Fazenda Pública

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai F. Biltgen (pranešėjas), A. Borg Barthet, E. Levits ir M. Berger,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorę M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. sausio 13 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Brisal – Auto Estradas do Litoral SA ir KBC Finance Ireland*, atstovaujamos advokatų J. Lampreia, R. Seabra Moura ir F. Antas,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva ir M. Rebelo,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.C. Halleux, N. Zimmer ir M. Jacobs,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning ir M. Wolff,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir P. Guerra e Andrade,

susipažinęs su 2016 m. kovo 17 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 56 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Brisal – Auto Estradas do Litoral SA* (toliau – *Brisal*), steigtos Portugalijoje, ir *KBC Finance Ireland* (toliau – KBC), banko steigos, kurios buveinė yra Airijoje, ginčą su *Fazenda Pública* (Valstybės įždas, Portugalija) dėl juridinio asmens pelno mokesčio (toliau – pelno mokestis), susijusio su KBC gautomis palūkanomis, apskaičiavimo ir šio mokesčio rinkimo prie šaltinio.

Teisinis pagrindas

Portugalijos teisė

3 Pagal *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas* (Juridinio asmens pelno mokesčio kodeksas), patvirtinto 1988 m. lapkričio 30 d. *Decreto-Lei n.º 442-B/88* (Dekretas-statymas Nr. 442-B/88) (*Diário da República* I, serija I-A, Nr. 277, 1988 m. lapkričio 30 d.), iš dalies pakeisto 2005 m. gruodžio 7 d. *Decreto-Lei no 211/2005* (Dekretas-statymas Nr. 211/2005) (*Diário da República* I, serija IA, Nr. 234, 2005 m. gruodžio 7 d.) (toliau – CIRC) 4 straipsnio 2 dalį juridiniai asmenys ir kiti subjektai, kurių buveinė ar faktinio valdymo centras nėra Portugalijos teritorijoje, apmokestinami pelno mokesčiu tik dėl šioje teritorijoje gautų pajamų. Pagal CIRC 4 straipsnio 3 dalies c punktą vienos iš tokių pajamų yra skolininko, kuris gyvena arba kurio buveinė ar faktinis valdymo centras yra Portugalijos teritorijoje, sumokėtos palūkanos arba mokėjimai, kurie priskiriami šioje valstybėje steigtoms nuolatiniams buveinėms.

4 Nesant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties tokios pajamos pagal CIRC 80 straipsnio 2 dalies c punktą iš esmės apmokestinamos 20 % mokesčio tarifu, o mokesčio bazė yra bendrosios pajamos, gautos Portugalijoje. Pagal CIRC 88 straipsnio 1 dalies c punktą, 88 straipsnio 3 dalies b punktą ir 88 straipsnio 5 dalį pelno mokestis taikomas kaip galutinis mokestis prie šaltinio.

5 Pagal CIRC 80 straipsnio 1 dalį finansų steigė rezidentų gautos pajamos iš palūkanų apmokestinamos 25 % mokesčio tarifu. Tačiau mokesčio bazė yra tik grynoji gautų palūkanų suma. Be to, pagal CIRC 90 straipsnio 1 dalies a punktą pelno mokestis, kiek tai susiję su šiomis finansinėmis steigomis, nėra išskaičiuojamas prie šaltinio.

Portugalijos Respublikos ir Airijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

6 *Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento* (Portugalijos Respublikos ir Airijos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pajamų mokesčio vengimo prevencijos), sudarytos 1993 m. birželio 1 d. Dubline (*Diário da República* I, serija I A, Nr. 144, 1994 m. birželio 24 d., p. 3310), 11 straipsnyje numatyta:

„1. Palūkanos, gautos vienoje susitariančioje valstybėje ir sumokėtos kitos susitariančios valstybės rezidentui, gali būti apmokestinamos toje kitoje valstybėje.

2. Tačiau šios palūkanos taip pat gali būti apmokestinamos susitariančioje valstybėje, kurioje yra jų šaltinis pagal šios valstybės teisės aktus, tačiau tik jeigu šias palūkanas gaunantis asmuo yra tikrasis jų gavėjas; taip apskaičiuotas mokestis negali viršyti 15 % bendros dividendų sumos.

Kompetentingos susitariančių valstybių institucijos bendru sutarimu nustato šios ribos taikymo tvarką.

<...>“

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

- 7 2004 m. rugsėjo 30 d. *Brisal* sudarė 262 726 055 EUR vertės išorinio finansavimo sutartį, pavadintą *Loan, Bond and Guarantee Facilities* siekiant užtikrinti visos veiklos, patenkančios į anksčiau su Portugalijos valstybe sudarytos koncesijos sutarties taikymo sritį, vykdymą. Ši išorinio finansavimo sutartis buvo sudaryta su bankų konsorciumu; kai kurie iš šių bankų rezidavo tik Portugalijos teritorijoje.
- 8 2005 m. kovo 29 d. šis konsorciumas buvo trauktos kitos finansų įstaigos, skaitant KBS, perdavus teises ir pareigas pagal sutartį.
- 9 Kalbant apie sutarties dalį, susijusią su KBC, pažymėtina, kad *Brisal* išskaičiavo prie šaltinio ir Portugalijos valstybei sumokėjo 59 386 EUR sumą kaip pelno mokestį. Ši suma buvo apskaičiuota atsižvelgiant į palūkanas, mokėtinas KBC nuo 2005 m. rugsėjo mėn. iki 2007 m. rugsėjo mėn., kurių suma buvo 350 806,07 EUR.
- 10 2007 m. rugsėjo 28 d. *Brisal* ir KBC dėl šio apmokestinimo pateikė administracinį skundą kompetentingai mokesčių inspekcijai grėsdama tuo, kad minėtas apmokestinimas prieštarauja SESV 56 straipsniui.
- 11 Šis skundas atmetus *Brisal* ir KBC pateiktą skundą *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* (Sintros administracinis ir mokesčių teismas, Portugalija); jis taip pat buvo atmestas. Tas teismas nusprendė, kad iš 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) matyti, jog vien dėl to, kad nacionalinės teisės aktuose numatytas skirtingas požiūris į bendroves rezidentės ir bendroves nerezidentės atsižvelgiant į pareigą išskaičiuoti pelno mokestį prie šaltinio, nėra pažeidžiamas vienodo požiūrio principas, nes šie dviejų bendrovių kategorijų padėtis nėra objektyviai panaši. Be to, minėtas teismas pridūrė, kad Teisingumo Teismas jau yra atmetęs Europos Komisijos Portugalijos Respublikai pareiktą ieškinį dėl įsipareigojimų nevykdymo; tas ieškinys buvo grindžiamas tais pačiais motyvais, kokius nurodė *Brisal* ir KBC nagrinėjant ginčą pagrindinėje byloje.
- 12 Grėsdamos *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas, Portugalija) pateiktą apeliacinį skundą *Brisal* ir KBC teigia, kad finansų įstaiga nerezidentė Portugalijoje gautos palūkanos apmokestinamos prie šaltinio taikant 20 % galutinį tarifą arba mažesnį tarifą, jeigu taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis; tarifas taikomas bendrosioms pajamoms, nors, kalbant apie finansų įstaigą rezidentę, gautos palūkanas, kurioms nėra taikomas mokestis prie šaltinio, pažymėtina, kad apmokestinama jį grynoji vertė 25 % tarifu. Taigi finansų įstaigoms nerezidentams tenka didesnė mokesčių našta nei finansų įstaigoms rezidentams, o tai prieštarauja laisvei teikti paslaugas ir laisvam kapitalo judėjimui, atitinkamai numatytiems SESV 56 ir 63 straipsniuose.
- 13 *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas) pažymi, kad ginčas pagrindinėje byloje susijęs su laisve teikti paslaugas ir kad ribojamasis poveikis laisvam kapitalo judėjimui ir mokėjimui laisvei tūra tiesioginė ir natūrali galimybė laisvąs teikti paslaugas ribojimų pasekmė. Taigi reikia išnagrinėti tik tai, ar CIRC 80 straipsnio 2 dalies c punktas atitinka SESV 56 straipsnį, kaip jį išaiškino Teisingumo Teismas 2003 m. birželio 12 d. Sprendime *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340), 2006 m. spalio 3 d. Sprendime *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630) ir 2007 m. vasario 15 d. Sprendime *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 To teismo teigimu, sprendžiant ši? byl? reikia remtis ne 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimu *Truck Center* (C?282/07, EU:C:2008:762), bet veikiau 2003 m. birželio 12 d. Sprendimu *Gerritse* (C?234/01, EU:C:2003:340). Ta?iau, nors pastarojo sprendimo loginis pagrindas gali b?ti laikomas panašiu ? naudojam?j? pagrindin?je byloje, Teisingumo Teismas konkre?iai nusprend? d?l tarpvalstybin? pal?kan? mok?jim? apmokestinimo, kiek tai susij? su finans? ?staigomis.

15 Taigi lieka neatsakytas klausimas, ar finans? ?staig? reziden?i? ir nereziden?i? pad?tis yra panaši ir ar taikant atitinkam? apmokestinim? tiek vien?, tiek kit? atveju reikia atsižvelgti ? suteikt? paskol? finansavimo išlaidas ar ? išlaidas, tiesiogiai susijusias su j? vykdoma ekonomine veikla, ir, jei taip, kiek skirtingas turi b?ti tas apmokestinimas, kad b?t? galima padaryti išvad?, jog ?staigos nerezident?s faktiškai vertinamos nepalankiau nei ?staigos rezident?s. Ši problema taip pat nebuvo išspręsta 2010 m. birželio 17 d. Sprendime Komisija / Portugalija (C?105/08, EU:C:2010:345).

16 Tokiomis aplinkybomis *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 56 straipsniu draudžiami vidaus teis?s aktai, pagal kuriuos finans? ?staig?, kurios n?ra Portugalijos rezident?s, šios šalies teritorijoje gautos pal?kanos apmokestinamos galutiniu 20 % mokes?iu prie šaltinio (arba mažesniu, jeigu egzistuoja dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija), taikomu bruto pajamoms, be galimyb?s atskaityti veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su vykdoma finansine veikla, nors finans? ?staigoms rezident?ms išmok?tos pal?kanos ?traukiamos ? bendras apmokestinam?sias pajamas ir apskai?iuojant pelno mokest? atskaitomos su vykdoma veikla susijusios išlaidos, o taip apskai?iuotoms neto pajamoms taikomas bendras 25 % tarifas?

2. Ar tas draudimas galioja ir tuo atveju, kai nustatoma, kad finans? ?staig? reziden?i? mokes?io baz? sudaran?ioms pajamoms, atskai?ius iš j? pal?kanoms uždirbti patirtas finansavimo išlaidas arba ekonomiškai tiesiogiai su šiomis pajamomis susijusias išlaidas, taikomas mokestis arba mokestis, kuris gali b?ti joms taikomas, yra didesnis nei tas, kuris ?staig? nereziden?i? bruto pajamoms taikomas prie šaltinio?

3. Ar šiuo tikslu finansavimo išlaidos, susijusios su suteiktomis paskolomis, arba išlaidos, kurios tiesiogiai ekonomiškai susijusios su gautomis pal?kan? pajamomis, gali b?ti nustatytos remiantis EURIBOR (*Euro Interbank Offered Rate*) ir LIBOR (*London Interbank Offered Rate*) rodikliais, kurie parodo vidutines tarpbankini? pal?kan? normas, kuriomis vadovaujasi bankai, vykdydami savo veikl??“

D?l prejudicini? klausim?

17 Vis? pirma reikia konstatuoti, jog atsižvelgiant ? tai, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos faktin?s aplinkyb?s klost?si iki 2009 m. gruodžio 1 d., t. y. prieš ?sigaliojant ESV sutar?iai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo prašomas išaiškinimas turi b?ti laikomas susijusiu su EB 49 straipsniu, o ne su SESV 56 straipsniu.

18 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, pirma, ar EB 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos finans? ?staig? nereziden?i? pajamos iš šalies viduje gaut? pal?kan? apmokestinamos mokes?iu prie šaltinio be galimyb?s atskaityti veiklos išlaidas, nors finans? ?staigoms rezident?ms n?ra taikomas toks mokestis prie šaltinio ir jos gali atskaityti veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias

su vykdoma finansine veikla, ir, antra, kaip reikia nustatyti šias išlaidas.

19 Siekiant atsakyti į šiuos klausimus pirmiausia reikia išnagrinėti, ar EB 49 straipsniu draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos mokesčiai prie šaltinio taikomas finansų steigėjų nerezidentų atlygiui, nors finansų steigimas rezidentams mokamam atlygiui toks mokesčiai netaikomas. Antra, svarbu išsiaiškinti, ar aplinkybės, kad finansų steigėjos nerezidentės, priešingai nuo finansų steigėjų rezidentų, negali atskaityti veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su aptariama finansine veikla, yra apribojimas, kaip jis suprantamas pagal tų nuostatų, ir, jeigu taip, ar toks apribojimas gali būti pateisinamas. Galiausiai reikia nustatyti, ar vidutinės palikančių normos, kaip antai nurodytos nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, gali būti laikomos veiklos išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su aptariama finansine veikla.

20 Kalbant apie pirmąjį iš šių aspektų, reikia pažymėti, jog iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pats šis prašymas pateiktas teismas mano, kad pagrindiniame byloje nagrinėjamo skirtingo požiūrio nelemia nei skirtingų apmokestinimo technikų taikymas, nei atsisakymas finansų steigimas nerezidentams suteikti galimybes atskaityti veiklos išlaidas, nors finansų steigėjos rezidentės turi tokių galimybes. Be to, Teisingumo Teismo pateiktoje bylos medžiagoje nėra jokios kitos informacijos, susijusios su šiuo pirmuoju prašymo priimti prejudicinį sprendimą aspektu.

21 Tokiomis aplinkybėmis pakanka priminti, kaip savo išvados 22 punkte pažymėjo generalinio advokato, jog iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad mokesčio prie šaltinio, kaip apmokestinimo technikos, taikymas paslaugų teikėjams nerezidentams, kai paslaugų teikėjai rezidentai nėra apmokestinami tokiu mokesčiu prie šaltinio, nors ir yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, kaip antai, pavyzdžiui, būtinybe užtikrinti mokesčio surinkimo veiksmingumą (šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 35 punktą ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 39 punktą).

22 Todėl EB 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindiniame byloje, pagal kuriuos mokesčio prie šaltinio išskaitavimas procedūra taikoma finansų steigėjų nerezidentų valstybėje narėje, kurioje teikiamos paslaugos, atlygiui, nors šios valstybės narės finansų steigėjų rezidentams mokamas atlygis taip neapmokestinamas, jeigu mokesčio prie šaltinio taikymas finansų steigimas nerezidentams pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu ir neviršija to, kas būtina nustatytam tikslui pasiekti.

23 Dėl antrojo prašymo priimti prejudicinį sprendimą aspekto pakanka priminti, jog Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad, kiek tai susiję su atsižvelgimu į veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su vykdoma veikla, paslaugų teikėjų nerezidentų ir paslaugų teikėjų rezidentų padėtis yra panaši (šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, 27 punktą; 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Conijn*, C-346/04, EU:C:2006:445, 20 punktą ir 2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 23 punktą).

24 Remdamasis tuo Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad EB 49 straipsniu draudžiami nacionalinės mokesčių teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinant nerezidentus paprastai atsižvelgiama į bendrąsias pajamas neatskaičius veiklos išlaidų, nors rezidentų atveju apmokestinamos jų grynosios pajamos atskaičius šias išlaidas (2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, 29 ir 55 punktai; 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 42 punktą ir 2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 23 punktą).

25 Nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į argumentus, be kita ko, pateiktus Portugalijos Respublikos, pagal kurį finansų steigė teikiamos paslaugos, atsižvelgiant į EB 49 straipsnyje nurodytą laisvę teikti paslaugas, iš esmės turėtų būti vertinamas kitaip nei kitose veiklos srityse teikiamos paslaugos, nes neįmanoma nustatyti kokio nors patirtų išlaidų ir pajamų iš gautų palūkanų būdingo ryšio, prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar pirmesniame šio sprendimo punkte nurodyta teismo praktika gali būti taikoma pagrindinei bylai.

26 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas neatskyrė šių dviejų teikiamų paslaugų kategorijų. Be to, EB 49 straipsnyje, siejamame su EB 50 straipsniu, nedarant skirtumo nurodytos visos teikiamų paslaugų kategorijos, išvardytos pastarajame straipsnyje. Tik EB 51 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad bankų paslaugų, susijusių su kapitalo judėjimu, liberalizavimas turi būti derinamas su kapitalo judėjimo liberalizavimu. EB sutarties nuostatose dėl laisvo kapitalo judėjimo nenumatyta nieko, kas galėtų patvirtinti teiginį, kad bankų paslaugos turi būti vertinamos kitaip nei kitos teikiamos paslaugos, nes neįmanoma nustatyti kokio nors patirtų išlaidų ir pajamų iš gautų palūkanų būdingo ryšio.

27 Taigi finansų steigė teikiamos paslaugos, atsižvelgiant į EB 49 straipsnyje nurodytą laisvę teikti paslaugas, iš esmės neturi būti vertinamos kitaip nei kitose veiklos srityse teikiamos paslaugos.

28 Remiantis tuo darytina išvada, kad nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos apmokestinamos finansų steigė nerezidentų pajamos iš gautų palūkanų atitinkamos valstybės narės viduje joms nesuteikiant galimybės atskaityti veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su atitinkama veikla, nors tokia galimybė pripažįstama finansų steigoms rezidentams, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, iš esmės draudžiamas EB 49 straipsniu.

29 Tačiau, kaip matyti iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos, laisvės teikti paslaugas ribojimas gali būti leidžiamas, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Be to, tokiu atveju dar reikalaujama, kad šis ribojimas būtų tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo X, C-498/10, EU:C:2012:635, 36 punktas).

30 Todėl reikia patikrinti, ar ribojimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali būti pagrįstai pateisinamas šioje byloje nurodytais pagrindais.

31 Šiuo klausimu pažymėtina, jog, pirma, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šis prašymas pateikusiam teismui nurodytas pateisinimas susijęs su palankesnio mokesčio tarifo taikymu finansų steigoms nerezidentams, nei taikomas finansų steigoms rezidentams.

32 Tačiau Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad nepalankus mokestinis vertinimas, prieštaraujantis pagrindinei laisvei, negali būti laikomas suderinamu su Sąjungos teise dėl galimo kitų lengvatų buvimo (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 41 punktą ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo X, C-498/10, EU:C:2012:635, 31 punktą).

33 Remiantis tuo darytina išvada, jog laisvės teikti paslaugas ribojimas, kaip antai nagrinjamas pagrindinėje byloje, negali būti pateisinamas aplinkybe, kad finansų steigoms nerezidentams taikomas mažesnis mokesčio tarifas nei finansų steigoms rezidentams.

34 Antra, vykstant procesui Teisingumo Teisme Portugalijos Respublika tvirtino, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai pateisinami reikalavimu išsaugoti darnų valstybių narių

mokestin?ų kompetencijos paskirstym?, siekiu užkirsti keli? dvigubam pagrindin?je byloje aptariam? veiklos išlaid? atskaitymui ir b?tinybe užtikrinti mokes?io surinkimo veiksmingum?.

35 Pirma, kalbant apie darn? valstybi? nari? mokestin?ų kompetencijos paskirstym?, reikia priminti, jog Teisingumo Teismas yra aiškiai pripažin?s, kad valstybi? nari? mokestin?ų kompetencijos paskirstymo išsaugojimas yra teis?tas tikslas ir kad Europos Sąjungos lygmeniu nesant suvienodinimo ar suderinimo priemoni? valstyb?s nar?s lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo mokestin?ų kompetencijos paskirstymo kriterijus, siekdamos pašalinti dvigub? apmokestinim? (2015 m. geguž?s 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C?657/13, EU:C:2015:331, 42 punktas).

36 Ta?iau iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad, kai valstyb?s nar?s naudojami šia laisve ir sudarydamos dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nustato priskyrimo kriterijus, kad b?t? paskirstyta mokestin? kompetencija, jos turi paisyti vienodo poži?rio principo ir Sąjungos pirmin?je teis?je užtikrinam? jud?jimo laisv? (šiuo klausimu žr. 2015 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *Bukovansky*, C?241/14, EU:C:2015:766, 37 punkt?).

37 Kaip savo išvados 59–62 punktuose pažym?jo generalin? advokat?, šioje byloje n?ra joki? duomen?, kuriais remiantis b?t? galima paaiškinti, kaip mokestin?ų kompetencijos paskirstymu reikalaujama, kad finans? ?staigos nerezident?s turi b?ti vertinamos ne taip palankiai kaip finans? ?staigos rezident?s, kiek tai susij? su veiklos išlaid?, tiesiogiai susijusi? su j? apmokestinamosiomis pajamomis toje valstyb?je nar?je, atskaitymu.

38 Antra, d?l siekio užkirsti keli? dvigubam veiklos išlaid? atskaitymui, kuris gali b?ti siejamas su kova su suk?iavimu mokes?i? srityje, pakanka pažym?ti, jog remdamasi be joki? paaiškinim? tik tuo, kad galb?t egzistuoja rizika, jog atitinkamos išlaidos gali b?ti atskaitytos antr? kart? paslaug? teik?jo rezidavimo valstyb?je, ir nenurodydama, kaip tuo metu, kai klost?si pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s, galiojusios 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB d?l valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo ?mok? srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeistos 2004 m. lapkri?io 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, 2004, p. 30) nuostatos neb?t? leidusios išvengti šios rizikos, Portugalijos vyriausyb? nesudar? galimyb?s Teisingumo Teismui ?vertinti šio argumento apimties (šiuo klausimu žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 52 punkt?).

39 Tre?ia, d?l b?tinyb?s užtikrinti mokes?io surinkimo veiksmingum? reikia priminti, jog nors Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad toks tikslas yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti laisv?s teikti paslaugas apribojim? (žr., be kita ko, 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C?290/04, EU:C:2006:630, 35 ir 36 punktus ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C?498/10, EU:C:2012:635, 39 punkt?), taip pat reikia, kad šio apribojimo taikymas b?t? tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršija to, kas b?tina jam pasiekti (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C?498/10, EU:C:2012:635, 36 punktas).

40 D?l ribojimo, kaip antai nagrin?jamo pagrindin?je byloje, reikia konstatuoti, kad jis n?ra b?tinai pelno mokes?io surinkimo veiksmingumui užtikrinti.

41 Kaip savo išvados 70–72 punktuose pažym?jo generalin? advokat?, pirmiausia reikia pabr?žti, jog Portugalijos Respublikos pateiktas argumentas, kad ribotai apmokestinamiems asmenims suteikus galimyb? atskaityti veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su šios valstyb?s nar?s teritorijoje suteiktomis paslaugomis, nacionalin?ms mokes?i? institucijoms tekt? administracin? naštą, taip pat *mutatis mutandis* taikomas neribotai apmokestinamiems asmenims.

42 Be to, papildoma administracinė našta, kuri gali tekti paslaugos gavėjui, kai šis turi atsižvelgti į veiklos išlaidas, kurias paslaugą teikėjas prašo atskaityti, egzistuoja tik esant tokiai sistemai, kurioje numatyta, kad šis atskaitymas turi būti atliktas prieš taikant mokestį prie šaltinio, taigi jos galima išvengti, jeigu paslaugą teikėjui leidžiama pasinaudoti teise į atskaitę tiesiogiai mokesčių administravimo institucijoje po pelno mokesčio pritaikymo. Tokiu atveju teisė į atskaitę bus įgyvendinta grąžinant prie šaltinio išskaičiuoto mokesčio dalį.

43 Galiausiai, paslaugą teikėjas turi nuspręsti, ar, jo nuomone, verta investuoti išteklius į dokumentą, skirtą patvirtinti veiklos išlaidą, kurias jis prašo atskaityti, tikrumą ir faktinę sumą, rengimą ir vertimą.

44 Dėl trečiojo prašymo priimti prejudicinį sprendimą aspekto, t. y. būdo, kaip reikia nustatyti veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su pajamomis iš palėkanų, gautą pagal finansinės paskolos sutartį, kaip antai nagrinėjamo pagrindinio byloje, reikia priminti, jog Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad valstybės narė, kuri rezidentams suteikia galimybę atskaityti tokias išlaidas, iš esmės negali uždrausti atsižvelgti į tokias pačias išlaidas, patiriamas nerezidentų (2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 23 punktas).

45 Remiantis tuo darytina išvada, kad, kiek tai susiję su atsižvelgimu į minėtas išlaidas, nerezidentai iš esmės turi būti vertinami taip pat kaip rezidentai ir turi turėti galimybę atskaityti tokio pobūdžio išlaidas, kokias leidžiama atskaityti rezidentams.

46 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad veiklos išlaidos, tiesiogiai susijusios su pajamomis, gautomis valstybėje narėje, kurioje vykdoma veikla, turi būti suprantamos kaip išlaidos, atsirandančios dėl šios veiklos, taigi būtinai jai vykdyti (šiuo klausimu žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 30 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

47 Dėl pagrindinio byloje nagrinėjamo paslaugų teikimo, t. y. finansinės paskolos suteikimo, reikia konstatuoti, kad teikiant tokias paslaugas neišvengiamai patiriama veiklos išlaidų, pavyzdžiui, kelionės, apgyvendinimo ir konsultacijų teisės ar mokesčių klausimais išlaidų, dėl kurių palyginti lengva nustatyti tiek tiesioginę sąsają su atitinkama paskola, tiek rodyti faktinę sumą. Kadangi ribotai apmokestinami asmenys turi būti vertinami taip pat kaip neribotai apmokestinami asmenys, jiems, kiek tai susiję su šiomis išlaidomis, turi būti suteiktos tokios pačios atskaitymo galimybės ir taikomi tokie patys reikalavimai, be kita ko, dėl rodinėjimo naštos.

48 Reikia pridurti, kad vykdant šią veiklą taip pat atsiranda finansavimo išlaidų, kurios iš esmės turi būti laikomos būtinomis minėtai veiklai vykdyti, tačiau dėl kurių gali pasirodyti sunkiau nustatyti tiesioginę sąsają su atitinkama finansine paskola ar faktinę sumą. Tas pats pasakytina, kaip savo išvados 39 punkte pažymėjo generalinis advokatas, apie finansų įstaigos bendrąją išlaidų dalį, kuri gali būti laikoma būtina konkrečiai finansinei paskolai suteikti.

49 Vis dėlto vien dėl aplinkybės, kad sunku pateikti tokius rodymus, negali būti leista valstybei narei visiškai atsisakyti suteikti nerezidentams, ribotai apmokestinamiems asmenims, atskaitę, kurią ji suteikia rezidentams, neribotai apmokestinamiems asmenims, nes *a priori* negalima atmesti tikimybės, kad nerezidentas sugebės pateikti patvirtinančią dokumentą, leidžiantį apmokestinančios valstybės narės mokesčių institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti veiklos išlaidų, kurias prašoma atskaityti, tikrumą ir pobūdį (pagal analogiją žr. 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 53 punktą ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 55 punktą).

50 Iš ties? niekas netrukdo atitinkamoms mokes?i? institucijoms reikalauti iš nerezidento pateikti ?rodym?, kuri?, j? nuomone, reikia siekiant ?vertinti, ar tenkinamos išlaid? atskaitymo s?lygos, numatytos nagrin?jamuose teis?s aktuose, ir ar d?l to reikia suteikti prašom? atskait? ar ne (pagal analogij? žr. 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C?318/07, EU:C:2009:33, 54 punkt? ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlesser*, C?300/15, EU:C:2016:361, 56 punkt?).

51 Tokiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, jog Portugalijos vyriausyb? nepateik? joki? duomen? d?l priežas?i?, kurios gal?t? trukdyti tam, kad nacionalin?s mokes?i? institucijos atsižvelgt? ? finans? ?staig? nereziden?i? pateiktus ?rodymus.

52 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kuris nagrin?ja pagrindin? byl? ir yra atsakingas už sprendimo pri?mim?, turi nagrin?damas t? byl? nustatyti, pirma, kurios iš KBC deklaruot? išlaid? gali b?ti laikomos veiklos išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su atitinkama finansine veikla, kaip tai suprantama pagal nacionalin?s teis?s aktus, ir, antra, kokia bendr?j? išlaid? dalis gali b?ti laikoma tiesiogiai susijusia su šia veikla (pagal analogij? žr. 2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C?345/04, EU:C:2007:96, 26 punkt?).

53 Šiuo klausimu reikia pridurti, kad, nebent pagal nacionalin?s teis?s aktus finans? ?staigoms rezident?ms, apskai?iuojant patirtas finansavimo išlaidas, leidžiama taikyti pal?kan? normas, kaip antai nurodytas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusios teismo tre?iajame prejudiciniame klausime, šis teismas esant situacijai, kaip antai nagrin?jamai pagrindin?je byloje, negali atsižvelgti ? šias normas.

54 Iš ties? šios pal?kan? normos t?ra vidutin?s normos, taikomos vykdant tarpbankin? finansavim?, ir neatitinka faktiškai patiriam? finansavimo išlaid?. Be to, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, pagrindin?je byloje nagrin?jama paskola nebuvo finansuojama tik l?šomis, pasiskolintomis iš KBC patronuojan?iosios bendrov?s ir kit? bank?, bet taip pat buvo finansuojama KBC klient? ?d?tomis l?šomis.

55 Tod?l, atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip:

– EB 49 straipsniu nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos mokes?io prie šaltinio išskai?iavimo proced?ra taikoma finans? ?staig?, nereziduojan?i? valstyb?je nar?je, kurioje teikiamos paslaugos, atlygiui, nors šios valstyb?s nar?s finans? ?staig? rezident?ms mokamas atlygis taip neapmokestinamas, jeigu mokes?io prie šaltinio taikymas finans? ?staigoms nerezident?ms pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu ir neviršija to, kas b?tina nustatytam tikslui pasiekti;

– EB 49 straipsniu draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos paprastai apmokestinamos finans? ?staig? nereziden?i? pajamos iš gaut? pal?kan? atitinkamos valstyb?s nar?s viduje joms nesuteikiant galimyb?s atskaityti veiklos išlaid?, tiesiogiai susijusi? su atitinkama veikla, nors tokia galimyb? pripaž?stama finans? ?staigoms rezident?ms;

– nacionalinis teismas, remdamasis savo nacionaline teise, turi ?vertinti, kokios veiklos išlaidos turi b?ti laikomos tiesiogiai susijusiomis su atitinkama veikla.

D?l bylin?jimosi išlaid?

56 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi

spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

EB 49 straipsniu nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo procedūra taikoma finansų staigų, nereziduojančių valstybėje narėje, kurioje teikiamos paslaugos, atlygiui, nors šios valstybės narės finansų staigų rezidentams mokamas atlygis taip neapmokestinamas, jeigu mokesčio prie šaltinio taikymas finansų staigoms nerezidentams pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu ir neviršija to, kas būtina nustatytam tikslui pasiekti.

EB 49 straipsniu draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos paprastai apmokestinamos finansų staigų nerezidentų pajamos iš gautų palikanų atitinkamos valstybės narės viduje joms nesuteikiant galimybės atskaityti veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su atitinkama veikla, nors tokia galimybė pripažstama finansų staigoms rezidentams.

Nacionalinis teismas, remdamasis savo nacionaline teise, turi vertinti, kokios veiklos išlaidos turi būti laikomos tiesiogiai susijusiomis su atitinkama veikla.

Parašai

* Proceso kalba: portugalų.