



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 5 d.\*

„Laisvė teikti paslaugas — Mokesčių teisės aktai — Išlaidų, patirtų mokant už suteiktas paslaugas, kaip veiklos sąnaudų atskaitymas — Išlaidos, patirtos paslaugų teikėjo, įsisteigusio kitoje valstybėje narėje, kurioje jis neapmokestinamas pajamų mokesčiu arba kurioje jam taikoma daug palankesnė apmokestinimo sistema, atžvilgiu — Atskaitymas nustatant pareigą įrodyti paslaugų tikrumą ir sąžiningumą bei su jomis susijusio atlygio įprastumą — Kliūtis — Pateisinimas — Kova su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu — Mokesčių kontrolės veiksmingumas — Suderintas apmokestinimo galios paskirstymas valstybėms narėms — Proporcingumas“

Byloje C-318/10

dėl *Cour de cassation* (Belgija) 2010 m. birželio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. liepos 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

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

prieš

**État belge**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, E. Levits (pranešėjas), J.-J. Kasel ir M. Berger,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. birželio 16 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)*, atstovaujamos advokatų D. Garabedian ir E. Traversa,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux ir M. Jacobs,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir N. Rouam,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leitão bei S. Jaulino,

\* Proceso kalba: prancūzų.

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos H. Walker,  
— Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.-P. Keppenne,  
susipažinęs su 2011 m. rugsėjo 29 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,  
priima šį

### **Sprendimą**

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 49 straipsnio aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA* (toliau – SIAT) ir Belgijos valstybės, atstovaujamos finansų ministro, ginčą dėl šio ministro atsisakymo leisti kaip veiklos sąnaudas atskaityti 28 402 251 BEF sumą, kurią ši bendrovė apskaitė kaip išlaidas 1997 m. gruodžio 31 d. ataskaitose.

### **Belgijos nacionalinė teisė**

- 3 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 26 straipsnyje (toliau – 1992 m. CIR) numatyta:

„Nepažeidžiant 49 straipsnio nuostatų taikymo ir atsižvelgiant į 54 straipsnio nuostatas, jeigu Belgijoje įsteigta įmonė suteikia išimtinės arba neatlygintinas lengvatas, jos pridedamos prie šios įmonės pelno, nebent į šias lengvatas atsižvelgiama nustatant lengvatos gavėjų apmokestinamąsias pajamas.

Nepaisant pirmoje pastraipoje numatyto apribojimo, prie įmonės pelno pridedamos išimtinės arba neatlygintinos lengvatos, kurias ji suteikia:

<...>

2. 227 straipsnyje nurodytam mokesčių mokėtojų arba užsienio vienetui, kuris pagal tos valstybės, kur jis įsteigtas, teisės aktus neapmokestinamas pajamų mokesčiu arba juo apmokestinamas pagal daug palankesnę apmokestinimo sistemą, palyginti su Belgijoje įsteigta įmonei taikoma sistema;

<...>“

- 4 1992 m. CIR 49 straipsnyje nustatyta:

„Kaip veiklos sąnaudos atskaitomos išlaidos, kurias mokesčių mokėtojas patyrė ar prisiėmė mokestiniu laikotarpiu siekdamas gauti ar išsaugoti apmokestinamąsias pajamas ir kurių tikrumą bei dydį jis įrodo pateikdamas patvirtinamuosius dokumentus arba, jei tai neįmanoma, bet kuriomis kitomis pagal bendrąją teisę leidžiamomis įrodinėjimo priemonėmis, išskyrus priesaiką.

Mokestiniu laikotarpiu patirtomis ar prisiimtomis laikomos išlaidos, kurios per šį laikotarpį buvo faktiškai patirtos ar prisiimtose arba kurios tapo neginčijamais nustatyto dydžio skoliniais įsipareigojimais ar nuostoliais ir kaip tokios įtrauktos į apskaitą.“

- 5 Pagal 1992 m. CIR 53 straipsnį:

„Veiklos sąnaudomis nelaikomos:

<...>

10. visos išlaidos, nepagrįstai viršijančios veiklos poreikius;

<...>“

6 1992 m. CIR 54 straipsnyje numatyta:

„Palūkanos, mokesčiai už teisę naudotis išradimų patentais, gamybos būdais ir kitomis analogiškais teisėmis arba atlygiai už tiekimą ar paslaugas nelaikomi veiklos sąnaudomis, jeigu jie tiesiogiai arba netiesiogiai sumokėti ar priskirti 227 straipsnyje minimam mokesčių mokėtojui arba užsienio ūkio subjektui, kuris pagal šalies, kurioje įsteigtas, teisės aktų nuostatas joje neapmokestinamas pajamų mokesčiu arba kurio aptariamą pajamą apmokestinamos pagal daug palankesnę sistemą nei ta, pagal kurią šios pajamos apmokestinamos Belgijoje, nebent mokesčių mokėtojas bet kuriomis teisinėmis priemonėmis įrodo, kad šie atlygiai susiję su faktiškais ir sąžiningais sandoriais bei nevirsija įprastų ribų.“

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

### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

8 Pagal Belgijos teisę įsteigta bendrovė SIAT 1991 m. su Nigerijos grupe įsteigė bendrą dukterinę bendrovę siekdamas auginti palmes palmių aliejui gaminti.

9 Šalių sudarytose sutartyse numatyta, kad, pirma, SIAT už atlygį teikia paslaugas ir parduoda įrangą bendrai dukterinei bendrovei ir, antra, dalį iš to gauto pelno kaip komisinius už indėlį į verslą turi perduoti pagrindinei Nigerijos grupės bendrovei, t. y. pagal Liuksemburgo teisę įsteigta bendrovei *Megatrade International SA* (toliau – MISA).

10 1997 m. tarp šalių vyko diskusijos dėl tikslios SIAT mokėtinų komisinių sumos. Nepavykus susitarti šalys nutraukė bendrą veiklą, o SIAT išipareigojo sumokėti MISA 2 000 000 USD kaip galutinį atsiskaitymą.

11 Todėl SIAT savo 1997 m. gruodžio 31 d. ataskaitose prie išlaidų priskyrė 28 402 251 BEF sumą, kaip MISA sumokėtus pažadėtus komisinius.

12 Nustatęs, kad MISA turi holdingo bendrovės, reglamentuojamos 1929 m. liepos 31 d. Liuksemburgo įstatymu dėl finansų holdingo bendrovių apmokestinimo, statusą, todėl neapmokestinama Belgijoje taikomam pelno mokesčiui analogišku mokesčiu, Belgijos mokesčių administratorius (toliau – mokesčių administratorius) taikė 1992 m. CIR 54 straipsnį ir neleido kaip veiklos sąnaudų atskaityti 28 402 251 BEF sumos.

13 SIAT pateikęs skundą dėl mokesčių 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 poziciją.

14 SIAT pateikė kasacinį skundą *Cour de cassation*, o šis, suabejojęs dėl EB 49 straipsnio aiškinimo, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [EB 49] straipsnį, atsižvelgiant į šioje byloje taikomą jo redakciją, nes faktinės bylos aplinkybės susiklostė prieš 2009 m. gruodžio 1 d. įsigaliojant Lisabonos sutarčiai, reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamas valstybės narės teisės aktas, pagal kurį atlygis už tiekimą ar paslaugas nelaikomas atskaitytinomis veiklos sąnaudomis, jeigu jis tiesiogiai arba netiesiogiai sumokėtas ar priskirtas kitoje valstybėje narėje reziduojančiam mokesčių mokėtojui ar užsienio ūkio subjektui, kuris pagal šalies,

kurioje įsteigtas, teisės aktus joje nėra apmokestinamas pajamų mokesčiu arba kurio aptariamoms pajamos apmokestinamos pagal daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei ta, pagal kurią šios pajamos apmokestinamos valstybėje narėje, kurios teisės aktai yra nagrinėjami, nebent mokesčių mokėtojas bet kuriomis teisinėmis priemonėmis įrodo, kad šis atlygis susijęs su faktiškais ir sąžiningais sandoriais bei neviršija įprastų ribų, nors tokio įrodymo nereikalaujama norint pasinaudoti galimybe atskaityti šioje valstybėje narėje reziduojančiam mokesčių mokėtojui sumokėtą atlygį už tiekimą ar paslaugas, net jei šis mokesčių mokėtojas neapmokestinamas pajamų mokesčiu arba apmokestinamas pagal daug palankesnę sistemą nei bendroji šios valstybės apmokestinimo sistema?“

## **Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą**

### *Pirminės pastabos*

- 15 Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui pateiktų pastabų, bendroji teisės norma dėl veiklos sąnaudų atskaitymo įtvirtinta 1992 m. CIR 49 straipsnyje, pagal kurį išlaidos atskaitytinos kaip veiklos sąnaudos, jei jos reikalingos apmokestinamosioms pajamoms gauti ar išlaikyti ir jei mokesčių mokėtojas įrodo jų tikrumą ir sumą (toliau – bendroji norma).
- 16 Tačiau pagrindinėje byloje SIAT kelia klausimą dėl specialiosios teisės normos, įtvirtintos 1992 m. CIR 54 straipsnyje, kuria remiasi mokesčių administratorius atmesdamas šios bendrovės pateiktą prašymą leisti atskaityti veiklos sąnaudas, suderinamumo su Sąjungos teise. Pagal šį 54 straipsnį atlygis už tiekimą ar paslaugas, kurį Belgijos mokesčių mokėtojai sumokėjo mokesčių mokėtojams, įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, kurioje jie neapmokestinami pajamų mokesčiu arba kurioje atitinkamos jų pajamos apmokestinamos taikant daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje, nelaikomas atskaitytinomis veiklos sąnaudomis, nebent Belgijos mokesčių mokėtojas įrodo, kad šis atlygis susijęs su tikru ir sąžiningu sandoriu ir kad jis neviršija įprastų ribų (toliau – specialioji norma).
- 17 Todėl reikia pripažinti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės klausia, ar 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 nerezidentė įsisteigimo valstybėje narėje neapmokestinama pajamų mokesčiu arba atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma pirmojoje valstybėje narėje, nebent mokesčių mokėtojas įrodo, kad šis atlygis susijęs su tikrais ir sąžiningais sandoriais ir kad jis neviršija įprastų ribų, nors pagal bendrąją normą toks atlygis atskaitytinas kaip veiklos sąnaudos, kai jis būtinas apmokestinamosioms pajamoms gauti ar išlaikyti ir kai jo tikrumą ir sumą įrodo mokesčių mokėtojas.

### *Dėl laisvės teikti paslaugas apribojimo buvimo*

- 18 Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad EB 49 straipsniu draudžiama taikyti bet kokią nacionalinės teisės nuostatą, dėl kurios paslaugų teikimas tarp valstybių narių tampa sudėtingesnis už paslaugų teikimą vienoje valstybėje narėje (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 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Nacionalinės priemonės, kuriomis draudžiamas, ribojamas šios laisvės įgyvendinimas arba dėl kurių jis tampa mažiau patrauklus, yra laisvės teikti paslaugas apribojimai (žr., be kita ko, 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Jobra*, C-330/07, Rink. p. I-9099, 19 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Tankreederei I*, C-287/10, Rink. p. I-14233, 15 punktą).

- 19 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką EB 49 straipsniu suteikiama teisių 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 punktą; 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rink. p. I-9461, 32 punktą bei 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Rink. p. I-6645, 24 punktą).
- 20 Atsižvelgiant į tai, priešingai, nei tvirtina Prancūzijos vyriausybė rašytinėse 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 patirtų išlaidų tikrumą ir dydį patvirtinančių įrodymų, 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 poreikių.
- 22 Tačiau pagal specialiąją normą, kad paneigtų išlaidų neatskaitytinumo prielaidą, mokesčių mokėtojas turi įrodyti, 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 įrodyti, jog išlaidos yra įprastinės veiklos dalis, kad jos atitinka pramoninį, komercinį ar finansinį poreikį ir kad jos paprastai kompensuojamos ar turi būti kompensuojamos atsižvelgiant į įmonės veiklos visumą. Iš to paties komentaro matyti, kad šiuo atžvilgiu nepakanka pateikti tinkamos teisinės formos aktų ir dokumentų, tačiau visų pirma reikia pagrįstai įtikinti mokesčių administratoriaus pareigūną dėl atitinkamų sandorių tikrumo ir sąžiningumo. Taigi, kaip pažymi Belgijos vyriausybė Teisingumo Teismui pateiktose rašytinėse pastabose, kad galėtų atskaityti, mokesčių mokėtojas rezidentas turi įrodyti, kad verslo sandoriai nėra apsimestiniai.
- 23 Be to, mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, kad atitinkamos veiklos išlaidos neviršija įprastų ribų, o tai, atsižvelgiant į Belgijos vyriausybės pateiktus paaiškinimus per posėdį Teisingumo Teisme, reiškia, kad turi būti atliktas nagrinėjamo sandorio ir įprastos ūkio subjektų praktikos rinkoje palyginimas, nors, kaip pažymėta šio sprendimo 21 punkte, 1992 m. CIR 53 straipsnio 10 dalimi, kalbant apie Belgijoje įsisteigusių mokesčių mokėtojų 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 numatytųjų 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 jų įsisteigimo valstybės narės teisės aktus joje neapmokestinami pajamų mokesčiu arba atitinkamos jų pajamos apmokestinamos taikant „daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje“.
- 26 Taigi, kaip pripažįsta Belgijos vyriausybė, nesant patikslinimų teisės aktuose ar administracinių paaiškinimų, kaip reikia suprasti „daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje“, vertinimą 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 abejonių, 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 reikia, kad 1992 m. CIR 54 straipsniu ribojama laisvė teikti paslaugas, kaip tai suprantama pagal EB 49 straipsnį.
- 30 Ši išvada negali būti paneigta Belgijos, Prancūzijos ir Portugalijos vyriausybės argumentais, kad, atsižvelgiant į įrodinėjimo 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 mokesčio 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 įrodymus dėl sandorio tikrumo ir sąžiningumo, nes Belgijos mokesčių administratorius tiesiogiai nevykdo kitoje valstybėje narėje, ne Belgijos Karalystėje, įsisteigusių paslaugų teikėjų kontrolės.
- 31 Reikia pažymėti, kad mokesčių lengvatos atžvilgiu, t. y. galimybės kaip veiklos sąnaudas atskaityti paslaugų teikėjui sumokėtą atlygį, 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 faktinių išlaidų, pateisinančių jų atskaitymą kaip veiklos sąnaudų, kai įvykdytos būtinos sąlygos pasinaudoti šia mokesčio 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 įvykdytos siekiant pasinaudoti šia mokesčio 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, sukčiavimo rizika tam tikrais atvejais yra didesnė nei kitais atvejais, neturi įtakos 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 sutartį atitinkančio teisėto tikslo ir jis grindžiamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, su sąlyga, kad tokiu atveju šis apribojimas yra tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršija 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 punktą bei minėto Sprendimo *Jobra* 27 punktą).
- 35 Belgijos, Prancūzijos, Portugalijos ir Jungtinės Karalystės bei Komisijos nuomone, pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai gali būti pateisinami kova su mokesčių vengimu ir sukčiavimu mokesčių srityje, būtinybe apsaugoti suderintą apmokestinimo galios paskirstymą valstybėms narėms bei, Prancūzijos ir Portugalijos vyriausybės nuomone, būtinybe išsaugoti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

- 36 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad privalomieji bendrojo intereso pagrindai, galintys pateisinti naudojimosi Sutartimi užtikrinamomis judėjimo laisvėmis apribojimą, gali būti tiek kova su sukčiavimu mokesčių srityje (žr., be kita ko, 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-451/05, Rink. p. I-8251, 81 punktą), tiek būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą (žr., be kita ko, 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 55 punktą).
- 37 Be to, jau buvo pripažinta, kad naudojimosi judėjimo laisve Europos Sąjungoje apribojimas gali būti pateisinamas siekiant apsaugoti apmokestinimo galios paskirstymą valstybėms narėms (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 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 38 Kalbant, pirma, apie kovą su sukčiavimu mokesčių srityje, reikia pažymėti, kad vien ta aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas rezidentas naudojasi paslaugų teikėjo nerezidento paslaugomis, negalima pagrįsti bendros piktnaudžiavimo buvimo prezumpcijos ir pateisinti priemonės, trukdančios naudotis pagrindine Sutarties garantuojama laisve (pagal analogiją žr. 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 62 punktą; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 50 punktą; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 73 punktą; 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07, Rink. p. I-173, 27 punktą bei minėto Sprendimo *Jobra* 37 punktą).
- 39 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad dėl galimos paslaugų teikėjų mokesčių lengvatos, atsiradusios dėl mažesnio šių paslaugų teikėjų apmokestinimo jų įsisteigimo valstybėje narėje, savaime neleidžiama kitai valstybei narei pateisinti joje įsisteigusių paslaugų gavėjų mažiau palankaus vertinimo mokesčių atžvilgiu (žr. minėtų sprendimų *Eurowings Luftverkehr* 44 punktą bei *Skandia ir Ramstedt* 52 punktą).
- 40 Siekiant pateisinti laisvės teikti paslaugas apribojimą kovos su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimo motyvais, tokiu apribojimu turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūčių tokiems veiksams, kuriems būdingas visiškai dirbtinių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 55 punktą bei minėto Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 74 punktą).
- 41 Nagrinėjamu atveju 1992 m. CIR 54 straipsniu siekiama sudaryti kliūčių veiksams, kuriais siekiama sumažinti mokesčių mokėtojų rezidentų mokesčio bazę, nurodant atlygį už neegzistuojančias paslaugas vien tam, kad būtų išvengta mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos.
- 42 Numatant, kad atlygis, sumokėtas paslaugų teikėjams nerezidentams, nelaikomas veiklos sąnaudomis, nebent mokesčių mokėtojas pagrindžia, kad jis susijęs su faktiškais ir sąžiningais sandoriais ir neviršija įprastų ribų, pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu leidžiama pasiekti sukčiavimo mokesčių srityje ir mokesčių vengimo prevencijos tikslą, dėl kurio jis priimtas.
- 43 Antra, reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas gali būti pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą. Iš tiesų šiuo teisės aktu visiškai neuždraudžiama atskaityti kaip veiklos sąnaudų atlygio, sumokėto paslaugų teikėjams, kurie pagal valstybės narės, kurioje jie įsisteigę, teisės aktų nuostatas neapmokestinami pajamų mokesčiu arba joje jų atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesnę mokesčio sistemą nei šioms pajamoms taikoma Belgijoje, ir mokesčių mokėtojams rezidentams leidžiama pateikti sudarytų sandorių tikrumo ir sąžiningumo bei nurodytų išlaidų įprastinio pobūdžio įrodymų.

- 44 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, siekdamą užtikrinti mokesčių kontrolę, kuria siekiama kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, veiksmingumą, valstybė narė turi teisę taikyti priemones, kurios leidžia aiškiai ir tiksliai patikrinti šioje valstybėje narėje kaip veiklos sąnaudų atskaitytinų išlaidų sumą (šiuo klausimu žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Baxter ir kt.*, C-254/97, Rink. p. I-4809, 18 punktą; 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rink. p. I-2057, 24 punktą ir 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-248/06, 34 punktą).
- 45 Trečia, kalbant apie suderintą apmokestinimo galios paskirstymą valstybėms narėms, reikia priminti, kad toks pateisinimas gali būti pagrindžiamas tuo, kad, be kita ko, nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksams, galintiems pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGL*, C-311/08, Rink. p. I-487, 60 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 46 Tačiau veiksmai, kaip antai aprašytieji šio sprendimo 41 punkte, gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje mokesčių mokėtojų rezidentų jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu ir suderintam apmokestinimo galios paskirstymui valstybėms narėms (žr. minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 56 punktą).
- 47 Todėl kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu sudaroma kliūtis nesąžiningiems veiksams, kaip antai aprašytieji šio sprendimo 41 punkte, ir taip Belgijos valstybei leidžiama įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu, šiais teisės aktais suteikiama galimybė užtikrinti suderintą apmokestinimo galios paskirstymą valstybėms narėms.
- 48 Taigi reikia konstatuoti, kad teisės aktas, kaip antai nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, yra tinkamas siekti sukčiavimo mokesčių srityje ir mokesčių vengimo prevencijos, mokesčių kontrolės veiksmingumo išsaugojimo ir suderinto apmokestinimo galios paskirstymo valstybėms narėms tikslų, kurie, kaip matyti iš to, kas išdėstyta, pagrindinėje byloje yra glaudžiai susiję.
- 49 Tačiau reikia patikrinti, ar šiuo teisės aktu neviršijama tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti.
- 50 Šiuo atžvilgiu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad neviršijančiais to, kas būtina siekiant išvengti piktnaudžiavimo, gali būti laikomi teisės aktai, kurie pagrįsti objektyvių ir patikrinamų įrodymų analize, kad būtų galima nustatyti, ar sandoris yra išimtinai dirbtinis, sudarytas tik mokesčių tikslais, ir pagal kuriuos kiekvienu atveju, kai negali būti atmetama tokio susitarimo egzistavimo galimybė, mokesčių mokėtojui, netaikant pernelyg didelių administracinių apribojimų, suteikiama galimybė pateikti informacijos, susijusios su galimais komerciniais motyvais, dėl kurių šis sandoris sudarytas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 82 punktą).
- 51 Be to, vien dėl mokesčių motyvų ir aplinkybės, kad tuos pačius sandorius galėjo atlikti valstybės narės, kurioje įsisteigęs mokesčių mokėtojas, teritorijoje įsisteigę paslaugų teikėjai, negalima daryti išvados, kad nagrinėjami sandoriai netikri ir nesąžiningi (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 69 punktą).
- 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, korekcinė mokesčių priemonė turi būti taikoma tik tai daliai, kuri viršija tai, kas būtų susitarta tokiomis aplinkybėmis (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *SGL* 72 punktą).
- 53 Taigi, jeigu laikomasi šio sprendimo 50–52 punktuose nurodytų sąlygų, būtinybė įrodyti sandorių tikrumą ir sąžiningumą bei patirtų išlaidų įprastumą savaime neatrodo viršijanti tai, kas būtina 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 įsisteigimo 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 aplinkybėmis, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 71 punkte, specialiąja norma Belgijos mokesčių mokėtojas įpareigojamas sistemingai pateisinti visų paslaugų tikrumą ir sąžiningumą bei įrodyti visų su jomis susijusių atlygių įprastą pobūdį, o mokesčių administratorius neprivalo pateikti sukčiavimą mokesčių srityje ar mokesčių vengimą patvirtinančių įrodymų.
- 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 mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos, atsižvelgiant tik į paslaugų teikėjo apmokestinimo lygį jo įsisteigimo 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 tikrų abejonių dėl jos taikymo.
- 58 Todėl tokia norma neatitinka teisinio saugumo principo, pagal kurį teisės normos turi būti aiškios, tikslios ir nuspėjamo poveikio, ypač kai jos gali turėti neigiamų pasekmių fiziniams asmenims ir įmonėms, reikalavimų (šiuo klausimu žr. 2005 m. birželio 7 d. Sprendimo *VEMW ir kt.*, C-17/03, Rink. p. I-4983, 80 punktą bei 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Costa et Cifone*, C-72/10 ir C-77/10, 74 punktą).
- 59 Taigi norma, neatitinkanti teisinio saugumo principo reikalavimų, negali būti laikoma proporcinga siekiamiems tikslams.
- 60 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į 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 mokesčio mokėtojas rezidentas sumokėjo bendrovei nerezidentei, nelaikomas atskaitytinomis veiklos sąnaudomis, kai ši bendrovė nerezidentė įsisteigimo valstybėje narėje neapmokestinama pajamų mokesčiu arba atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma pirmojoje valstybėje narėje, nebent mokesčių mokėtojas įrodo, kad šis atlygis susijęs su tikrais ir sąžiningais sandoriais ir kad jis neviršija įprastų ribų, nors pagal bendrąją normą toks atlygis yra atskaitytinas kaip veiklos sąnaudos, kai jis būtinas apmokestinamosioms pajamoms gauti ar išlaikyti ir jei mokesčių mokėtojas įrodo jo tikrumą ir dydį.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (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 nerezidentė įsisteigimo valstybėje narėje neapmokestinama pajamų mokesčiu arba atitinkamos pajamos apmokestinamos taikant daug palankesnę**

**apmokestinimo sistemą nei šioms pajamoms taikoma pirmojoje valstybėje narėje, nebent mokesčių mokėtojas įrodo, kad šis atlygis susijęs su tikrais ir sąžiningais sandoriais ir kad jis neviršija įprastų ribų, nors pagal bendrąją normą toks atlygis yra atskaitytinas kaip veiklos sąnaudos, kai jis būtinas apmokestinamosioms pajamoms gauti ar išlaikyti ir jei mokesčių mokėtojas įrodo jo tikrumą ir dydį.**

Parašai.