TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. liepos 13 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — SESV 56 straipsnis — Laisvė teikti paslaugas — Ribojimai — Mokesčių teisės aktai — Gautų palūkanų apmokestinimas — Skirtingas požiūris į finansų įstaigas rezidentes ir finansų įstaigas nerezidentes“

Byloje C-18/15

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

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

prieš

Fazenda Pública

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

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

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Brisal – Auto Estradas do Litoral SA ir KBC Finance Ireland*, atstovaujamos advokatų J. Lampreia, R. Seabra Moura ir F. Antas,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva ir M. Rebelo,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.C. Halleux, N. Zimmer ir M. Jacobs,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning ir M. Wolff,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir P. Guerra e Andrade,

* Proceso kalba: portugalų.

susipažinęs su 2016 m. kovo 17 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

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

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

Teisinis pagrindas

Portugalijos teisė

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

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

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

Portugalijos Respublikos ir Airijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

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

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

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

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

<…>“

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

7 2004 m. rugsėjo 30 d. *Brisal* sudarė 262 726 055 EUR vertės išorinio finansavimo sutartį, pavadintą *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, siekiant užtikrinti visos veiklos, patenkančios į anksčiau su Portugalijos valstybe sudarytos koncesijos sutarties taikymo sritį, įvykdymą. Ši išorinio finansavimo sutartis buvo sudaryta su bankų konsorciumu; kai kurie iš šių bankų rezidavo tik Portugalijos teritorijoje.

8 2005 m. kovo 29 d. į šį konsorciumą buvo įtrauktos kitos finansų įstaigos, įskaitant KBS, perdavus teises ir pareigas pagal sutartį.

9 Kalbant apie sutarties dalį, susijusią su KBC, pažymėtina, kad *Brisal* išskaičiavo prie šaltinio ir Portugalijos valstybei sumokėjo 59 386 EUR sumą kaip pelno mokestį. Ši suma buvo apskaičiuota atsižvelgiant į palūkanas, mokėtinas KBC nuo 2005 m. rugsėjo mėn. iki 2007 m. rugsėjo mėn., kurių suma buvo 350 806,07 EUR.

10 2007 m. rugsėjo 28 d. *Brisal* ir KBC dėl šio apmokestinimo pateikė administracinį skundą kompetentingai mokesčių inspekcijai grįsdama tuo, kad minėtas apmokestinimas prieštarauja SESV 56 straipsniui.

11 Šį skundą atmetus *Brisal* ir KBC pateikė skundą *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* (Sintros administracinis ir mokesčių teismas, Portugalija); jis taip pat buvo atmestas. Tas teismas nusprendė, kad iš 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) matyti, jog vien dėl to, kad nacionalinės teisės aktuose numatytas skirtingas požiūris į bendroves rezidentes ir bendroves nerezidentes atsižvelgiant į pareigą išskaičiuoti pelno mokestį prie šaltinio, nėra pažeidžiamas vienodo požiūrio principas, nes šių dviejų bendrovių kategorijų padėtis nėra objektyviai panaši. Be to, minėtas teismas pridūrė, kad Teisingumo Teismas jau yra atmetęs Europos Komisijos Portugalijos Respublikai pareikštą ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo; tas ieškinys buvo grindžiamas tais pačiais motyvais, kokius nurodė *Brisal* ir KBC nagrinėjant ginčą pagrindinėje byloje.

12 Grįsdamos *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas, Portugalija) pateiktą apeliacinį skundą *Brisal* ir KBC teigia, kad finansų įstaigų nerezidenčių Portugalijoje gautos palūkanos apmokestinamos prie šaltinio taikant 20 % galutinį tarifą arba mažesnį tarifą, jeigu taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis; tarifas taikomas bendrosioms pajamoms, nors, kalbant apie finansų įstaigų rezidenčių gautas palūkanas, kurioms nėra taikomas mokestis prie šaltinio, pažymėtina, kad apmokestinama jų grynoji vertė 25 % tarifu. Taigi finansų įstaigoms nerezidentėms tenka didesnė mokesčių našta nei finansų įstaigoms rezidentėms, o tai prieštarauja laisvei teikti paslaugas ir laisvam kapitalo judėjimui, atitinkamai numatytiems SESV 56 ir 63 straipsniuose.

13 *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas) pažymi, kad ginčas pagrindinėje byloje susijęs su laisve teikti paslaugas ir kad ribojamasis poveikis laisvam kapitalo judėjimui ir mokėjimų laisvei tėra tiesioginė ir natūrali galimų laisvės teikti paslaugas ribojimų pasekmė. Taigi reikia išnagrinėti tik tai, ar CIRC 80 straipsnio 2 dalies c punktas atitinka SESV 56 straipsnį, kaip jį išaiškino Teisingumo Teismas 2003 m. birželio 12 d. Sprendime *Gerritse*

(C-234/01, EU:C:2003:340), 2006 m. spalio 3 d. Sprendime *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630) ir 2007 m. vasario 15 d. Sprendime *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 To teismo teigimu, sprendžiant šią bylą reikia remtis ne 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), o veikiau 2003 m. birželio 12 d. Sprendimu *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340). Tačiau, nors pastarojo sprendimo loginis pagrindas gali būti laikomas panašiu į naudojamą pagrindinėje byloje, Teisingumo Teismas konkrečiai nusprendė dėl tarpvalstybinių palūkanų mokėjimų apmokestinimo, kiek tai susiję su finansų įstaigomis.

15 Taigi lieka neatsakyta į klausimą, ar finansų įstaigų rezidenčių ir nerezidenčių padėtis yra panaši ir ar taikant atitinkamą apmokestinimą tiek vienų, tiek kitų atveju reikia atsižvelgti į suteiktų paskolų finansavimo išlaidas ar į išlaidas, tiesiogiai susijusias su jų vykdoma ekonomine veikla, ir, jei taip, kiek skirtingas turi būti tas apmokestinimas, kad būtų galima padaryti išvadą, jog įstaigos nerezidentės faktiškai vertinamos nepalankiau nei įstaigos rezidentės. Ši problema taip pat nebuvo išspręsta 2010 m. birželio 17 d. Sprendime Komisija / Portugalija (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 Tokiomis aplinkybėmis *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 56 straipsniu draudžiami vidaus teisės aktai, pagal kuriuos finansų įstaigų, kurios nėra Portugalijos rezidentės, šios šalies teritorijoje gautos palūkanos apmokestinamos galutiniu 20 % mokesčiu prie šaltinio (arba mažesniu, jeigu egzistuoja dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija), taikomu bruto pajamoms, be galimybės atskaityti veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su vykdoma finansine veikla, nors finansų įstaigoms rezidentėms išmokėtos palūkanos įtraukiamos į bendras apmokestinamąsias pajamas ir apskaičiuojant pelno mokestį atskaitomos su vykdoma veikla susijusios išlaidos, o taip apskaičiuotoms neto pajamoms taikomas bendras 25 % tarifas?

2. Ar tas draudimas galioja ir tuo atveju, kai nustatoma, kad finansų įstaigų rezidenčių mokesčio bazę sudarančioms pajamoms, atskaičius iš jų palūkanoms uždirbti patirtas finansavimo išlaidas arba ekonomiškai tiesiogiai su šiomis pajamomis susijusias išlaidas, taikomas mokestis arba mokestis, kuris gali būti joms taikomas, yra didesnis nei tas, kuris įstaigų nerezidenčių bruto pajamoms taikomas prie šaltinio?

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

Dėl prejudicinių klausimų

17 Visų pirma reikia konstatuoti, jog atsižvelgiant į tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės klostėsi iki 2009 m. gruodžio 1 d., t. y. prieš įsigaliojant ESV sutarčiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašomas išaiškinimas turi būti laikomas susijusiu su EB 49 straipsniu, o ne su SESV 56 straipsniu.

18 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, pirma, ar EB 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos finansų įstaigų nerezidenčių pajamos iš šalies viduje gautų palūkanų apmokestinamos mokesčiu prie šaltinio be

galimybės atskaityti veiklos išlaidas, nors finansų įstaigoms rezidentėms nėra taikomas toks mokestis prie šaltinio ir jos gali atskaityti veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su vykdoma finansine veikla, ir, antra, kaip reikia nustatyti šias išlaidas.

19 Siekiant atsakyti į šiuos klausimus pirmiausia reikia išnagrinėti, ar EB 49 straipsniu draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos mokestis prie šaltinio taikomas finansų įstaigų nerezidenčių atlygiui, nors finansų įstaigoms rezidentėms mokamam atlygiui toks mokestis netaikomas. Antra, svarbu išsiaiškinti, ar aplinkybė, kad finansų įstaigos nerezidentės, priešingai negu finansų įstaigos rezidentės, negali atskaityti veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su aptariama finansine veikla, yra apribojimas, kaip jis suprantamas pagal tą nuostatą, ir, jeigu taip, ar toks apribojimas gali būti pateisinamas. Galiausiai reikia nustatyti, ar vidutinės palūkanų normos, kaip antai nurodytos nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, gali būti laikomos veiklos išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su aptariama finansine veikla.

20 Kalbant apie pirmąjį iš šių aspektų, reikia pažymėti, jog iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pats šį prašymą pateikęs teismas mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo skirtingo požiūrio nelemia nei skirtingų apmokestinimo technikų taikymas, nei atsisakymas finansų įstaigoms nerezidentėms suteikti galimybę atskaityti veiklos išlaidas, nors finansų įstaigos rezidentės turi tokią galimybę. Be to, Teisingumo Teismo pateiktoje bylos medžiagoje nėra jokios kitos informacijos, susijusios su šiuo pirmuoju prašymo priimti prejudicinį sprendimą aspektu.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

31 Šiuo klausimu pažymėtina, jog, pirma, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šį prašymą pateikusiam teismui nurodytas pateisinimas susijęs su palankesnio mokesčio tarifo taikymu finansų įstaigoms nerezidentėms, nei taikomas finansų įstaigoms rezidentėms.

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

33 Remiantis tuo, darytina išvada, jog laisvės teikti paslaugas ribojimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negali būti pateisinamas aplinkybe, kad finansų įstaigoms nerezidentėms taikomas mažesnis mokesčio tarifas nei finansų įstaigoms rezidentėms.

34 Antra, vykstant procesui Teisingumo Teisme Portugalijos Respublika tvirtino, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai pateisinami reikalavimu išsaugoti darnų valstybių narių mokestinės kompetencijos paskirstymą, siekiu užkirsti kelią dvigubam pagrindinėje byloje aptariamų veiklos išlaidų atskaitymui ir būtinybe užtikrinti mokesčio surinkimo veiksmingumą.

35 Pirma, kalbant apie darnų valstybių narių mokestinės kompetencijos paskirstymą, reikia priminti, jog Teisingumo Teismas yra aiškiai pripažinęs, kad valstybių narių mokestinės kompetencijos paskirstymo išsaugojimas yra teisėtas tikslas ir kad Europos Sąjungos lygmeniu nesant suvienodinimo ar suderinimo priemonių valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo mokestinės kompetencijos paskirstymo kriterijus, siekdamos pašalinti dvigubą apmokestinimą (2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 42 punktas).

36 Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad, kai valstybės narės naudojasi šia laisve ir sudarydamos dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nustato priskyrimo kriterijus, kad būtų paskirstyta mokestinė kompetencija, jos turi paisyti vienodo požiūrio principo ir Sąjungos pirminėje teisėje užtikrinamų judėjimo laisvių (šiuo klausimu žr. 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 37 punktą).

37 Kaip savo išvados 59–62 punktuose pažymėjo generalinė advokatė, šioje byloje nėra jokių duomenų, kuriais remiantis būtų galima paaiškinti, kaip mokestinės kompetencijos paskirstymu reikalaujama, kad finansų įstaigos nerezidentės turi būti vertinamos ne taip palankiai kaip finansų įstaigos rezidentės, kiek tai susiję su veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su jų apmokestinamosiomis pajamomis toje valstybėje narėje, atskaitymu.

38 Antra, dėl siekio užkirsti kelią dvigubam veiklos išlaidų atskaitymui, kuris gali būti siejamas su kova su sukčiavimu mokesčių srityje, pakanka pažymėti, kad be jokių paaiškinimų remdamasi tik tuo, jog galbūt egzistuoja rizika, kad atitinkamos išlaidos gali būti atskaitytos antrą kartą paslaugų teikėjo rezidavimo valstybėje, ir nenurodydama, kaip tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, galiojusios 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų srityje (OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeistos 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, 2004, p. 30) nuostatos nebūtų leidusios išvengti šios rizikos, Portugalijos vyriausybė nesudarė galimybės Teisingumo Teismui įvertinti šio argumento apimties (šiuo klausimu žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 52 punktą).

39 Trečia, dėl būtinybės užtikrinti mokesčio surinkimo veiksmingumą reikia priminti, jog, nors Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad toks tikslas yra privalomas bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti laisvės teikti paslaugas apribojimą (žr., be kita ko, 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 35 ir 36 punktus ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 39 punktą), taip pat reikia, kad šio apribojimo taikymas būtų tinkamas užtikrinti užsibrėžto tikslo pasiekimą ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 36 punktas).

40 Dėl ribojimo, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, reikia konstatuoti, kad jis nėra būtinas pelno mokesčio surinkimo veiksmingumui užtikrinti.

41 Kaip savo išvados 70–72 punktuose pažymėjo generalinė advokatė, pirmiausia reikia pabrėžti, jog Portugalijos Respublikos pateiktas argumentas, kad ribotai apmokestinamiems asmenims suteikus galimybę atskaityti veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su šios valstybės narės teritorijoje suteiktomis paslaugomis, nacionalinėms mokesčių institucijoms tektų administracinė našta, taip pat *mutatis mutandis* taikomas neribotai apmokestinamiems asmenims.

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

43 Galiausiai, paslaugų teikėjas turi nuspręsti, ar, jo nuomone, verta investuoti išteklius į dokumentų, skirtų veiklos išlaidų, kurias jis prašo atskaityti, tikrumui ir faktinei sumai, rengimui ir vertimui patvirtinti.

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

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

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

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

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

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

50 Iš tiesų niekas netrukdo atitinkamoms mokesčių institucijoms reikalauti iš nerezidento pateikti įrodymų, kurių, jų nuomone, reikia siekiant įvertinti, ar tenkinamos išlaidų atskaitymo sąlygos, numatytos nagrinėjamuose teisės aktuose, ir ar dėl to reikia suteikti prašomą atskaitą ar ne (pagal analogiją žr. 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 54 punktą ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 55 punktą).

51 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, jog Portugalijos vyriausybė nepateikė jokių duomenų dėl priežasčių, kurios galėtų trukdyti nacionalinėms mokesčių institucijoms atsižvelgti į finansų įstaigų nerezidenčių pateiktus įrodymus.

52 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris nagrinėja pagrindinę bylą ir yra atsakingas už sprendimo priėmimą, turi nagrinėdamas tą bylą nustatyti, pirma, kurios iš KBC deklaruotų išlaidų gali būti laikomos veiklos išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su atitinkama finansine veikla, kaip tai suprantama pagal nacionalinės teisės aktus, ir, antra, kokia bendrųjų išlaidų dalis gali būti laikoma tiesiogiai susijusia su šia veikla (pagal analogiją žr. 2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 26 punktą).

53 Šiuo klausimu reikia pridurti, kad nebent pagal nacionalinės teisės aktus finansų įstaigoms rezidentėms, apskaičiuojant patirtas finansavimo išlaidas, leidžiama taikyti palūkanų normas, kaip antai nurodytas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo trečiajame prejudiciniame klausime, šis teismas esant tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, negali atsižvelgti į šias normas.

54 Iš tiesų šios palūkanų normos tėra vidutinės normos, taikomos vykdant tarpbankinį finansavimą, ir neatitinka faktiškai patiriamų finansavimo išlaidų. Be to, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, pagrindinėje byloje nagrinėjama paskola buvo finansuojama ne tik lėšomis, pasiskolintomis iš KBC patronuojančiosios bendrovės ir kitų bankų, bet ir KBC klientų įdėtomis lėšomis.

55 Todėl, atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip:

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

— EB 49 straipsniu draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos paprastai apmokestinamos finansų įstaigų nerezidenčių pajamos iš gautų palūkanų atitinkamos valstybės narės viduje joms nesuteikiant galimybės atskaityti veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su atitinkama veikla, nors tokia galimybė pripažįstama finansų įstaigoms rezidentėms;

— nacionalinis teismas, remdamasis savo nacionaline teise, turi įvertinti, kokios veiklos išlaidos turi būti laikomos tiesiogiai susijusiomis su atitinkama veikla.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

56 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

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

EB 49 straipsniu draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos paprastai apmokestinamos finansų įstaigų nerezidenčių pajamos iš gautų palūkanų atitinkamos valstybės narės viduje joms nesuteikiant galimybės atskaityti veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su atitinkama veikla, nors tokia galimybė pripažįstama finansų įstaigoms rezidentėms.

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

Parašai.