TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. birželio 17 d.*

Byloje C-105/08

dėl 2008 m. kovo 6 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl valstybės įsipareigojimų neįvykdymo

**Europos Komisija,** atstovaujama R. Lyal ir M. Afonso, nurodžiusių adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

**Portugalijos Respubliką,** atstovaujamą L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leitão bei C. Guerra Santos,

atsakovę,

* Proceso kalba: portugalų.

palaikomą

**Lietuvos Respublikos,** atstovaujamos D. Kriaučiūno ir V. Kazlauskaitės-Švenčionienės,

įstojusios į bylą šalies,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. vasario 11 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2010 m. kovo 25 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

**Sprendimą**

1 Šiuo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismo konstatuoti, kad finansų institucijoms ne rezidentėms sumokėtas palūkanas daugiau apmokestinusi nei finansų institucijoms Portugalijos rezidentėms sumokėtas palūkanas, Portugalijos Respublika apribojo kitų valstybių narių bei 1992 gegužės 2 d. Europos Ekonominės Erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas) šalių rezidenčių finansų institucijų hipotetinių paskolų ir kitų formų paskolų paslaugų teikimo laisvę ir todėl neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 49 straipsnį, EB 56 straipsnį bei EEE susitarimo 36 ir 40 straipsnius.

**Teisinis pagrindas**

2 Pagal Portugalijos pelno mokesčio kodekso (*Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas*), kuris buvo įgyvendintas 1988 m. lapkričio 30 d. Įstatyminiu dekretu Nr. 442-B/88, iš dalies pakeistu 2005 m. gruodžio 7 d. Įstatyminiu dekretu Nr. 211/2005 (2005 m. gruodžio 7 d. *Diário da República I*, A serija, Nr. 2344, toliau – PMK), 4 straipsnio 2 dalį užsienyje įsikūrę juridiniai asmenys ir kiti subjektai turi mokėti pelno mokestį (toliau – PM) tik nuo šalyje gautų pajamų. Pagal PMK 4 straipsnio

3 dalies c punktą tarp pajamų yra ir skolininko, kuris gyvena, turi registruotą buveinę Portugalijos teritorijoje arba ten yra perkėlęs įmonės valdymą, sumokėtos palūkanos arba mokėjimai, kurie priskiriami šioje valstybėje įsteigtoms nuolatinėms buveinėms.

3 Nesant susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – SDAI), pagal PMK 80 straipsnio 2 dalies c punktą tokioms pajamoms taikomas 20 % tarifas.

4 Aptariamas PM pagal PMK 88 straipsnio 1 dalį, 3 dalies b punktą ir 5 straipsnį yra taikomas kaip galutinis mokestis prie šaltinio.

5 SDAI sudaromi tarp Portugalijos Respublikos ir kitų Europos Sąjungos valstybių narių bei EEE susitarimo šalių, juose pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) pavyzdinės konvencijos 11 straipsnį numatoma, valstybė narė, kurioje yra pajamų šaltinis, šioms pajamoms taiko nuo 10 % iki 15 % tarifą. Pagal PMK 90-A straipsnio 1 dalį tokiu atveju mokesčio prie pajamų šaltinio pareiga apsiriboja atitinkama PM dalimi. Kalbant apie dvi valstybes, su kuriomis Portugalijos Respublika nėra sudariusi SDAI, t. y. Kipro Respublika ir Lichtenšteino kunigaikštystė, šis tarifas sudaro 20 %.

6 Proceso šalys neginčija, kad ne rezidenčių finansų institucijų iš palūkanų gautos pajamos sumažina bruto pajamų sumą, o finansų institucijų rezidenčių gautos pajamos iš palūkanų įskaičiuojamos į jų apmokestinamąjį pelną. Apskaičiuojant šį pelną atimamos patirtos išlaidos. Pagal PMK 80 straipsnio 1 dalį šis pelnas apmokestinamas standartiniu 25 % tarifu. Portugalijos Respublikos teigimu, galima tvirtinti, kad antruoju

atveju mokestis taikomas palūkanų neto sumai, kuri, konkrečiai kalbant, gali atitikti skirtumą tarp gautų palūkanų ir palūkanų, sumokėtų tretiesiems asmenims už suteiktą būtiną paskolų sandoriams sudaryti kapitalą.

**Ikiteisminė procedūra ir procesas Teisingumo Teisme**

7 2005 m. kovo 21 d. Komisija išsiuntė Portugalijos Respublikai oficialų pranešimą, kuriame atkreipė jos institucijų dėmesį į tai, jog daugiau apmokestindama hipotekines palūkanas, gautas finansų institucijų ne rezidenčių, nei gautas rezidenčių, ši valstybė narė apribojo užsienio finansų institucijų teikiamas hipotekinių paslaugų ir kitų rūšių paskolų paslaugų teikimą, taip neįvykdydama savo pareigos pagal EB 49 straipsnį ir EB 56 straipsnį bei EEE susitarimo 36 ir 40 straipsnius.

8 Kadangi Portugalijos Respublikos atsakymas neįtikino Komisijos, ši 2005 m. gruodžio 19 d. šiai valstybei pateikė motyvuotą nuomonę, kurioje per du mėnesius nuo šios nuomonės gavimo nurodė priimti būtinas priemones dėl atitikties.

9 2006 m. vasario 24 d. Portugalijos Respublika atsakė, kad laikysis savo požiūrio, pagal kurį PMK atitinka Bendrijos teisę ir bet kuriuo atveju yra pateisinamas nacionalinės mokesčių sistemos vidine darna bei logika. Be to, pagal Komisijos ginamą sprendimo

būdą finansų institucijoms ne rezidentėms reikėtų atskleisti informaciją, reikalingą jų neto pajamoms nustatyti. Tačiau šios informacijos kontrolė sukeltų akivaizdžių sunkumų Portugalijos mokesčių administratoriui.

10 Komisija, nepatenkinta Portugalijos Respublikos atsakymu, nusprendė pareikšti šį ieškinį.

11 2008 m. rugpjūčio 4 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Lietuvos Respublikai buvo leista įstoti į bylą Portugalijos Respublikos pusėje.

**Dėl ieškinio**

*Šalių argumentai*

12 Komisija tvirtina, kad nors mokesčio tarifas, taikomas finansų institucijų ne rezidenčių pajamoms, yra mažesnis negu taikomas panašioms finansų institucijų rezidenčių pajamoms, pirmųjų Portugalijoje patiriama grynoji mokesčių našta yra didesnė, nes, priešingai nei rezidentės, jos negali atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų tiesiogiai su vykdoma veikla susijusių veiklos išlaidų. Toks skirtumas vertinant yra, taip pat tai matyti iš 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann* (C-443/06, Rink. p. I-8491, 35–38 punktai), finansų institucijų ne rezidenčių diskriminacija.

13 Aptariami teisės aktai, kuriuose numatytas mokesčio prie šaltinio tarifas nuo 10 % iki 20 %, taikomas Portugalijoje gautų bruto palūkanų sumai, atgraso visas užsienio kredito institucijas nuo paslaugų teikimo Portugalijoje, bent jau jeigu jų atitinkamų sandorių pelno marža nėra daug didesnė nei mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas. Atsižvelgiant į labai konkurencinį tarptautinių finansų rinkų pobūdį, bendros valiutos euro zonoje sukurtą kontekstą ir panašų palūkanų tarifo lygį daugelyje valstybių narių, labai mažai tikėtina, kad užsienio finansų institucijai pasiseks gauti didesnę nei 10 % pelno maržą. Be to, siekiant atkurti lygybę su finansų institucijomis rezidentėmis, kurių mokesčių našta yra 25 % nuo neto pajamų, reikėtų, kad finansų institucijų ne rezidenčių pelno marža būtų keturis kartus didesnė nei finansų institucijų rezidenčių už atitinkamą Portugalijoje vykdomą veiklą.

14 Komisijos teigimu, šiuo atveju negali būti pagrįstai tvirtinama, kad finansų institucijos ne rezidentės ir rezidentės yra objektyviai panašioje padėtyje. Iš tiesų iš Teisingumo Teismo praktikos ir, konkrečiau kalbant, iš 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933, 27 punktas) bei 2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, Rink. p. I-1425, 24 punktas), matyti, kad veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su valstybėje narėje ne rezidento, gaunančio apmokestinamąsias pajamas šioje valstybėje narėje, vykdoma veikla, srityje rezidentai ir ne rezidentai yra panašioje padėtyje, todėl šios išlaidos iš esmės turi būti įtraukiamos į apskaitą šioje valstybėje, nes joje rezidentai apmokestinami atsižvelgiant į neto pajamas, t. y. atskaičius šias išlaidas. Pagal minėtą Sprendimą *Hollmann* (50 ir 51 punktai), atsižvelgiant į nediskriminavimo principą, be kita ko, reikalaujama, kad jei tas pats mokestis taikomas rezidentams ir ne rezidentams, pastarųjų pajamos neturi būti apmokestinamos didesniu tarifu nei taikomas rezidentams, o apmokestinamoji vertė neturi būti platesnė nei numatyta rezidentams. Finansų institucijoms ne rezidentėms bent jau turi būti leidžiama atskaityti palūkanų sumą, kurią turi sumokėti tretiesiems asmenims už kapitalą, naudojamą paskolų sandoriams, sudaromiems Portugalijoje.

15 Komisija taip pat teigia, kad, priešingai nei tvirtina Portugalijos Respublika, rezidavimo valstybė sutartimis ar vienašalėmis priemonėmis, skirtomis išvengti dvigubo apmokestinimo, neprivalo nustatyti mokesčių naštos, kurią galiausiai patirs investuotojas. Atvirkščiai, valstybė narė, kurios teisės aktuose numatyta diskriminacija, turi ją panaikinti. Be to, šiuo atveju Portugalijos Respublikos argumentai nėra svarbūs, nes šios valstybės narės taikomas pajamų prie mokesčio šaltinio lygis yra toks aukštas, kad gali absorbuoti visą paskolos sandorio, sudaryto normaliomis rinkos sąlygomis, pelną.

16 Galiausiai, kalbant apie argumentą, pagal kurį šioje byloje aptariamo vertinimo skirtumas pateisinamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, t. y. pirma, išsaugoti diskrecijos apmokestinti pasidalijimą tarp valstybių narių ir, antra, kovoti su mokesčių vengimu, Komisija tvirtina, be kita ko, kad yra kitų priemonių, būtent numatytų 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 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), leidžiančių valstybėms narėms pasiekti bendrojo intereso privalomųjų pagrindų tikslus, laikantis proporcingumo principo.

17 Dublike Komisija pabrėžė, kad taramias įsipareigojimų neįvykdymas yra ne realių situacijų, pavyzdžiui, nurodytų šiame procese, egzistavimas, bet galiojančios nacionalinės nuostatos, kurias taikant atsiranda akivaizdus finansų institucijų rezidenčių ir ne rezidenčių vertinimo mokesčių atžvilgiu skirtumas, nepalankus pastarosioms.

18 Komisija pripažino, kad neįmanoma nustatyti, kurią kapitalo dalį, gautą iš trečiųjų asmenų, subjektas naudojo finansuoti individualius paskolų sandorius atitinkamoje valstybėje narėje. Tačiau ji tvirtina, kad neįmanoma apskaičiuoti šio subjekto gautų

neto pajamų sumos apmokestinimo tikslais valstybėje, kurioje yra pajamų šaltinis. Šiuo atveju pakaktų, kad Portugalijos Respublika leistų mokesčių mokėtojui iš šios valstybės narės teritorijoje gautų bruto pajamų atimti išlaidas, kurių paprastai patiria tas pats mokesčių mokėtojas, kad gautų panašias pajamas rezidavimo valstybėje, atitinkančią sumą. Tam, kad finansų institucijos ne rezidentės neatskaitytų vidutinių išlaidų, kurias valstybė, kur yra pajamų šaltinis, gali laikyti per didelėmis, ta valstybė gali apriboti galimybę atskaityti išlaidas nustatydama fiksuotą maksimalią sumą, pavyzdžiui, pagal bankų rezidentų patirtą vidutinę išlaidų sumą už panašias operacijas. Bet kuriuo atveju sunkumas priskirti konkrečias išlaidas tam tikroms specialioms pajamos, nėra tinkama priežastis pateisinti ne rezidentų bruto pajamų apmokestinimą valstybėje, kur yra šių pajamų šaltinis, apmokestinimą ar didesnės mokesčių naštos taikymą šioms pajamoms, palyginti su panašioms mokesčių mokėtojų rezidentų gautoms pajamoms tenkančia našta.

19 Portugalijos Respublika tvirtina, kad Komisijos nurodytas diskriminacinis vertinimas pagrįstas vien prezumpcija. Kadangi Komisija neįrodė tariamo įsipareigojimų neįvykdymo egzistavimo, jos ieškinį reikia atmesti.

20 Ši valstybė narė aiškina, kad net jei atsižvelgiant į finansinių sandorių specifines aplinkybes egzistuotų finansų institucijų rezidenčių ir ne rezidenčių gautų palūkanų apmokestininimo skirtumai, šis vertinimo skirtumas nėra diskriminuojantis ir neapriboja laisvių pagal EB 49 straipsnį, EB 56 straipsnį ir EEE susitarimo 36 ir 40 straipsnius.

21 Iš tiesų finansų institucijų rezidenčių ir ne rezidenčių situacija nėra objektyviai panaši taip, kad skirtingas vertinimas, susijęs Portugalijos teritorijoje gautų palūkanų apmokestinamąja verte, būtų pateisinamas. Šis skirtumas atsiranda dėl specialaus finansinių sandorių pobūdžio ir paslaugų, susijusių su paskolomis, teikimo, bei susijęs su faktu, jog paprastai neįmanoma nustatyti būdingo ryšio tarp patirtų išlaidų bei gautų pajamų ir kiekvieno sandorio atveju negalima priskirti gauto pelno finansavimui panaudotoms lėšoms. Taigi finansų institucijų ne rezidenčių gautų palūkanų mokestinė vertė turi būti skaičiuojama pagal bruto pajamas, o finansų institucijų rezidenčių pajamos apmokestinamos pagal neto pajamas. Kadangi, kalbant apie pastarąsias, bus įskaičiuotos visos jų pajamos, nepaisant vietos, kur tos pajamos gautos, taip pat įmanoma įskaičiuot visas patirtas išlaidas.

22 Portugalijos Respublika taip pat teigė, kad bet kuriuo atveju turi būti laikoma, jog ginčijamus teisės aktus pateisina bendrojo intereso privalomieji pagrindai. Šiuo atžvilgiu ji nurodo apmokestinimo diskrecijos pasidalijimo išsaugojimą, mokesčių teritorinio principo paisymą ir kovą su mokesčių vengimu.

23 Triplike ši valstybė narė, be kita ko, priduria: kadangi Komisija sutinka, jog neįmanoma nustatyti, kurią kapitalo dalį subjektas konkrečiai panaudojo finansuoti paskolų sandorius atitinkamoje valstybėje, „teisinis darinys“, kuriuo paremti Komisijos argumentai, viršija tai, kas leistina pagal Bendrijos teisę.

24 Pagal Komisijos ginamą sistemą numatoma finansų institucijų ne rezidenčių pajamoms taikyti abstraktų ir dirbtinį atskaitymą, o tai reiškia, kad sandorių rezultatai visiškai neatitinka realių konkrečių ūkio subjektų ne rezidentų neto pajamų. Be to, tokioje sistemoje, priešingai nei Komisijos nurodytoje teismo praktikoje, nėra jokio ryšio tarp į apskaitą įtrauktų išlaidų ir veiklos, kurios metu gautos apmokestinamosios pajamos. Iš to matyti, kad šioje byloje aptariamo teisės akto atžvilgiu subjektai rezidentai ir ne rezidentai nėra objektyviai panašioje padėtyje.

25 Lietuvos Respublika, įstojusi į bylą Portugalijos Respublikos pusėje, mano, kad tam, jog būtų galima nustatyti, ar egzistuoja finansų institucijoms ne rezidentėms nepalankus skirtingas vertinimas, reikia atsižvelgti ne tik į apmokestinimą valstybėje, kurioje yra pajamų šaltinis, bet ir apmokestinimą aptariamo subjekto rezidavimo valstybėje. Tačiau šiuo atveju Komisija apsiribojo vertinimo pagal Portugalijos teisės aktus tyrimu ir neatsižvelgė į šių subjektų rezidavimo valstybių teisės aktų poveikį jų galimybei ir norui teikti paslaugas Portugalijos teritorijoje. Todėl reikia daryti išvadą, kad Komisija nenustatė tariamo įsipareigojimų neįvykdymo egzistavimo.

*Teisingumo Teismo vertinimas*

26 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, kalbant apie procedūrą dėl įsipareigojimų nevykdymo pagal EB 226 straipsnį, Komisija turi nustatyti, ar egzistuoja tariamas įsipareigojimų neįvykdymas. Būtent ji turi pateikti Teisingumo Teismui būtinas tikrintinas šio įsipareigojimų neįvykdymo egzistavimo faktines aplinkybes, nesiremdama jokia prezumpcija (žr., be kita ko, 1989 m. spalio 5 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 290/87, Rink. p. 3083, 11 ir 12 punktus ir 2010 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-241/08, Rink. p. I-1697, 22 punktas).

27 Šiuo atveju siekdama įrodyti, kad pagal Portugalijos teisės aktus, kurių atžvilgiu nebuvo ginčijama, kad pagal juos subjektai rezidentai ir ne rezidentai buvo vertinami skirtingai PM atžvilgiu, subjektai ne rezidentai apmokestinami daugiau, Komisija remiasi aritmetiniu pavyzdžiu, pagrįstu prielaida, kad aptariamo subjekto gauta pelno marža šiame pavyzdyje yra 10 %.

28 Kaip matyti iš generalinės advokatės išvados 31 punkte pateiktos lentelės ir remiantis plačiau šios išvados 37–39 punktuos išaiškintais motyvais, ši pelno marža yra svarbiausia, kai reikia nagrinėti, ar tokie teisės aktai, kokie aptariami šioje byloje, sukuria didesnį subjektų ne rezidentų apmokestinimą, o mokesčio tarifas nėra vienintelis faktorius, į kurį reikia atsižvelgti šiuo atžvilgiu.

29 Kadangi, pirma, aptariamą apskaičiavimą, kuris, pačios Komisijos teigimu, yra „teorinis“, ginčijo Portugalijos Respublika, remdamasi tuo, kad prielaida, kuria jis pagrįstas, nesusijusi su realybe, ir, antra, vyriausybė pateikė kitą skaičiavimo būdą, pagrįstą kita pelno marža, iš kurio darytina išvada, kad subjektai rezidentai daugiau apmokestinami, šiuo atveju, kaip generalinė advokatė nurodė išvados 40 punkte, Komisija turėjo nustatyti, ar skaičiai, kuriais pagrįstas šis skaičiavimas, atitinka ekonominę realybę. Taigi Komisija būtent turėjo pateikti statistinius duomenis arba tokius, kurie susiję su palūkanų už bankų paskolas dydžiu ir refinansavimo sąlygomis, kad būtų įrodytas skaičiavimo patikimumas.

30 Todėl reikia konstatuoti, kad šioje byloje Komisija nei per procedūrą raštu, nei per posėdį ir net aiškiai paprašius Teisingumo Teismui nepateikė jokio galutinio įrodymo, leidžiančio nustatyti, kad skaičiai, kuriais ji grindžia savo argumentus, iš esmės yra realūs ir kad pateiktas aritmetinis pavyzdys nėra vien hipotetinis.

31 Šiomis aplinkybėmis reikia nuspręsti, kad šioje byloje Komisija neįrodė tariamo Portugalijos Respublikos įsipareigojimų neįvykdymo.

32 Todėl Komisijos ieškinys turi būti atmestas.

**Dėl bylinėjimosi išlaidų**

33 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Portugalijos Respublika reikalavo padengti bylinėjimosi išlaidas, o Komisija pralaimėjo, tai pastaroji turi jas padengti. Pagal to paties reglamento 69 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą į bylą įstojusi Portugalijos Respublikos pusėje Lietuvos Respublika turi padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

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

**1. Atmesti ieškinį.**

**2. Priteisti iš Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas.**

**3. Lietuvos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.