GENERALINIO ADVOKATO
PEDRO CRUZ VILLALÓN IŠVADA,
pateikta 2011 m. rugsėjo 29 d.[1]

Byla C-318/10

SIAT SA
prieš
Belgijos valstybę

(Cour de cassation (Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvė teikti paslaugas — EB 49 straipsnis — Tiesioginiai mokesčiai — Pajamų mokestis — Veiklos sąnaudų atskaitymo sistema — Atlygio už asmenų, įsteigtų valstybėse narėse, taikančiose daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei nustatytoji apmokestinančiojoje valstybėje narėje, suteiktas paslaugas neatskaitymas — Atskaitymas nustatant pareigą įrodyti paslaugų tikrumą ir sąžiningumą bei su jomis susijusio atlygio įprastumą — Laisvės teikti paslaugas apribojimas — Pateisinimai — Kova su sukčiavimu ir mokesčių vengimu — Mokesčių kontrolės veiksmingumas — Proporcingumas“

1. Pastaraisiais metais Teisingumo Teismas ne kartą turėjo progą nagrinėti nacionalinės mokesčių teisės aktų, kuriais nustatomos skirtingos atskaitymo iš fizinių ar juridinių asmenų pajamų mokesčio sistemos, keliančios tarpvalstybines pasekmes, suderinamumą su EB sutarties nuostatomis, susijusiomis su įsisteigimo laisve[2] arba laisvu kapitalo judėjimu[3], o rečiau – su laisve teikti paslaugas[4], kaip yra šiuo atveju pagrindinėje byloje[5].

2. Konkrečiai kalbant, pagrindinei bylai artimiausi atvejai buvo susiję arba su viena nuo kitos priklausančiomis bendrovėmis[6], arba su bendrovių nerezidenčių, kaip mokesčių mokėtojų, apmokestinimu, palyginti su bendrovių rezidenčių apmokestinimu[7].

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *AMID* (C-141/99, Rink. p. I-11619), 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837); 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753), 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107), 2007 m. kovo 29 d. Sprendimą *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, Rink. p. I-2647), 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373), 2008 m. vasario 28 d. Sprendimą *Deutsche Shell* (C-293/06, Rink. p. I-1129), 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601), 2008 m. spalio 23 d. Sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rink. p. I-8061), 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Filipiak* (C-314/08, Rink. p. I-11049) ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimą *Gielen* (C-440/08, Rink. p. I-2323).

3 — Žr., be kita ko, 2009 m. sausio 2 d. Sprendimą *STEKO Industriemontage* (C-377/07, Rink. p. I-299), 2009 m. sausio 27 d. Sprendimą *Persche* (C-318/07, Rink. p. I-359), 2009 m. spalio 15 d. Sprendimą *Busley ir Cibrian* (C-35/08, Rink. p. I-9807), 2011 m. kovo 31 d. Sprendimą *Schröder* (C-450/09, Rink. p. I-2497) ir 2011 m. birželio 16 d. Sprendimą *Komisija prieš Austriją* (C-10/10, Rink. p. I-5389).

4 — Žr., be kita ko, 1999 m. spalio 28 d. Sprendimą *Vestergaard* (C-55/98, Rink. p. I-7641), 2003 m. birželio 12 d. Sprendimą *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933), 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, Rink. p. I-9461), 2007 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-318/05, Rink. p. I-6957) ir 2008 m. kovo 13 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-248/06).

5 — Ar su Europos Sąjungos pilietybe; žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Rüffler* (C-544/07, Rink. p. I-3389).

6 — Žr., pavyzdžiui, minėtus sprendimus M*arks & Spencer, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rewe Zentralfinanz* ir *Oy AA*, taip pat 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *SGI* (C-311/08, Rink. p. I-487).

7 — Pirmiausia žr. minėtą Sprendimą *FKP Scorpio Konzertproduktionen*.

3. Šioje byloje Teisingumo Teismo konkrečiai prašoma nuspręsti dėl Belgijos 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso (*Code des impôts sur les revenus*)[8] nuostatos, kuria, kaip bus matyti, Belgijos mokesčių mokėtojo atžvilgiu veiklos sąnaudų atskaitymo iš pajamų mokesčio sistemoje nustatomas aiškus skirtumas atsižvelgiant į tai, ar paslaugų teikėjas, su kuriuo susijusios šios sąnaudos, reziduoja (1992 m. CIR 54 straipsnis) ar nereziduoja (1992 m. CIR 49 straipsnis) valstybėje narėje, kurioje apmokestinimo sistema yra daug palankesnė nei Belgijoje, visiškai neatsižvelgiant į jokį minėto mokesčių mokėtojo ir minėto paslaugų teikėjo tarpusavio priklausomybės ryšį[9].

4. Taigi Teisingumo Teismas turi nuspręsti, ar apribojimas, atsirandantis dėl skirtingo vertinimo, yra teisėtas ir proporcingas.

I – Teisinis pagrindas

5. 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 sumą jis įrodo pateikdamas patvirtinančius 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 padengtos arba kurios tapo neginčijamais nustatyto dydžio skoliniais įsipareigojimais ar nuostoliais ir kaip tokios įtrauktos į apskaitą.“

6. 1992 m. CIR 53 straipsnyje patikslinta:

„Veiklos sąnaudomis nelaikomos:

<...>

10) išlaidos, nepagrįstai viršijančios profesinės veiklos poreikius; <...>.“

7. 1992 m. CIR 54 straipsnyje nurodyta:

„<...> Atlygis už tiekimą ar paslaugas nelaikomas veiklos sąnaudomis, jeigu [jis] tiesiogiai arba netiesiogiai sumokėtas ar priskirtas 227 straipsnyje minimam mokesčių mokėtojui arba užsienio ūkio subjektui, kuris pagal šalies, kurioje yra įsteigtas, teisės aktų nuostatas joje nėra apmokestinamas pajamų mokesčiu arba kurio aptariamos pajamos apmokestinamos pagal daug palankesnę sistemą nei ta, pagal kurią šios pajamos apmokestinamos Belgijoje, nebent mokesčių mokėtojas bet kuriomis teisinėmis priemonėmis įrodo, kad šis atlygis susijęs su faktiškais ir sąžiningais sandoriais bei neviršija įprastų ribų.“

II – Faktinės pagrindinės bylos aplinkybės

8. *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale* (Atogrąžų žemės ūkio investicinė bendrovė, toliau – SIAT), pagal Belgijos teisę įsteigta bendrovė, 1991 m. kartu su Nigerijos grupe *Presco International Limited* (toliau – PINL) įsteigė bendrą dukterinę bendrovę *Presco Industries Limited* (toliau – PIL) siekdamos auginti palmes palmių aliejui gaminti.

8 — Toliau – 1992 m. CIR.

9 — Tokiomis aplinkybėmis tik minėtame Teisingumo Teismo sprendime, priimtame byloje *Vestergaard*, atsižvelgiant į jo pobūdį esama kelių šiuo atveju reikšmingų gairių.

9. Šalių sudarytose sutartyse nustatyta, kad SIAT, viena vertus, už atlygį teikia paslaugas ir parduoda įrangą bendrai dukterinei bendrovei ir, kita vertus, dalį iš to gauto pelno kaip komisinius už indėlį į verslą turi perduoti pagrindinei PINL grupės bendrovei – pagal Liuksemburgo teisę įsteigtai bendrovei *Megatrade International* (toliau – MISA).

10. 1997 m., nesusitarusios dėl tikslios SIAT mokėtinos komisinių sumos, šalys nutraukė bendrą veiklą. Pagal pirmą sutartį, sudarytą 1997 m. gruodžio 3 d., SIAT perpirko iš PINL grupės šiai priklausančią PIL kapitalo dalį. Pagal tą pačią dieną sudarytą antrą sutartį SIAT įsipareigojo sumokėti MISA 2 mln. USD visoms sąskaitoms apmokėti.

11. Sudarius 1997 m. gruodžio 3 d. sutartį SIAT savo sąskaitose 1997 m. gruodžio 31 d. išlaidoms priskyrė 28 402 251 BEF sumą, atitinkančią pagal 1991 m. sutartį 1997 m. pabaigoje mokėtinus komisinius.

12. Nustatęs, kad MISA turi holdingo bendrovės, reglamentuojamos Liuksemburgo 1929 m. liepos 31 d. Įstatymu dėl finansų holdingo bendrovių apmokestinimo (*Loi sur le régime fiscal des sociétés de participations financières*), statusą ir todėl nėra apmokestinama Belgijos pelno mokesčiui analogišku mokesčiu, Belgijos mokesčių administratorius pagal 1992 m. CIR 54 straipsnį nusiuntė SIAT pranešimą dėl jos 1998 m. mokesčių deklaracijos (1997 m. gautos pajamos) patikslinimo, atsisakydamas kaip veiklos sąnaudas atskaityti 28 402 251 BEF sumą.

13. SIAT pateiktą skundą dėl atsisakymo atskaityti šią sumą kaip veiklos sąnaudas iš pradžių atmetė pirmosios instancijos teismas, po to, 2008 m. kovo 12 d. sprendimu – *Cour d'appel de Bruxelles* (Briuselio Apeliacinis teismas); abu teismai nusprendė, kad šie komisiniai patenka į 1992 m. CIR 54 straipsnio taikymo sritį.

III – Prejudicinis klausimas

14. Gavęs SIAT kasacinį skundą dėl 2008 m. kovo 12 d. *Cour d'appel de Bruxelles* sprendimo, *Cour de cassation* (Kasacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar EB sutarties 49 straipsnį, atsižvelgiant į šioje byloje taikomą jo redakciją, nes faktinės bylos aplinkybės susiklostė prieš įsigaliojant Lisabonos sutarčiai 2009 m. gruodžio 1 d., 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 yra įsteigtas, teisės aktus joje nėra apmokestinamas pajamų mokesčiu arba kurio aptariamos 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?“

IV – Bylos šalių pastabos

15. SIAT, Belgijos, Prancūzijos, Portugalijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. SIAT, Belgijos vyriausybė bei Komisija 2011 m. birželio 16 d. įvykusiame teismo posėdyje pateikė ir žodines pastabas.

16. Kelios pastabas pateikusios vyriausybės ir Komisija iš esmės teigia, kad Belgijos teisės aktas nėra nesuderinamas su EB 49 straipsniu, nes yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, kaip antai būtinybė kovoti su mokesčių vengimu bei užtikrinti suderintą apmokestinimo galios paskirstymą valstybėms narėms ir mokesčių kontrolės veiksmingumą, be to, yra proporcingas taip siekiamiems tikslams. SIAT, priešingai, mano, kad Belgijos teisės aktu ribojama laisvė teikti paslaugas ir kad jo negalima pateisinti Belgijos vyriausybės nurodytais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

V – Vertinimas

A – *Įžanginės pastabos*

1. Dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo siūlomo palyginimo

17. Pirmiausia norėčiau pareikšti nuomonę dėl *tertium comparationis*, kurį siūlo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vertindamas 1992 m. CIR 54 straipsniu nustatytą sistemą. Kaip matyti iš prejudicinio klausimo, vien juo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad minėta nuostata lemia skirtingą vertinimą, pirmiausia pažymėdamas skirtingą Belgijos mokesčių mokėtojo mokestinį vertinimą atsižvelgiant į tai, ar jo veiklos sąnaudos susijusios su Belgijoje reziduojančiu paslaugų teikėju, ar su kitoje valstybėje narėje įsteigtu paslaugų teikėju, kai tiek vienas, tiek kitas, nors dėl skirtingų priežasčių, apmokestinami pagal daug palankesnę sistemą nei vadinamoji „bendroji“ Belgijos apmokestinimo sistema. Pirmuoju atveju mokesčių mokėtojui taikoma taisyklė, nustatyta 1992 m. CIR 49 straipsnyje, o antruoju – nustatytoji 1992 m. CIR 54 straipsnyje, vienintelis skirtumas yra paslaugų teikėjo įsteigimo vieta.

18. Šis būdas atskleisti skirtingą vertinimą, kylantį iš dviejų minėtų nacionalinės teisės nuostatų, man atrodo, nereikalingai dirbtinis jau vien dėl to, kad tokiomis aplinkybėmis nacionaliniuose teisės aktuose turėtų būti numatyta galimybė bent tam tikrais atvejais taikyti daug palankesnį mokestinį vertinimą, susijusį su veiklos sąnaudomis, patirtomis sudarant nacionalinius sandorius, o tai nėra patvirtinta.

19. Tačiau man atrodo akivaizdu, kad aptariamas skirtingas vertinimas kyla iš prieštaravimo tarp 1992 m. CIR 54 straipsnyje nustatytos specialiosios taisyklės, taikomos tiesiogiai mokesčių mokėtojams, patyrusiems išlaidų, susijusių su paslaugų teikėjais, įsteigtais valstybėse narėse, kuriose pajamų apmokestinimo sistema yra daug palankesnė nei Belgijoje, ir 1992 m. CIR 49 straipsnyje nustatytos bendrosios taisyklės, taikomos kitiems mokesčių mokėtojams, įskaitant – pabrėžtina – tuos, kurie patyrė išlaidų, susijusių su paslaugų teikėjais, įsteigtais valstybėse narėse, kuriose apmokestinimo sistema nėra daug palankesnė nei Belgijoje.

20. Žinoma, šis skirtumas nėra susijęs vien su rezidavimo vietos klausimu. Tačiau akivaizdu, kad 1992 m. CIR 54 straipsnis taikomas tik tuo atveju, jei teikiamos tarpvalstybinės paslaugos, nors vien šios aplinkybės nepakanka.

21. Todėl manau, kad klausimas nagrinėtinas atsižvelgiant į priešpriešą tarp nuostatos, kuria nustatoma išimtis – t. y. 1992 m. CIR 54 straipsnio, – ir nuostatos, kuria nustatoma veiklos sąnaudų atskaitymo taisyklė – t. y. iš esmės 1992 m. CIR 49 straipsnio.

2. Pirmiausia atmestinas argumentas

22. Norėčiau pateikti paskutinę įžanginę pastabą. Belgijos vyriausybė pabrėžia, kad 1992 m. CIR 54 straipsnis nebetaikytinas Sąjungoje atliekamiems mokėjimams. Iš tikrųjų pagal Verslo apmokestinimo elgesio kodeksą[10] valstybių narių mokesčių sistemos, kuriomis nukrypstama nuo bendrosios teisės ir pagal kurias tam tikros pajamų dalys neapmokestinamos arba apmokestinamos minimaliai (pirmiausia 1929 m. įstatymu nustatyta Liuksemburgo holdingo bendrovių apmokestinimo sistema), ne vėliau kaip iki 2010 m. gruodžio 31 d. turi būti visiškai panaikintos. SIAT, priešingai, savo pastabose ir teismo posėdyje iš esmės teigė, kad 1992 m. CIR 54 straipsniu nustatyta priemone, priimta 1954 m.[11], yra įtvirtinta bendroji sukčiavimo prezumpcija, kuri nebetaikytina Europos Sąjungoje.

23. Nesant būtinybės nuspręsti dėl Belgijos vyriausybės teiginių pagrįstumo, šiuo atžvilgiu pakanka pažymėti, kad minėtas Verslo apmokestinimo kodeksas negali turėti jokios reikšmės priimant sprendimą pagrindinėje byloje, nes, kaip nurodyta 1997 m. gruodžio 1 d. rezoliucijos paskutinėje konstatuojamojoje dalyje, šis kodeksas yra politinio pobūdžio įsipareigojimas, neturintis įtakos nei valstybių narių teisėms ir pareigoms, nei atitinkamai valstybių narių ir Bendrijos kompetencijai.

B – *Dėl nacionalinės teisės akto turinio*

24. Savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą šį prašymą pateikęs teismas Belgijos teisės normas kvalifikuoja kaip „veiklos sąnaudų neatskaitymo prezumpciją“. SIAT, savo ruožtu, mano, kad 1992 m. CIR 54 straipsnyje įtvirtinta „bendroji sukčiavimo prezumpcija“. Galiausiai, Belgijos vyriausybės manymu, nacionaliniu teisės aktu nustatyta „teisėta modeliavimo prezumpcija“[12]. Kad ir kaip turėtų būti kvalifikuojama ši nuostata, pirmiausia reikia aiškiai nustatyti pagrindinius jos požymius.

1. Dėl pagrindinių Belgijos teisės akto požymių

25. Prieš atskleidžiant skirtumus tarp dviejų mokesčių sistemų, nustatytų 1992 m. CIR 49 ir 54 straipsniuose, pateiktinos dvi pastabos. Pirma, reikia atsižvelgti į *ratio*, kuriuo grindžiama visa aptariama nacionalinės teisės nuostata, t. y., kaip buvo matyti, į labai skirtingų pajamų apmokestinimo sistemų sambūvį Sąjungoje, o tai visai ne tik galimas, bet dažnas reiškinys. Taigi aptariamoje nacionalinės teisės nuostatoje nieko nepatikslinant minima palyginti su Belgijoje nustatytąja „daug palankesnė apmokestinimo sistema“ kitose valstybėse narėse (1992 m. CIR 54 straipsnis). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nepateikė jokių patikslinimų šiuo atžvilgiu. Atsakydama į atitinkamą klausimą, užduotą per teismo posėdį, Belgijos vyriausybė patikslino, kad nors iš tikrųjų sudaryti šalių, kurios yra „mokesčių rojus“[13] – tiek Bendrijoje, tiek už jos ribų, – sąrašai, priimti sprendimą šiuo klausimu kiekvienu konkrečiu atveju turi kompetentingų nacionalinių teismų prižiūrimas mokesčių administratorius. Jau dabar galima pažymėti, kad Belgijos mokesčių mokėtojams trūksta teisinio saugumo renkantis verslo strategijas, o tai turi reikšmingų pasekmių laisvei teikti paslaugas.

10 — 1997 m. gruodžio 1 d. Tarybos ir Taryboje posėdžiavusių valstybių narių vyriausybių atstovų rezoliucija (OL C 2, 1998, p. 1).

11 — Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad Belgijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose remiasi per 1953–1954 m. parlamentinę sesiją priimto įstatymo, kuriuo ši priemonė buvo įtraukta į CIR, pagrindimu.

12 — Beje, ir pagal mokesčių administratoriaus doktriną, kaip matyti iš 1992 m. CIR komentaro 54/26 punkto pavadinimo (http://fiscus.fgov.be/interfaoiffr/publicaties/lijst_aoif.htm).

13 — Tai teismo posėdyje Belgijos vyriausybės atstovo vartota formuluotė.

26. Antra, pažymėtina, kad pagal Belgijos teisės aktą *visos* veiklos sąnaudos, mokesčių mokėtojo patirtos dėl sandorių su paslaugų teikėjais, įsteigtais valstybėse narėse, kuriose apmokestinimo sistema daug palankesnė, laikomos *prima facie* įtartinomis. Šį 1992 m. CIR 54 straipsnio požymį reikėtų trumpai aptarti. Kitaip nei kitais Teisingumo Teismo nagrinėtais atvejais, ir, kaip minėta[14], Belgijos įstatyme neatsižvelgiama į jokį mokesčių mokėtojo, prašančio leisti atskaityti veiklos sąnaudas, ir paslaugų teikėjo, gaunančio atlygį, atitinkantį šias sąnaudas, tarpusavio priklausomybės ryšį.

27. Vien aplinkybės, kad aptariamam paslaugų teikėjui taikoma daug palankesnė nei Belgijoje nustatytoji apmokestinimo sistema, Belgijos įstatymų leidėjui pakanka, jog būtų laikomos įtartinomis visos veiklos sąnaudos, Belgijos mokesčių mokėtojo patirtos dėl sandorių su minėtu paslaugų teikėju, ir todėl šiam būtų taikomas neatskaitymo principas. Būtent šia prasme galima tvirtinti, kad nacionalinis teisės aktų leidėjas nustatė bendrąją sukčiavimo prezumpciją, susijusią su visomis veiklos sąnaudomis, Belgijos mokesčių mokėtojo patiriamomis dėl sandorių su paslaugų teikėju nerezidentu, vien dėl to, kad šis įsikūręs valstybėje narėje, kurioje pagal pajamų apmokestinimo sistemą mokesčių našta lengvesnė nei Belgijoje.

2. Dėl skirtumų tarp veiklos sąnaudų atskaitymo sistemų: 1992 m. CIR 54 ir 49 straipsnių priešprieša

a) Principas

28. 1992 m. CIR 49 straipsnyje kaip taisyklė nustatytas, nors ir su sąlygomis, kurias galima laikyti įprastomis, veiklos sąnaudų, patirtų dėl nacionalinių sandorių, atskaitymo principas, o jo 54 straipsnyje įtvirtintas veiklos sąnaudų neatskaitymo principas, jeigu jos patirtos dėl sandorių su paslaugų teikėjais, įsteigtais kitose valstybėse narėse pirmiau aprašytomis aplinkybėmis.

29. Iš to matyti pirmasis skirtumas, kuris gali būti laikomas principo pakeitimu, lemiančiu aiškiai skirtingą atitinkamų mokesčių mokėtojų padėtį atsižvelgiant į pageidaujamų paslaugų kilmės šalį. Kaip netrukus įrodysiu, tiek atskaitymo principas, tiek neatskaitymo principas yra „sąlyginiai“, turi tam tikrų niuansų: atskaitymas nėra besąlygiškas, o neatskaitymui taikomos išimtys, leidžiamos atsižvelgiant į kiekvieną konkretų atvejį. Bet jau vien ši aplinkybė lemia skirtingą vertinimą: visada sunkiau, netgi tik procedūriniu požiūriu, pasiekti, kad mokesčių administratorius leistų pasinaudoti principo išimtimi nei įvykdyti taisyklėje nurodytas sąlygas.

b) Sąlygos

30. Taigi nekeista, kad sąlygos, taikomos veiklos sąnaudų atskaitai, kiekvienu konkrečiu atveju iš esmės skiriasi. Abiem nuostatoms bendra tai, kad pagal jas mokesčių mokėtojas įpareigojamas įrodyti sandorių, pagrindžiančių atlygį, kuris gali būti atskaitytas kaip veiklos sąnaudos, „tikrumą“, tačiau 1992 m. CIR 54 straipsnyje nustatytos dvi papildomos kartu įvykdytinos sąlygos[15]. Viena vertus, paslaugos turi būti „sąžiningos“ ir, kita, vertus, atlygis už šias paslaugas neturi viršyti „įprastų ribų“. Dabar reikia pamėginti įvertinti galimą šių dviejų papildomų sąlygų apimtį.

14 — Pirmiausia turiu galvoje teismo praktiką, susijusią su kontroliuojamomis užsienio bendrovėmis ir apskritai su ryšiais tarp patronuojančių ir dukterinių bendrovių, tarp jų ir minėtųjų 6 išnašoje.

15 — Kaip matyti iš minėto 1992 m. CIR komentaro 54/28 punkto, kuriame cituojamas 1964 m. lapkričio 10 d. *Cour de Cassation* sprendimas *SA Anc. Éts. Paul Auerbach* (Bull. Nr. 423, p. 151). Komisija, savo ruožtu, mini „sugriežtintas procedūrines sąlygas“.

31. Viena vertus, nelengva nustatyti, kuo „sąžiningumo“ sąlyga papildo „tikrumo“ sąlygą. Vis dėlto esama kelių gairių, padedančių suprasti šios sąlygos turinį. Iš tikrųjų iš Belgijos teisės akto parengiamųjų dokumentų matyti, kad reikalavimu pateikti paslaugų tikrumo ir sąžiningumo įrodymą mokesčių mokėtojams nustatoma pareiga įrodyti, kad „šios išlaidos patenka į įprastą jų profesinės veiklos sritį“, kad jos „tikrai atitinka pramoninį, komercinį arba finansinį poreikį ir yra ar paprastai turi būti kompensuojamos visoje įmonės veikloje“ [16]. Taigi svarbiausia tai, kad aptariamos paslaugos turi atitikti tikrą poreikį.

32. Kita vertus, nei Belgijos teisės akte, nei 1992 m. CIR komentare nenurodyta, ką tiksliai reiškia pareiga įrodyti, kad veiklos sąnaudos neviršija įprastų ribų. Paklausta apie tai per teismo posėdį Belgijos vyriausybė tik patikslino, kad atliktinas patikrinimas turi vykti palyginant aptariamą sandorį su įprasta rinkoje veikiančių dalyvių tarpusavio praktika. Taigi 1992 m. CIR 54 straipsniu mokesčių mokėtojui nustatoma pareiga įrodyti, kad atlygis už paslaugas, kurį jis ketina atskaityti nuo mokesčio kaip veiklos sąnaudas, nėra neįprastas palyginti su nusistovėjusia praktika.

33. Tačiau siekiant, kad būtų aiškiai suvoktas skirtumas tarp abiejų sistemų reikia patikslinti, jog 1992 m. CIR 53 straipsnio 10 punkte [17], kalbant apie vadinamuosius įprastus atskaitymus, nustatyta, kad veiklos sąnaudomis nelaikomos „išlaidos, nepagrįstai viršijančios profesinės veiklos poreikius“.

34. Tokia formuluote Belgijos teisės aktų leidėjas, atrodo, siekė, kad nebūtų atskaitomos veiklos išlaidos, kurios yra nepagrįstos tiek jų būtinybės požiūriu („poreikius“), tiek – tai nėra visiškai atmestina – atlygio požiūriu („viršijančios“). Šiuo atžvilgiu 1992 m. CIR 53 straipsnio 10 punkte nustatyta taisyklė galiausiai yra pagrįsta ta pačia logika kaip ir nustatytoji jo 54 straipsnyje. Ir vis dėlto kiekybinio pobūdžio skirtumai akivaizdūs: pagal 1992 m. CIR 53 straipsnio 10 punktą neatskaitoma tik tai, kas „nepagrįsta“, o jo 54 straipsnyje nustatyta pozityvi pareiga įrodyti tiek paslaugos, dėl kurios susidarė išlaidos, būtinumą („sąžiningumas“), tiek sumokėtos kainos, atitinkančios šias išlaidas, įprastumą.

c) Įrodinėjimo priemonės

35. Galiausiai abi nuostatos skiriasi leidžiamomis įrodinėjimo priemonėmis. Pagal 1992 m. CIR 49 straipsnį reikalaujama įrodyti tik pateikiant „patvirtinančius dokumentus“ arba, jei tai neįmanoma ir papildomai, „bet kuriomis kitomis pagal bendrąją teisę leidžiamomis įrodinėjimo priemonėmis“, išskyrus priesaiką. O 1992 m. CIR 54 straipsnyje, atrodo, nuolaidžiau nurodomos „bet kurios teisinės priemonės“, formaliai nedraudžiant nė vienos iš jų. Taigi galėtų pasirodyti, kad 1992 m. CIR 54 straipsnio nuostata yra palankesnė. Tačiau atsižvelgiant į šio skirtumo kontekstą nereikėtų daryti skubotų išvadų. Šiuo atžvilgiu pabrėžtina, kad 1992 m. CIR komentare nurodyta, jog kalbama apie „apie protingą mokesčių inspektoriaus įtikinimą, kad sandoriai, dėl kurių patirtos įstatyme nurodytos išlaidos, yra tikri ir sąžiningi“ [18]. Čia atsiveria didelė diskrecija vertinti įvairių įrodinėjimo priemonių pagrįstumą, apie kurią kol kas tik užsimenu.

16 — Beje, šios formuluotės vartojamos ir minėto 1992 m. CIR komentaro 54/28 punkte.

17 — Šios nuostatos, kurią Komisija cituoja savo rašytinėse pastabose, nė karto nepaminėjo nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei Belgijos vyriausybė savo rašytinėse ar žodinėse pastabose.

18 — Žr. minėto 1992 m. CIR komentaro 54/29 punktą.

36. Apibendrinant, 1992 m. CIR 54 straipsnyje aiškiai įtvirtinamas skirtingas vertinimas. Suformuluotas glaustai, pakeisdamas teisės į atskaitymą turėjimo ar neturėjimo principą, šis straipsnis tam tikra prasme pakeičia įrodinėjimo pareigą, kuri, be to, kiekvienu konkrečiu atveju kinta, galiausiai ją apsunkindamas. Į tai atsižvelgiant reikia nustatyti, ar šis skirtingas vertinimas yra kliūtis laisvei teikti paslaugas, kaip ši suprantama pagal EB 49 straipsnį [19].

C – *Dėl laisvės teikti paslaugas apribojimo ar kliūties jai buvimo*

37. Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus nėra labai sunku įrodyti, kad aprašytas skirtingas vertinimas reiškia laisvės teikti paslaugas apribojimą. Apskritai EB 49 straipsniu draudžiama taikyti nacionalinės teisės aktą, kuriuo be objektyvaus pateisinimo apribojama paslaugų teikėjo galimybė faktiškai naudotis šia laisve [20].

38. Konkrečiau kalbant, Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad šia nuostata draudžiamas nacionalinės teisės aktas, dėl kurio teikti paslaugas tarp valstybių narių tampa sunkiau nei vienoje valstybėje narėje [21]. Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką EB 49 straipsniu teisės suteikiamos ne tik pačiam paslaugų teikėjui, bet ir šių paslaugų gavėjui [22].

39. Nagrinėjamu atveju teisės į veiklos sąnaudų, atitinkančių atlygį už apmokestinančiojoje valstybėje narėje įsteigtų asmenų suteiktas paslaugas, sistema yra palankesnė už sistemą, taikomą veiklos sąnaudoms, atitinkančioms atlygį už kitoje valstybėje narėje įsteigtų asmenų suteiktas paslaugas, jeigu jos apmokestinimo sistema laikoma daug palankesne nei Belgijos.

40. Vadinasi, Belgijos mokesčių mokėtojų, besinaudojančių valstybėse narėse, kuriose apmokestinimo sistema yra daug palankesnė nei Belgijoje, įsteigtų asmenų teikiamomis paslaugomis, taigi pasyviai įgyvendinančių savo teisę laisvai teikti paslaugas, padėtis yra mažiau palanki nei mokesčių mokėtojų, nepasinaudojusių šia teise ir savo veiklą vykdžiusių vien apmokestinančiosios valstybės narės teritorijoje. Todėl aptariamas Belgijos teisės aktas jų atžvilgiu yra atgrasantis. Be to, jis kliudo asmenims, įsteigtiems valstybėse narėse, kuriose apmokestinimo sistema yra palankesnė nei nustatytoji Belgijoje, siūlyti savo paslaugas šioje valstybėje narėje įsteigtiems mokesčių mokėtojams [23].

41. Galiausiai aplinkybė, kad skirtingas vertinimas susijęs veikiau su procedūriniais aspektais (kaip antai apsunkinta įrodinėjimo pareiga) nei su materialiniais aspektais (kaip antai mokesčio bazės ar mokesčio tarifo skirtumas), akivaizdžiai negali sukelti abejonių dėl šio vertinimo. Be to, Teisingumo Teismas jau turėjo progą nuspręsti, kad procedūrinio pobūdžio skirtumai gali riboti tam tikrą laisvę ar būti jai kliūtis [24].

19 — Patikslintina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškiai pateikia Teisingumo Teismui klausimą dėl EB 49 straipsnio (dabar – SESV 56 straipsnis), susijusio su laisve teikti paslaugas, išaiškinimo. Tačiau atsižvelgiant į ryšių, siejančių pagrindinėje byloje aptariamas bendroves, pobūdį (bendra dukterinė bendrovė) kyla klausimas, ar pagal teismo praktiką, įtvirtintą 2000 m. balandžio 13 d. Sprendime *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787), taikytinos ir kitos Sutarties nuostatos, pirmiausia EB 43 straipsnis (dabar – SESV 49 straipsnis) ir EB 48 straipsnis (dabar – SESV 54 straipsnis), susiję su įsisteigimo laisve; šiuo klausimu taip pat žr. minėto Sprendimo *SGI* 23–37 punktus. Vis dėlto atsižvelgiant į pirmiau nurodytus Belgijos teisės akto požymius ir į tai, kad šiuo klausimu nekilo jokių ginčų, minėtas teisės aktas bus nagrinėjamas tik su laisve teikti paslaugas susijusių Sutarties nuostatų atžvilgiu. Pagal analogiją žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995) 33 punktą.

20 — Žr. 1991 m. liepos 25 d. Sprendimo *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (C-288/89, Rink. p. I-4007) 12 punktą ir 1994 m. spalio 5 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-381/93, Rink. p. I-5145) 16 punktą.

21 — Žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 17 punktą, 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimo *Safir* (C-118/96, Rink. p. I-1897) 23 punktą ir Sprendimo *Kohll* (C-158/96, Rink. p. I-1931) 33 punktą, 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Smits ir Peerbooms* (C-157/99, Rink. p. I-5473) 61 punktą bei 2007 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* (C-76/05, Rink. p. I-6849) 67 punktą.

22 — Žr., be kita ko, 1984 m. sausio 31 d. Sprendimą *Luisi ir Carbone* (286/82 ir 26/83, Rink. p. 377), 1999 m. spalio 26 d. Sprendimo *Eurowings Luftverkehr* (C-294/97, Rink. p. I-7447) 34 punktą, minėto Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen* 32 punktą ir 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, Rink. p. I-6649) 24 punktą.

23 — Šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 66 punktą, taip pat minėto Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 80 punktą ir 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Zanotti* (C-56/09, Rink. p. I-4517) 41 punktą.

24 — 2009 m. birželio 11 d. Sprendimas *X ir Passenheim-van Schoot* (C-155/08 ir C-157/08, Rink. p. I-5093) dėl ilgesnio termino papildomai reikalaujant sumokėti mokesčius, susijusius su lėšomis, esančiomis kitoje valstybėje nei apmokestinančioji valstybė narė.

42. Tačiau reikia patikslinti, kad buvo paprieštarauta [25], jog aptariamas skirtingas vertinimas nėra diskriminuojantis, nes paslaugų teikėjų rezidentų ir paslaugų teikėjų nerezidentų padėtis objektyviai vertinant nėra tokia pati mokesčių mokėtojams tenkančių pareigų, susijusių su mokesčių kontrole, atžvilgiu [26].

43. Iš tikrųjų valstybėje narėje įsteigtiems paslaugų teikėjams taikoma šios valstybės narės mokesčių administratoriaus kontrolė. Taigi šis administratorius gali tiesiogiai patikrinti, ar išlaidos, atskaitytos kaip veiklos sąnaudos, susijusios su tikrai sudarytais sandoriais. O kai sandorius, kuriais pateisinamas atskaitymas, sudaro kitoje valstybėje narėje įsteigti paslaugų teikėjai, jų tikrumo patikrinimui atlikti reikalinga šios valstybės narės pagalba. Tokiomis aplinkybėmis logiška, kad būtent mokesčių mokėtojas turi įrodyti, jog tikrai patyrė į apskaitą įtrauktas išlaidas.

44. Tačiau siekiant atmesti šiuos, galima sakyti, esminius prieštaravimus pakanka pažymėti, kad atsakymo reikia ieškoti būtent tolimesniame nagrinėjimo etape, t. y. atsižvelgiant į pateisinimus, kuriais būtų galima pagrįsti laisvės teikti paslaugas apribojimus, pirmiausia – į pateisinimą, susijusį su būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

45. Taigi Belgijos teisės aktu ribojama laisvė teikti paslaugas, kaip tai suprantama pagal EB 49 straipsnį. Tačiau ribojanti nacionalinės teisės nuostata gali būti leidžiama, jeigu ja siekiama teisėto, su Sutartimi suderinamo tikslo, ji yra pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, tinkama užtikrinti, kad bus pasiektas ja siekiamas tikslas ir ja neviršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti [27].

D – *Dėl privalomųjų pagrindų, kuriais gali būti pateisinamas laisvės teikti paslaugas apribojimas*

46. Siekdamos pagrįsti aptariamą apribojimą Belgijos, Prancūzijos, Portugalijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija teigia, kad jis pateisinamas būtinybe kovoti su mokesčių vengimu ir užtikrinti suderintą apmokestinimo galios paskirstymą visoms valstybėms narėms [28]. Papildomai Prancūzijos ir Portugalijos vyriausybės teigia, kad Belgijos teisės aktas pateisinamas ir būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

47. Atsižvelgiant į šiuos įvairius galimus pateisinimo pagrindus, kuriuos visus Teisingumo Teismas iš tikrųjų yra pripažinęs, reikia, kiek tai įmanoma, nustatyti tikslą, kuris galėjo turėti įtakos Belgijos teisės aktų leidėjui kuriant aptariamą nuostatą.

48. Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad būtinybė užtikrinti suderintą apmokestinimo galios paskirstymą valstybėms narėms, kompetencijos mokesčių srityje [29] ar apmokestinimo galios [30] paskirstymas valstybėms narėms gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo pateisinama kliūtis laisvėms [31]. Šis pateisinimo pagrindas gali būti pripažintas pagrįstu pirmiausia tuo

25 — Tai pagrindinis Portugalijos vyriausybės argumentas, taip pat Belgijos vyriausybės nuomonė.

26 — Į tai atkreipia dėmesį Prancūzijos ir Portugalijos vyriausybės.

27 — Žr., be kita ko, 1993 m. kovo 31 d. Sprendimo *Kraus* (C-19/92, Rink. p. I-1663) 32 punktą, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją* (C-522/04, Rink. p. I-5701) 47 punktą ir 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Jobra* (C-330/07, Rink. p. I-9099) 27 punktą.

28 — Pagal minėto Sprendimo *SGI* 66 ir 69 punktus.

29 — Žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793) 24 ir 30 punktus, 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161) 57 punktą ir 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Papillon* (C-418/07, Rink. p. I-8947) 34–40 punktus.

30 — Žr. 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda* (C-284/06, Rink. p. I-4571) 87 punktą.

31 — Iki šiol Teisingumo Teismas pripažino šį pateisinimą tik penkis kartus: žr. minėtus sprendimus *Oy AA*, *Lidl Belgium* ir *SGI*, taip pat 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Rink. p. I-8591) ir 2010 m. vasario 25 d. Sprendimą *X Holding* (C-337/08, Rink. p. I-1215).
Dėl tokio pateisinimo atmetimo – įsisteigimo laisvės srityje – žr. minėtus sprendimus *Saint-Gobain ZN* ir *Rewe Zentralfinanz* bei 2009 m. birželio 18 d. Sprendimą *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, Rink. p. I-5145); laisvo kapitalo judėjimo srityje – 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Amurta* (C-379/05, Rink. p. I-9569), 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Komisija prieš Italiją* (C-540/07, Rink. p. I-10983) ir 2010 m. birželio 3 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-487/08, Rink. p. I-4843); laisvės teikti paslaugas srityje – minėtą Sprendimą *Jobra*.

atveju, kai aptariama mokesčių sistema siekiama užkirsti kelią veiksmams, galintiems pažeisti valstybės narės teisę įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdytos veiklos atžvilgiu [32]. Tačiau, kaip pabrėžė pats Teisingumo Teismas [33], šis pagrindas buvo pripažintas pagrįstu tik susiejus jį su kitais pateisinimo pagrindais [34].

49. Būtent dėl šios priežasties Belgijos vyriausybė šiuo atžvilgiu labai aiškiai, remdamasi Sprendimu *Oy AA* [35], teigia, kad 1992 m. CIR 54 straipsnis pateisinamas būtinybe kartu užtikrinti suderintą apmokestinimo galios paskirstymą valstybėms narėms ir mokesčių kontrolės veiksmingumą [36]. Tačiau pateisinimą, pagrįstą būtinybe užtikrinti suderintą apmokestinimo galios paskirstymą pagrindinės bylos atveju reikia atmesti.

50. Iš tikrųjų 1992 m. CIR 54 straipsniu nėra siekiama, bent jau pagal jo formuluotę, leisti Belgijai išsaugoti finansinius išteklius, kuriuos ji rizikuoja prarasti. Nereikia pamiršti, kad ši nuostata taikoma vien Belgijos mokesčių mokėtojams ir ja siekiama tik užtikrinti, kad pajamų mokesčio atskaitymai būtų pagrįsti. Taigi ja nėra reglamentuojamas atitinkamų valstybių narių apmokestinimo galios paskirstymas, susijęs su pajamomis, atitinkančiomis minėtą atlygį [37]. Žinoma, neatmestina, kad netiesiogiai ši nuostata gali atgrasyti Belgijos mokesčių mokėtojus nuo naudojimosi kitose valstybėse narėse įsteigtų paslaugų teikėjų paslaugomis, taigi galiausiai turėti įtakos mokestinių išteklių paskirstymui minėtoms valstybėms narėms ir Belgijai. Tačiau ši galima netiesioginė pasekmė neleidžia daryti išvados, kad Belgijos teisės aktas pateisinamas būtinybe užtikrinti suderintą apmokestinimo galios paskirstymą valstybėms narėms.

51. Taigi negalima teigti, kad tiesiog *pasyvus* Belgijos mokesčių mokėtojų teisės laisvai teikti paslaugas įgyvendinimas [38] prilygintinas veiksmui, galinčiam pažeisti Belgijos teisę įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje, antraip ši laisvė prarastų savo prasmę [39].

52. Lieka nustatyti, ar Belgijos teisės aktą galima pateisinti būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą bei kovoti su sukčiavimu, mokesčių vengimu ar piktnaudžiavimu.

53. Teisingumo Teismas iš tikrųjų yra pripažinęs, kad būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą savaime gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas [40], kuriuo galima pateisinti laisvių apribojimą. Tačiau akivaizdu, kad 1992 m. CIR 54 straipsniu sugriežtinama mokesčių administratoriaus vykdoma veiklos sąnaudų, kurios gali būti atskaitytos iš pajamų mokesčio, kontrolė.

32 — Minėtas Sprendimas *Oy AA* (54 punktas), kuriame daroma nuoroda į minėtą Sprendimą *Rewe Zentralfinanz* (42 punktas), kuriame, savo ruožtu, daroma nuoroda į minėtus sprendimus *Marks & Spencer* (46 punktas) bei *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (55 ir 56 punktai).

33 — Žr. minėto Sprendimo *Rewe Zentralfinanz* 41 punktą ir Sprendimo *Oy AA* 51 punktą.

34 — Žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 43 ir 51 punktus.

35 — Minėto sprendimo 51 ir paskesni punktai.

36 — Žr. minėto Sprendimo *SGI* 66 punktą.

37 — Žr. minėto Sprendimo *Rewe Zentralfinanz* 42 punktą ir Sprendimo *Jobra* 33 punktą.

38 — Remiantis sąvokomis, kurias vartoja pirmiausia generalinės advokatės Ch. Stix-Hackl savo išvados byloje *Lindmann* (2003 m. lapkričio 13 d. sprendimas, C-42/02, Rink. p. I-13519) 53 punkte ir J. Kokott savo išvados byloje *Presidente del Consiglio dei Ministri* (2009 m. lapkričio 17 d. sprendimas, C-169/08, Rink. p. I-10821) 35 punkte.

39 — Žr. minėto Sprendimo *Rewe Zentralfinanz* 43 punktą.

40 — Žr., be kita ko, 1979 m. vasario 20 d. Sprendimo *Rewe-Zentral*, vadinamojo „Cassis de Dijon“ (120/78, Rink. p. 649) 8 punktą, 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471) 31 punktą, 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Baxter ir kt.* (C-254/97, Rink. p. I-4809) 18 punktą, 2005 m. kovo 15 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier* (C-39/04, Rink. p. I-2057) 24 punktą, 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, Rink. p. I-8203) 47 punktą, 2010 m. spalio 26 d. Sprendimo *Schmelz* (C-97/09, Rink. p. I-10465) 57 punktą ir 2011 m. birželio 30 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.* (C-262/09, Rink. p. I-5669) 41 punktą.

54. Vis dėlto pagrindinis 1992 m. CIR 54 straipsnio tikslas – kovoti su sukčiavimu, mokesčių vengimu ar piktnaudžiavimu ir, konkrečiau kalbant, apsaugoti Belgijos valstybę nuo fiktyvių, nesąžiningų ir neįprastų veiklos sąnaudų deklaravimo praktikos. Nacionalinis teisės aktų leidėjas akivaizdžiai kovoja su tuo griežtindamas atskaitymo kontrolę ir net nustatydamas atskaitymo apribojimą, išskyrus išimtis. Bet iš esmės Belgijos teisės akto teisėtumas nagrinėtinas būtent kaip kovos su Belgijos mokesčių mokėtojų sukčiavimu priemonė [41].

55. Nagrinėjamu atveju galima pripažinti, kad Belgijos teisės aktą galima pateisinti būtinybe kovoti su tam tikromis mokesčių vengimo formomis, konkrečiau kalbant – būtinybe nustatyti atvejus, kai atlygis už fiktyvias paslaugas arba neįprastas atlygis už faktiškai suteiktas paslaugas, kuris, pateiktas kaip veiklos sąnaudos, galinčios, kaip tokios, Belgijoje būti atskaitytos iš pajamų mokesčio, dėl savo neteisėto pobūdžio gali netiesiogiai kliudyti aptariamai valstybei narei įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdytos veiklos atžvilgiu.

56. Taigi kova su mokesčių vengimu, sukčiavimu ar piktnaudžiavimu sudaro patį 1992 m. CIR 54 straipsniu nustatytos specialios sistemos pagrindą, todėl tai pateisinimas, į kurį atsižvelgiant reikia nagrinėti Belgijos teisės akto proporcingumą ar jo konkretaus ir veiksmingo taikymo sąlygas.

57. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad laisvės teikti paslaugas apribojimas gali būti pateisinamas būtinybe kovoti su mokesčių vengimo rizika [42] ir apskritai būtinybe užkirsti kelią piktnaudžiavimui [43], tačiau su atitikties konkretumo kriterijui sąlyga.

58. Ribojamasis nacionalinės teisės aktas atitinka konkretumo sąlygą, jeigu jis konkrečiai skirtas visiškai dirbtiniems, ekonomiškai nepagrįstiems dariniams, kuriais siekiama vien gauti mokesčio lengvatą, išvengti mokesčio arba apeiti nacionalinį mokesčių įstatymą ar išvengti jo taikymo [44], arba jei šiuo aktu konkrečiai siekiama, kad jame nustatyta mokesčio lengvata neapimtų visiškai dirbtinių darinių, skirtų išvengti šio akto taikymo [45].

59. Kaip nurodyta pirmiau, kalbant apie Belgijos teisės akto požymius, juo visiems mokesčių mokėtojams nustatoma pareiga įrodyti sandorių, su kuriais susijęs atlygis gali būti atskaitytas iš pajamų mokesčio kaip veiklos sąnaudos, tikrumą. Tačiau šis reikalavimas, kuris gali būti laikomas elementariu atsižvelgiant į kokios nors mokesčio lengvatos gavimą, taigi savaime galintis užtikrinti siekiamų tikslų įgyvendinimą, nėra ginčo pagrindinėje byloje dalykas.

41 — Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo sprendime dėl šio prašymo kelia ir klausimą dėl 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) reikšmės vertinant Belgijos teisės akto pagrįstumą. Tačiau, nesileidžiant į išsamų nagrinėjimą, nėra neabejotina, kad Direktyva 77/799 pagrįstai taikytina tokiu atveju, kaip antai nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, atsižvelgiant į jos 2 ir 8 straipsnius bei Teisingumo Teismo praktiką. Reikia palyginti, be kita ko, minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 70 ir 71 punktus, Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 65–67 punktus ir Sprendimo *Persche* 61 bei paskesnius punktus. Taip pat žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International* (C-184/05, Rink. p. I-7897) 32 punktą.

42 — Žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695) 26 punktą, 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, Rink. p. I-11779) 37 punktą ir 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409) 50 punktą.

43 — Žr. minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 51 ir 55 punktus, Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 74 punktą, Sprendimo *Jobra* 35 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Tankreederei I* (C-287/10, Rink. p. I-14233) 28 punktą.

44 — Žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 55 punktą, Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 74 punktą, Sprendimo *Jobra* 35 punktą, Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha* 64 punktą, Sprendimo *Glaxo Wellcome* 89 punktą, Sprendimo *Tankreederei I* 28 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305) 165 punktą.

45 — Žr., be kita ko, minėto Sprendimo *ICI* 26 punktą, Sprendimo *Lankhorst-Hohorst* 37 punktą, Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant* 50 punktą, Sprendimo *Marks & Spencer* 57 punktą ir Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 79 punktą, taip pat 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829) 61 punktą.

60. Klausimas, kuris kyla dėl Belgijos teisės akto, – tai klausimas, ar pareiga, nustatyta mokesčių mokėtojams, siekiantiems, kad iš pajamų mokesčio kaip veiklos sąnaudos būtų atskaitytas atlygis už paslaugas, suteiktas asmenų, įsteigtų valstybėse narėse, kuriose apmokestinimo sistema yra daug palankesnė nei Belgijoje, įrodyti sandorių tikrumą ir su jais susijusio atlygio įprastumą, yra pateisinama ir ar, darant prielaidą, kad ši pareiga yra tinkama priemonė pasiekti taip apibrėžtą tikslą, ja neviršijama tai, kas būtina jam pasiekti.

61. Abu reikalavimai, nustatyti 1992 m. CIR 54 straipsnyje, t. y. įrodyti sandorių sąžiningumą ir su jais susijusio atlygio įprastumą, iš esmės gali būti laikomi tinkamomis priemonėmis įgyvendinti tikslą, siekiamą kovojant su mokesčių vengimu, sukčiavimu ar piktnaudžiavimu.

62. Iš tikrųjų reikalaujant, kad mokesčių mokėtojai, siekiantys pasinaudoti mokesčio lengvata, kaip antai pagrindinėje byloje aptariamas veiklos sąnaudų atskaitymas, pateiktų įrodymus, patvirtinančius, jog minėtos sąnaudos susijusios su sąžiningais sandoriais ir neviršija įprastų ribų, neabejotinai siekiama išvengti, kad minėtiems mokesčių mokėtojams pavyktų sumažinti savo apmokestinamąsias pajamas pateikiant fiktyvias ar neįprastai dideles sąskaitas [46].

63. Taigi šiais reikalavimais neginčijamai prisidedama prie kovos su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu. Kaip savo pastabose pabrėžė Portugalijos vyriausybė, šiais reikalavimais siekiama ir atgrasyti mokesčių mokėtojus taikyti apgaulingus metodus imituojant veiksmus ar perdedant, deklaruojant fiktyvius ar išpūstų sąskaitų lydimus sandorius.

64. Tačiau – galiausiai – dar reikia nustatyti, ar šiais reikalavimais neviršijama tai, kas būtina įgyvendinant siekiamus tikslus.

E – *Dėl Belgijos teisės akto proporcingumo*

65. Tam, kad būtų galima bendrai įvertinti Belgijos teisės akto proporcingumą siūlau sugrupuoti įvairias 1992 m. CIR 54 straipsnyje nustatytas sąlygas. Šias sąlygas galima suskirstyti į dvi grupes: pirmąją sudaro sąlygos, kurias gali aiškinti ir taikyti Belgijos mokesčių administratorius, prižiūrimas kompetentingų nacionalinių teismų, ir ji yra suderinama su laisve teikti paslaugas, kaip tai suprantama pagal EB 49 straipsnį, o antrąją – sąlygos, kurios negali būti aiškinimo ir taikymo, suderinamų su šia nuostata, dalykas.

66. Pirmiausia, nustatant mokesčių mokėtojui prievolę įrodyti suteiktų tarpvalstybinių paslaugų sąžiningumą ir su jomis susijusio atlygio įprastumą, 1992 m. CIR 54 straipsnyje nurodomos dvi sąlygos, papildančios nustatytąsias 1992 m. CIR 49 straipsnyje, kuriame įtvirtinta bendroji apmokestinimo sistema. Tačiau šios sąlygos nėra tokios, kurios savaime būtų nepagrįstos atsižvelgiant į siekiamą tikslą – kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, jeigu jas iš tikrųjų tinkamai aiškina ir taiko mokesčių administratorius ir nacionaliniai teismai, nors jos ir skiriasi nuo nustatytųjų pirmiausia 1992 m. CIR 53 straipsnio 10 punkte.

46 — Kaip savo pastabose pažymėjo Komisija ir Belgijos vyriausybė, iš parengiamųjų įstatymo, kuriuo nustatytas 1992 m. CIR 54 straipsnis, dokumentų matyti, kad šia nuostata buvo siekiama užkirsti kelią veiksmams, kuriais Belgijos bendrovės galėtų fiktyviai sumažinti savo mokesčio bazę, deklaruodamos atlygį už paslaugas, kurių joms iš tikrųjų nesuteikė bendrovės, besinaudojančios palankesne apmokestinimo sistema.

67. Be to, nors 1992 m. CIR 54 straipsniu aiškiai neužtikrinama [47], kad nustačius, jog su tarpvalstybine paslauga susijęs atlygis yra neįprastas, teisė į atskaitymą nesuteikiama tik dėl dalies, viršijančios sumą, dėl kurios būtų susitarta įprastomis konkurencijos sąlygomis [48], vis dėlto teismų praktika šiuo atžvilgiu, atrodo, yra pakitusi [49]. Taigi ir šiuo klausimu Belgijos teisės aktą būtų galima laikyti suderinamu su EB 49 straipsniu, su sąlyga, kad mokesčių administratorius ir nacionaliniai teismai neleistų atskaityti tik atsižvelgdami į minėtoje Teisingumo Teismo praktikoje nustatytas ribas [50].

68. Galiausiai panašiai būtų galima manyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi rūpintis, jog mokesčių mokėtojui nustatyta prievolė įtikinti mokesčių inspektorių aptariamų paslaugų tikrumu ir sąžiningumu, būtų taikoma tinkamai, prireikus nubrėždamas naudojimosi šiais vertinimo įgaliojimais ribas. Kaip teismo posėdyje pabrėžė Komisija, mokesčių administratoriaus atliekama sandorių tikrumo ir sąžiningumo kontrolė šiuo atžvilgiu turi būti apribota draudimu kaip nors kištis į įmonės valdymą.

69. Jei keblumai, kurių kyla dėl 1992 m. CIR 54 straipsnio, galėtų apsiriboti šiais trimis dalykais, būtų galima daryti išvadą, jog – su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atlieka tikrinimą, susijusį su nacionalinės teisės aiškinimu ir taikymu atsižvelgiant į Sąjungos teisę – Belgijos teisės aktas yra proporcingas juo siekiamam tikslui. Tačiau dėl 1992 m. CIR 54 straipsnio nuostatų kyla ir kitų keblumų, kurių negalima nepaisyti.

70. Pagrindinė su 1992 m. CIR 54 straipsniu susijusi problema atsižvelgiant į laisvę teikti paslaugas, kaip tai suprantama pagal EB 49 straipsnį, yra tai, kad jam trūksta konkretumo arba, kitaip tariant, kad jo taikymo sritis yra visa apimanti.

71. Iš tikrųjų, kaip minėta, 1992 m. CIR 54 straipsniu Belgijos mokesčių mokėtojui, siekiančiam, kad kaip veiklos sąnaudos būtų atskaitytas atlygis už paslaugas, suteiktas ūkio subjektų, įsteigtų kitose valstybėse narėse, kur apmokestinimo sistema daug palankesnė nei Belgijoje, nustatyta pareiga, nesant jokių objektyvių įtarimų dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo, nuolat įrodinėti visų taip suteiktų paslaugų sąžiningumą ir su jomis susijusio atlygio įprastumą. Taigi 1992 m. CIR 54 straipsniu Belgijos mokesčių administratorius atleidžiamas nuo įpareigojimo pateikti bent pirminį sukčiavimo, mokesčių vengimo ar piktnaudžiavimo įrodymą bei įtvirtinamas bendrasis įtarimas dėl sukčiavimo [51] ir bendroji sukčiavimo, mokesčių vengimo ar piktnaudžiavimo prezumpcija [52].

72. Šiuo atžvilgiu aišku, kad jei 1992 m. CIR 54 straipsnis būtų taikomas tik konkrečiomis aplinkybėmis, pavyzdžiui, kai mokesčių mokėtoją ir paslaugų teikėją, įsteigtą kitoje valstybėje narėje, kurioje apmokestinimo sistema daug palankesnė nei Belgijoje, sieja tarpusavio priklausomybės ryšys [53], būtų lengviau konstatuoti, kad šiuo straipsniu neviršijama tai, kas būtina dėl pagrindinio tikslo, kurio

47 — Pirmiausia iš minėto 1992 m. CIR komentaro 54/28 punkto, kuriame cituojamas seniai priimtas teismo sprendimas (1963 m. vasario 12 d. *Cour de cassation* sprendimas *SA Oftri*, Bull. 411, p. 1758), matyti, kad nustačius, jog atitinkamos išlaidos neįprastai didelės, jas *visas*, o ne tik įprastą sumą viršijančią jų dalį, reikia atimti iš bendrųjų išlaidų.

48 — Ištiestosios rankos principas iš tikrųjų yra tinkamas kriterijus atskirti dirbtinius darinius nuo tikrų ekonominių sandorių – pakartojant pasakymą, kurį vartoja generalinis advokatas L. A. Geelhoed savo išvados minėtoje byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 66 punkte ir generalinė advokatė J. Kokott savo išvados minėtoje byloje *SGI* 68 punkte. Dėl šio principo įgyvendinimo visų pirma žr. minėto Sprendimo *SGI* 71 ir 72 punktus. Taip pat žr. 2007 m. gruodžio 10 d. Komisijos komunikatą Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje (COM(2007) 785 galutinis, p. 5 ir 6).

49 — Taip teigia Komisija, remdamasi 1966 m. lapkričio 27 d. *Cour de cassation* sprendimu, kuriame buvo persvarstyta 1963 m. vasario 12 d. sprendime padaryta išvada.

50 — Dėl konkretaus siauro aiškinimo pavyzdžio žr., be kita ko, minėtą Sprendimą *SGI* (75 punktas).

51 — Žr. 2009 m. liepos 9 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* (C-397/07, Rink. p. I-6029) 30 punktą.

52 — Žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 50 punktą, Sprendimo *ICI* 26 punktą, Sprendimo *X ir Y* 62 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA* (C-451/05, Rink. p. I-8251) 91 punktą.

53 — Nagrinėjamu atveju iš minėto 1992 m. CIR komentaro 54/26 punkto matyti, kad, kaip teismo posėdyje pažymėjo SIAT, 1992 m. CIR 54 straipsnis taikomas neatsižvelgiant į jokį paslaugų teikėjo ir jų gavėjo tarpusavio priklausomybės ryšį.

juo teisėtai siekiama [54]. Taip pat aišku, kad 1992 m. CIR 54 straipsnis tokiomis aplinkybėmis taikomas, ir tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tačiau tarpusavio priklausomybės ryšio egzistavimas yra tik viena aplinkybė, kurios galimas buvimas tam tikru atveju neleidžia susiaurinti visa apimančios 1992 m. CIR 54 straipsnio taikymo srities, panaikinti jos konkretumo trūkumo.

73. Belgijos mokesčių mokėtojo padėtis sudėtinga dar ir dėl to, kad jis neturi jokios informacijos apie tai, kurios valstybės narės apmokestinimo sistema yra daug palankesnė nei Belgijos. Taigi jis, ketindamas naudotis kitoje valstybėje narėje įsteigto asmens paslaugomis, yra priverstas pats įvertinti, ar šios valstybės narės apmokestinimo sistema yra daug palankesnė nei Belgijos, kad nustatytų, kuriai veiklos sąnaudų atskaitymo sistemai bus priskirtas, todėl jo padėtis tampa teisiškai nesaugi. Pridurtina ir tai, kad nepaprastai sunku tiksliai nustatyti atvejus, kuriems taikytinas prieveiksmis „daug“. Žinoma, keblumų, kylančių iš šio teisinio nesaugumo, galėtų nelikti, jei Belgijos mokesčių administratorius sudarytų apmokestinimo sistemų, kurios yra daug palankesnės nei Belgijos apmokestinimo sistema, sąrašą ir kurios gali patekti į 1992 m. CIR 54 straipsnio taikymo sritį. Tačiau tokios praktikos nėra laikomasi. Be to, bet kuriuo atveju, atrodo, labai sunku numatyti visus galimus tokios nuostatos taikymo atvejus.

74. Apibendrindamas manau, kad net jei galima pripažinti, jog kai kurie aptariamo Belgijos teisės akto požymiai yra suderinami su Sąjungos teise, juo visu nustatomas neproporcingas ir todėl nepagrįstas laisvės teikti paslaugas apribojimas.

VI – Išvada

75. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į *Cour de cassation* pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės teisės akto nuostata, kaip antai pagrindinėje byloje aptariamas Belgijos 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 54 straipsnis, pagal kurią veiklos sąnaudos nėra atskaitomos iš pajamų mokesčio tais atvejais, kai jos atitinka atlygį už paslaugas, suteiktas asmens, įsteigto kitoje valstybėje narėje, kurioje jis nėra apmokestinamas pajamų mokesčiu arba apmokestinamas pagal daug palankesnę apmokestinimo sistemą nei apmokestinančiojoje valstybėje narėje, nebent mokesčių mokėtojas įrodo, kad šis atlygis susijęs su faktiškais ir sąžiningais sandoriais bei neviršija įprastų ribų, nors paprastai, jei nėra susiklosčiusios tokios aplinkybės, veiklos sąnaudos iš pajamų mokesčio yra atskaitomos.

54 — Kaip minėtame savo 2007 m. gruodžio 10 d. komunikate pabrėžė Komisija, „nacionalinėse kovos su piktnaudžiavimu taisyklėse gali būti numatyti „saugaus prieglobsčio“ kriterijai, skirti tokioms situacijoms, kai yra labai didelė piktnaudžiavimo tikimybė [taisyklėse gali būti apibrėžti „saugaus uosto“ kriterijai, leidžiantys nustatyti atvejus, kuriais labiausiai tikėtina, kad piktnaudžiaujama]“. Ji priduria, kad „nustatant pagrįstus galimus kriterijus [pagrįstus prezumpcijos kriterijus] padedama proporcingai taikyti nacionalines kovos su piktnaudžiavimu priemones, nes taip ne tik pagerinamas mokesčių mokėtojų teisinis tikrumas [saugumas], bet ir palengvinamas mokesčių inspekcijų darbas“. Tačiau, kaip toliau pažymi Komisija, kovos su piktnaudžiavimu priemonės neturi būti taikomos per plačiai, priešingai – tik tais atvejais, kai trūksta komercinio pagrindimo.