

Kohtuasi C-290/04

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

versus

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

EMÜ asutamislepingu artikkel 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) ja EMÜ asutamislepingu artikkel 60 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 60, muudetuna EÜ artikkel 50) – Maksuõigusnormid – Tulumaks – Mitteresidendi poolt teenuste osutamine kunstilise tegevuse raames – Maksu kinnipidamise põhimõte – Teenuste osutaja, kellel ei ole liikmesriigi kodakondsust

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid*

(EMÜ asutamislepingu artikkel 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) ja artikkel 60 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 60, muudetuna EÜ artikkel 50))

2. *Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid*

(EMÜ asutamislepingu artikkel 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) ja artikkel 60 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 60, muudetuna EÜ artikkel 50))

3. *Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid*

(EMÜ asutamislepingu artikkel 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) ja artikkel 60 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 60, muudetuna EÜ artikkel 50))

4. *Teenuste osutamise vabadus – Asutamislepingu sätted – Isikuline kohaldamisala*

(EMÜ asutamislepingu artikkel 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49))

1. EMÜ asutamislepingu artiklit 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) ja EMÜ asutamislepingu artiklit 60 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 60, muudetuna EÜ artikkel 50) tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksu kinnipidamise menetlust kohaldatakse tasule, mis on makstud selle liikmesriigi mitteresidentidest teenuste osutajatele, kus teenused osutati, samas kui selle liikmesriigi residentidest teenuste osutajatele makstud tasule sellist kinnipidamist ei kohaldata, ning mis näevad ette sellise teenuste saaja vastutuse tekkimise, kes pidi maksu kinni pidama, kuid ei teinud seda.

Kindlasti võivad sellised õigusnormid mõjutada teenuste saajaid loobuma teises liikmesriigis asuvate teenuste osutajate poole pöördumast ning kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, mis on EMÜ asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 põhimõtteliselt keelatud.

Selliseid õigusnorme õigustab siiski vajadus tagada tulumaksu sissenõudmise tõhusus. Kui maksuvõlgade sissenõudmise vallas puudub vastastikust haldusabi reguleeriv ühenduse direktiiv või muu akt, siis maksu kinnipidamise menetlus ja seda tagav vastutuse kord kujutavad endast õiguspärast ja asjakohast vahendit tagamaks maksustavast riigist väljaspool asuva isiku tulude maksustamist ning vältimaks seda, et asjaomased tulud jäävad maksustamata nii elukohariigis kui ka teenuste osutamise riigis. Muu hulgas kujutavad maksu kinnipidamise kohaldamine ja maksu kinni pidama kohustatud teenuste saaja vastutuse võimalik kohaldamine, mis on tulumaksu sissenõudmise tehnika vältimatu tagajärg ja mis võimaldab vajaduse korral maksu kinnipidamata jätmist karistada, endast proportsionaalset vahendit tagamaks maksustava riigi maksuvõla sissenõudmine.

(vt punktid 33–39, resolutiivosa punkt 1)

2. EMÜ asutamislepingu artikliga 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) ja EMÜ asutamislepingu artikliga 60 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 60, muudetuna EÜ artikkel 50) on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad selle, et teenuste saaja, kes maksab mitteresidentist teenuste osutajale tasu, arvab maksu kinnipidamisel maha teenuste osutaja ettevõtluskulud, millest teenuste osutaja on talle teada andnud ja mis on otseselt seotud tema tegevusega liikmesriigis, kus teenust osutati, samas kui selles liikmesriigis asuvate teenuste osutajate puhul maksustatakse tulumaksuga vaid pärast ettevõtluskulude mahaarvamist alles jäänud netotulud.

Selles osas ei oma tähtsust, et oli olemas tagasimaksmiskord, mis võimaldas mitteresidentidest teenuseosutajate ettevõtluskulusid tagantjärele arvesse võtta. Osas, milles sellise menetluse algatamine toob kaasa täiendavaid haldus- ja majandusliku iseloomuga kulutusi ning see on teenuste osutaja suhtes vältimatu, kujutavad asjaomased maksuõigusnormid endast teenuste osutamise vabadusele piirangut, mis on EMÜ asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 keelatud.

Nende sätetega ei ole aga vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksu kinnipidamise menetluses arvatakse maha vaid sellised ettevõtluskulud, mis on otseselt seotud maksustatava tulu aluseks oleva tegevusega liikmesriigis, kus teenust osutati ja millest teises liikmesriigis asuv teenuste osutaja on tasu maksjale teada andnud, ning mille kohaselt võib ettevõtluskulusid, mis ei ole nimetatud majandustegevusega otseselt seotud, vajaduse korral arvesse võtta hilisema tagasimaksmise menetluse raames.

(vt punktid 46, 47, 49, 52, resolutiivosa punkt 2)

3. EMÜ asutamislepingu artikliga 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) ja EMÜ asutamislepingu artikliga 60 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 60, muudetuna EÜ artikkel 50) ei ole vastuolus see, et Saksamaa Liitvabariigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel topeltnmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingu alusel Saksmaal tegutsevatele mitteresidentist teenuseosutajale kohaldatavat maksuvabastust võib tasu maksja poolt maksu kinnipidamise menetluses, hilisemas maksuvabastuse või tagasimaksmise menetluses või tasu maksja vastu algatatud vastutuse tuvastamise menetluses arvesse võtta vaid siis, kui pädev maksuamet on andnud maksuvabastuse tõendi, mis tõendab nimetatud lepingus selles osas sätestatud tingimuste täitmist.

Selline meede kujutab endast EMÜ asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 tagatud teenuste osutamise vabaduse piirangut. See piirang on siiski õigustatud maksu kinnipidamise menetluse tõrgeteta toimimise tagamiseks. On oluline, et tasu maksja võib maksu kinni pidamata jätta ainult siis, kui ta on kindel, et teenuseosutaja vastab maksmisest vabastamise tingimustele. Tasu maksjalt ei saa nõuda, et ta ise omal algatusel selgitaks igal konkreetsel juhul välja, kas

asjaomane tulu on või ei ole topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud. Lõpuks võib asjaolu, et tasu maksjal lubatakse ühepoolset end kinnipidamisest vabastada, seada temapoolse vea korral ohtu tasu saaja maksustamise.

(vt punktid 58–61, resolutiivosa punkt 2)

4. EMÜ asutamislepingu artiklit 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) tuleb tõlgendada nii, et seda ei kohaldata kolmanda riigi kodanikust teenuste osutajale.

EMÜ asutamisleping näeb ette – kuna nõukogu ei ole nimetatud asutamislepingu artikli 59 teises lõigus ette nähtud võimalust veel kasutanud –, et teenuste osutamise vabadust puudutavaid sätteid kohaldatakse siis, kui on täidetud järgmised tingimused. Ühelt poolt peab teenuse osutamine toimuma ühenduse piires ja teiselt poolt peab teenuse osutaja olema liikmesriigi kodanik ja asuma ühes ühenduse liikmesriigis. Sellest tuleneb, et EMÜ asutamisleping ei laiene nimetatud sätete osas kolmanda riigi kodanikest teenuste osutajale, isegi kui viimased asuvad ühenduse piires ning kui tegemist on ühendusesisese teenuste osutamisega.

(vt punktid 67–69, resolutiivosa punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

3. oktoober 2006(*)

EMÜ asutamislepingu artikkel 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) ja EMÜ asutamislepingu artikkel 60 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 60, muudetuna EÜ artikkel 50) – Maksuõigusnormid – Tulumaks – Mitteresidendi poolt teenuste osutamine kunstilise tegevuse raames – Maksu kinnipidamise põhimõte – Teenuste osutaja, kellel ei ole liikmesriigi kodakondsust

Kohtuasjas C-290/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 28. aprilli 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. juuli 2004, menetluses

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

versus

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas ja J. Makarczyk, kohtunikud J.-P. Puissochet, R. Schintgen, P. Kriš, U. Lõhmus, E. Levits (ettekandja) ja A. Ó Caoimh,

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 6. juuli 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, esindajad: *Rechtsanwalt* A. Cordewener, *Rechtsanwalt* H. Grams ja *belastingadviseur* D. Molenaar,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma, U. Forsthoff ja A. Tiemann,
- Belgia valitsus, esindaja: E. Dominkovits,
- Hispaania valitsus, esindaja: F. Díez Moreno,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. de Bellis,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. Jackson, keda abistasid G. Barling, QC, ja *barrister* J. Stratford,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja B. Eggers,

olles 16. mai 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EMÜ asutamislepingu artikli 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) ja EMÜ asutamislepingu artikli 60 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 60, muudetuna EÜ artikkel 50) tõlgendamist.

2 Taotlus esitati FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (edaspidi „Scorpio”) ja Finanzamt Hamburg-Eimsbütteli vahelises vaidluses seoses tulumaksuga, mida nimetatud äriühing olid kohustatud Saksamaal 1993. aasta eest maksma.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 EMÜ asutamislepingu artikkel 58 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 58, muudetuna EÜ artikkel 48) sätestab:

„Äriühingud, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, võrdsustatakse käesoleva peatüki sätete kohaldamise korral füüsiliste isikutega, kes on liikmesriikide kodanikud.

[...]”

4 Selle asutamislepingu artikkel 59 näeb ette:

„Järgnevate sätete kohaselt kaotatakse üleminekuperioodil ühenduse piires järk-järgult teenuste osutamise vabaduse piirangud liikmesriikide kodanike suhtes, kes asuvad mõnes teises ühenduse

riigis kui isik, kellele teenuseid pakutakse.

Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal kvalifitseeritud häälteenamusega kohaldada käesoleva peatüki sätteid kolmanda riigi kodanike suhtes, kes osutavad teenuseid ja asuvad ühenduse piires.”

5 Nimetatud asutamislepingu artikkel 60 sätestab:

„Teenustena mõistetakse käesolevas lepingus tavaliselt tasulist tegevust niivõrd, kuivõrd see ei ole reguleeritud kaupade, kapitali ja isikute vaba liikumist käsitlevate sätetega.

Teenuste hulka kuuluvad eelkõige:

- a) tööstuslik tegevus;
- b) kaubanduslik tegevus;
- c) käsitöönduslik tegevus;
- d) vabakutseline tegevus.

Ilma et see piiraks asutamisõigust käsitleva peatüki sätete kohaldamist, võib teenust osutav isik ajutiselt jätkata oma tegevust riigis, kus seda teenust osutatakse, samadel tingimustel, mis see riik on seadnud oma kodanikele.”

6 EMÜ asutamislepingu artikkel 66 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 66, muudetuna EÜ artikkel 55) on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevas peatükis käsitletud küsimuste puhul kohaldatakse artiklite 55–58 sätteid.”

A – Siseriiklikud õigusnormid

7 Saksa tulumaksuseadus (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG”) redaktsioonis, mis tuleneb 25. veebruari 1992. aasta maksu muutmise seadusest (Steueränderungsgesetz, *BGBI.* 1992 I, lk 297) ja mis oli põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal jõus, sätestab § 1 lõikes 4, et füüsilised isikud, kelle elukoht ega peamine elukoht ei ole Saksamaal, on – välja arvatud erandid, mida põhikohtuasja raames ei käsitleta – tulumaksu osas piiratud maksukohustusega, kui nad saavad EStG § 49 mõttes tulu selles liikmesriigis. EStG § 49 lõike 1 punkti 2 alapunkti d kohaselt kuuluvad nimetatud tulu hulka kultuuri, kunsti vms seotud teenuste eest nimetatud riigis saadud ärilist laadi tulud, hoolimata sellest, kellele neid tulusid makstakse.

8 EStG § 50a lõike 4 esimese lause punkt 1 näeb ette, et piiratud maksukohustusega isikutel maksustatakse sellist tüüpi tulusid maksu kinnipidamise teel. Kinnipidamise määr on 15% tulu kogusummalt. EStG § 50a lõike 4 kolmanda, viienda ja kuuenda lause kohaselt ei saa maha arvata ettevõtluskulusid. Samuti kuulub piiratud maksukohustusega ettevõtja tulu hulka käibemaks Saksamaal osutatud teenustelt.

9 Tulumaks tuleb tasuda tasu maksmisel tasu saajale. Tasu maksja peab EStG § 50a lõike 5 esimese ja teise lause kohaselt sel ajal maksu kinni pidama piiratud maksukohustusega tasu saaja eest, kes on see isik, kes peab maksu maksuma (maksukohustuslane).

10 Nimetatud tasu maksja peab pädevale Finanzamtile tasuma möödunud kvartalis kinni peetud maksu hiljemalt sellele kvartalile järgneva kuu kümnendal päeval. EStG § 50a lõike 5 kolmanda ja viienda lause kohaselt on tasu maksja maksu kinnipidamise ja tasumise eest

vastutav. Välja arvatud erandid, mida käesolevas asjas ei kohaldata, peetakse EStG § 50 lõike 5 ette nähtud kinnipidamise lõplikkust arvestades piiratud maksukohustusega isikute tulumaksu tasutuks, kui see on kinni peetud.

11 Lisaks sellele sätestab EStG § 50d topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamisega seotud erinormid.

12 EStG § 50d lõike 1 esimene lause sätestab, et kui tulusid, millele EStG § 50a alusel kohaldatakse kinnipidamist, ei saa sellise lepingu kohaselt maksustada, tuleb siiski kohaldada tasu maksja poolt kinnipidamise sätteid, ilma et see piiraks lepingu kohaldamist. Ainult siis, kui Bundesamt für Finanzen (föderaalne maksuamet) tõendab taotluse alusel, et topeltmaksustamise vältimise lepingus selle kohta esitatud tingimused on täidetud, ei ole nimetatud tasu maksja kooskõlas EStG § 50d lõike 3 esimeses lauses ette nähtud vabastamise menetlusega kohustatud maksu kinni pidama. Kui Bundesamt für Finanzeni välja antud tõend vabastamise kohta puudub, peab tasu maksja maksu kinni pidama.

13 EStG § 50d lõike 1 esimese lause kohaselt ei kaota tasu saaja siiski õigust talle topeltmaksustamise vältimise lepinguga antud maksuvabastusele. Vastupidi, EStG § 50d lõike 1 teise lause kohaselt tuleb asjaomasele isikule kinnipeetud ja makstud maks nimetatud lepingus ette nähtud osas tema taotlusel tagastada.

14 EStG § 50d lõike 1 viimase lause kohaselt ei või juhul, kui kinnipidamata jätmise tõttu on tasu maksja osas algatatud vastutuse tuvastamise menetlus, tasu maksja selle menetluse raames tugineda tasu saajale topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenevatele õigustele.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt ei kuulunud põhikohtuasjas vaatluse all olevad kunstiga seotud teenuste osutamise tulud maksustamisele mitte Saksamaal, vaid ainult Madalmaades – vastavalt Saksamaa Liitvabariigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel tulu-, kapitali- ja teiste erinevate maksude topeltmaksustamise vältimiseks ning muude maksuküsimuste reguleerimiseks 16. juunil 1959 sõlmitud lepingule (*BGBI.* 1960 II, lk 1782, edaspidi „Saksa-Madalmaade maksuleping“).

16 Lõpuks tuleb võrdluseks kirjeldada teenuseosutaja olukorda, kelle elukoht või peamine elukoht on Saksamaal ning kellel on seetõttu selles liikmesriigis tulumaksu osas täielik maksukohustus.

17 Sellisel teenuseosutajal on üldine kohustus esitada tuludeklaratsioon tulumaksumäära kindlaksmääramise menetluses. Kuna teenuseosutajale tasu maksja ei pea maksu kinni pidama, on välistatud, et ta on vastutav maksu kinnipidamata jätmise eest. Tasu maksja ei ole vastutav ka tasu saaja poolt tasumisele kuuluva tulumaksu osas.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

18 Scorpio, kelle asukoht on Saksamaal, on kontsertide korraldamisega tegelev äriühing. 1993. aastal sõlmis ta lepingu füüsilise isikuga, kes tegutses nime Europop all ja kes andis äriühingu käsutusse muusikakollektiivi. Sel ajal asus Europop Madalmaades ning tal ei olnud elukohta, peamist elukohta ega tegutsemiskohta Saksamaal. Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob välja, et talle ei ole teada Europopi kodakondsus.

19 1993. aasta esimeses ja kolmandas kvartalis maksis Scorpio Euroopile viimase poolt osutatud teenuste eest kokku 438 600 Saksa marka. Scorpio ei pidanud sellelt summalt EStG § 50a lõike 4 esimese lause punkti 1 kohaselt maksu kinni, kuigi Europop ei olnud talle esitanud EStG § 50d lõike 3 esimeses lauses nimetatud maksuvabastuse tõendit.

20 Pärast seda, kui pädev maksuamet sai sellest teada, kohaldas ta Scorpio suhtes vastutust ning kohustas 21. märtsi 1997. aasta maksuteatega teda tasuma 70 395,30 Saksa marga suuruse summa, mis vastas maksusummale, mida Scorpio oleks pidanud Euroopile makstud tasu osas kinni pidama ehk 15% tasu brutosummast.

21 Scorpio esitas selle maksuteate peale Finanzamt Hamburg-Eimsbüttelile vaide, mis jäeti rahuldamata. Finanzgericht Hamburg, kelle poole põhikohtuasja hageja pärast seda pöördus, jättis kaebuse samuti rahuldamata, kuna Scorpio ei esitanud EStG § 50d lõike 2 esimeses lauses nõutud maksuvabastuse tõendit.

22 Scorpio esitas Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse, milles ta palus tühistada Finanzgerichti otsuse ja vaidlustatud maksuteate.

23 Oma kassatsioonkaebuse toetuseks toob Scorpio esiteks välja selle, et EStG § 50a lõike 4 kuues lause on vastuolus EÜ asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 selles osas, milles see välistab ettevõtluskulude mahaarvamise kinnipidamisele kuuluvast summast. See tuleneb Euroopa Kohtu 12. juuni 2003. aasta otsusest kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933).

24 Teiselt poolt see, et EStG § 50d lõike 1 neljas lause takistab isikul, kelle suhtes võib EStG § 50a lõike 5 viienda lause alusel vastutust kohaldada, tugineda tasu saajale ? käesoleval juhul Euroopile ? Saksa-Madalmaade maksulepingu alusel kohaldatavale maksuvabastusele, on samuti EÜ asutamislepinguga vastuolus.

25 Bundesfinanzhof kahtleb, milline tõlgendus anda EÜ asutamislepingu artiklitele 59 ja 60, arvestades maksu kinnipidamise põhimõtet ning selle alusel Finanzamti poolt algatatud vastutuse tuvastamise menetluse ulatust. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et põhikohtuasja lahendus sõltub eelkõige sellest, kas nimetatud artiklitele antud tõlgendus oleks sama siis, kui teenuste osutamise ajal ei oleks Europop olnud mõne liikmesriigi kodanik.

26 Neil tingimustel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud artiklitega on vastuolus see, kui 1993. aasta redaktsioonis kehtinud 1990. aasta [EStG] § 50a lõike 5 viienda lause alusel võib Saksamaal asuv tasu maksja vastutust kohaldada selle pärast, et ta jättis teises Euroopa Liidu liikmesriigis (antud juhul Madalmaad) asuvale tasu saajale, kellel on liikmesriigi kodakondsus, tasu maksmisel EStG § 50a lõikes 4 ette nähtud kinnipeetava maksu võtmata, samas kui Saksamaal tulumaksu osas täieliku maksukohustusega (Saksa kodanik) tasu saajale tehtavate maksete suhtes EStG § 50a lõikes 4 sätestatud maksu kinnipidamist ei kohaldata, ning seetõttu ei teki tasu maksjal maksu kinnipidamata jätmise või ebapiisava kinnipidamise tõttu vastutust?

2. Kas vastus esimesele küsimusele oleks teistsugune, kui teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuv tasu saaja ei oleks teenuste osutamise ajal mõne liikmesriigi kodanik?

3. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav:

a) kas EÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et tasu maksja peab maksu

kinnipidamisel vastavalt EStG § 50a lõikele 4 mahaarvamise eesmärgil arvesse võtma teises liikmesriigis asuva tasu saaja ettevõtluskulusid, mis on majanduslikult seotud nõudeõiguse aluseks oleva tegevusega Saksamaal, kuna – nagu ka Saksa kodanike puhul – maksustatakse tulumaksuga vaid netotulud, millest on ettevõtluskulud eelnevalt maha arvatud?

b) kas EÜ asutamislepingu artiklite 59 ja 60 rikkumise vältimiseks piisab sellest, kui EStG § 50a lõikes 4 ette nähtud maksu kinnipidamise menetluses võetakse mahaarvamise eesmärgil arvesse vaid neid ettevõtluskulusid, mis on majanduslikult seotud nõudeõiguse aluseks oleva tegevusega Saksamaal, mida teises liikmesriigis asuv tasu saaja on tasu maksjale osutanud, ning hilisemal tagasimaksmisel võib arvesse võtta võimalikke muid ettevõtluskulusid?

c) kas EÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud artiklitega on vastuolus see, kui EStG § 50a lõike 4 koosmõjus § 50d lõikega 1 kohases maksu kinnipidamise menetluses ei arvestata Madalmaades asuvale tasu saajale [Saksa-Madalmaade maksu]lepingu alusel antavat maksuvabastust Saksamaal, ning seda arvestatakse alles hilisemas maksuvabastuse või tagasimaksmise menetluses, kusjuures tasu maksja ei saa vastutuse tuvastamise menetluses tugineda maksuvabastusele, samas kui Saksa kodanike saadud tulust ei peeta maksu kinni, mistõttu ei teki ka vastutust seoses tulumaksu kinnipidamata jätmisega või ebapiisava kinnipidamisega?

d) kas vastused kolmanda küsimuse punktidele a?c oleksid teistsugused, kui teises liikmesriigis asuv tasu saaja ei ole teenuse osutamise ajal Euroopa Liidu liikmesriigi kodanik?"

Eelotsuse küsimused

27 Kõigepealt tuleb märkida, et arvestades seda, et põhikohtuasja aluseks olevad asjaolud toimusid enne 1. novembrit 1993, st enne 7. veebruaril 1992 Maastrichtis sõlmitud Euroopa Liidu lepingu jõustumist, puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotlus EMÜ asutamislepingu artiklite 59 ja 60 tõlgendamist.

Esimene küsimus

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimeses küsimuses sisuliselt seda, kas EMÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksu kinnipidamise menetlust kohaldatakse tasule, mis on makstud selle liikmesriigi mitteresidentidest teenuste osutajatele, kus teenused osutati, samas kui selle liikmesriigi residentidest teenuste osutajatele makstud tasule sellist kinnipidamist ei kohaldata. Nimetatud kohus palub Euroopa Kohtul samuti otsustada selliste sätete tagajärje üle, milleks on teenuste saajale tekkinud vastutus selle eest, et ta ei pidanud kinni maksu, olles kohustatud seda tegema.

29 Põhikohtuasjas vaatluse all olevate õigusnormidega kehtestatakse erinev maksustamisviis vastavalt sellele, kas teenuste osutaja asub Saksamaal või mõnes muus liikmesriigis.

30 Selles osas tuleb kõigepealt sedastada, et kuigi otseste maksude valdkond ei kuulu kehtiva ühenduse õiguse kohaselt ühenduse pädevusse, peavad liikmesriigid siiski teostama oma pädevust ühenduse õigust järgides (vt eelkõige 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C?279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I?225, punkt 21).

31 Seejärel tuleb meelde tuletada, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale nõuab EMÜ asutamislepingu artikkel 59 igasuguste teenuste vaba liikumise piirangute kaotamist, mis on kehtestatud selle tõttu, et teenuste osutaja asub teises liikmesriigis kui see, kus teenuseid osutatakse (4. detsembri 1986. aasta otsus kohtuasjas 205/84: komisjon vs. Saksamaa, EKL

1986, lk 3755, punkt 25, ja 26. veebruari 1991. aasta otsus kohtuasjas C?180/89: komisjon vs. Itaalia, EKL 1991, lk I?709, punkt 15).

32 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt antakse EMÜ asutamislepingu artikliga 59 õigusi mitte ainult teenuste osutajale endale, vaid ka nimetatud teenuste saajale (vt eelkõige 31. jaanuari 1984. aasta otsus liidetud kohtuasjades 286/82 ja 26/83: Luisi ja Carbone, EKL 1984, lk 377; 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C?204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I?249; 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C?158/96: Kohll, EKL 1998, lk I?1931; 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C?224/97: Ciola, EKL 1999, lk I?2517, ja 26. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C?294/97: Eurowings Luftverkehr, EKL 1999, lk I?7447).

33 Käesoleval juhul, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on välja toonud, võib teenuste saaja kohustus pidada teise liikmesriigi residentist teenuste osutajale makstud tasult maksu kinni ning ka see, et vajaduse korral võib teenuste saajal tekkida vastutus, mõjutada selliseid äriühinguid nagu Scorpio loobuma teises liikmesriigis asuvate teenuste osutajate poole pöördumast.

34 Sellest tuleneb, et sellised õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, mis on EMÜ asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 põhimõtteliselt keelatud.

35 Nagu märkused esitanud valitsused, komisjon ja kohtujurist oma ettepanekus õigesti märgivad, õigustab siiski selliseid õigusnorme vajadus tagada tulumaksu sissenõudmise tõhusus.

36 Maksu kinnipidamise menetlus ja seda tagav vastutuse kord kujutavad endast õiguspärast ja asjakohast vahendit tagamaks maksustavast riigist väljaspool asuva isiku tulude maksustamist ning vältimaks seda, et asjaomased tulud jäävad maksustamata nii elukohariigis kui ka teenuste osutamise riigis. Selles osas tuleb meelde tuletada, et põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal, s.o 1993. aastal ei reguleerinud ükski ühenduse direktiiv ega muu toimikus toodud akt vastastikust haldusabi Madalmaade Kuningriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel maksuvõlgade sissenõudmise vallas.

37 Lisaks kujutab maksu kinnipidamise kohaldamine endast proportsionaalset vahendit tagamaks maksustava riigi maksuvõla sissenõudmine.

38 Sama kehtib maksu kinni pidama kohustatud teenuste saaja vastutuse võimaliku kohaldamise suhtes, mis võimaldab vajaduse korral maksu kinnipidamata jätmist karistada. Kuna see vastutus on tulumaksu sissenõudmise tehnika vältimatu tagajärg, siis see aitab samuti proportsionaalselt tagada sissenõudmise tõhusust.

39 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et EMÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus:

– siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksu kinnipidamise menetlust kohaldatakse tasule, mis on makstud selle liikmesriigi mitteresidentidest teenuste osutajatele, kus teenused osutati, samas kui selle liikmesriigi residentidest teenuste osutajatele makstud tasule sellist kinnipidamist ei kohaldata;

– siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette sellise teenuste saaja vastutuse tekkimise, kes pidi maksu kinni pidama, kuid ei teinud seda.

Teine küsimus

40 Kuna see küsimus põhineb samal eeldusel kui kolmanda küsimuse punkt d, st sellel, et tasu

saaja on kolmanda riigi kodanik, siis uuritakse seda viimati nimetatud küsimusega koos.

Kolmanda küsimuse punkt a

41 Bundesfinanzhof esitab Euroopa Kohtule küsimuse, kas EMÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad selle, et teenuste saaja, kes maksab mitteresidendist teenuste osutajale tasu, arvab maksu kinnipidamisel maha selle teenuste osutaja ettevõtluskulud, mis on majanduslikult seotud tegevusega liikmesriigis, kus teenust osutati, samas kui selles liikmesriigis asuvate teenuste osutajate puhul maksustatakse vaid pärast ettevõtluskulude mahaarvamist alles jäänud netotulud.

42 Kõigepealt tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba otsustanud küsimuse üle, kas EÜ asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 on vastuolus siseriiklikud maksuõigusnormid, mis üldreeglina võtavad mitteresidentide maksustamise puhul arvesse brutotulusid ilma ettevõtluskulusid maha arvamata, samas kui residentide puhul maksustatakse netotulusid, millest on maha arvatud ettevõtlustulud (eespool viidatud kohtuotsus Gerritse, punkt 55).

43 Eespool viidatud kohtuotsuses Gerritse sedastas Euroopa Kohus kõigepealt, et asjaomases kohtuasjas vaatluse all olevad ettevõtluse kulud olid otseselt seotud maksustatud tulude aluseks oleva tegevusega nii, et residendid ja mitteresidendid olid selles osas võrreldavas olukorras. Seejärel vastas Euroopa Kohus jaatavalt talle esitatud eelotsuse küsimusele, leides, et siseriiklikud õigusnormid, mis keelavad maksustamise puhul mitteresidentidel ettevõtluskulude mahaarvamise, mis samas on lubatud residentidele, kujutavad endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel, mis on põhimõtteliselt asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 vastuolus. Samas ei otsustanud Euroopa Kohus selle üle, millises maksustamise menetluse etapis, kui vaatluse alla võivad tulla erinevad etapid, peab teenuse osutaja ettevõtluskulud maha arvama.

44 Selleks et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, tuleb majanduslikult seotud ettevõtluskulude mõistest aru saada nii, et sellega peetakse silmas kulusid, mis on eespool viidatud Gerritse kohtuotsusest tuleneva kohtupraktika mõttes otseselt seotud maksustatava tulu aluseks oleva majandustegevusega.

45 Bundesfinanzhof soovib seega teada saada, kas EMÜ asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 on samuti vastuolus siseriiklikud maksuõigusnormid, mis välistavad ettevõtluskulude mahaarvamise tuludest, mida maksustatakse siis, kui tasu maksja peab maksu kinni, kuid mis annavad mitteresidendile võimaluse olla maksustatud Saksamaal teenitud netotulude osas menetluses, mida viimane võib taotleda pärast maksu kinnipidamise menetlust ja saada sel viisil maksutagastust selle summa ja kinnipeetud maksu võimaliku vahe ulatuses.

46 Lähtudes Bundesfinanzhofi eeldusest, mille kohaselt põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal oli olemas tagasimaksmiskord, mis võimaldas mitteresidentidest teenuseosutajate ettevõtluskulusid tagantjärele arvesse võtta, tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib vastuvõtjaks oleva liikmesriigi siseriiklike õigusnormide kohaldamine teenuste osutamise kas keelata, seda takistada või muuta selle vähem atraktiivseks seeläbi, et toob kaasa täiendavaid makseid ning haldus- ja majandusliku iseloomuga kulutusi (vt 15. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-165/98: Mazzoleni ja ISA, EKL 2001, lk I-2189, punkt 24, ja 25. oktoobri 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-49/98, C-50/98, C-52/98 ja C-54/98 ja C-68/98 ja C-71/98, Finalarte jt, EKL 2001, lk I-7831, punkt 30).

47 Põhikohtuasjas esinev asjaolu, et isegi siis, kui mitteresidendist teenuste osutaja on teavitanud tasu saajat tema tegevusega otseselt seotud ettevõtluskulude summast, peab tagantjärele algatama nende kulude tagasimaksmise menetluse, võib takistada teenuste osutamist. Osas, milles sellise menetluse algatamine toob kaasa täiendavaid haldus- ja

majandusliku iseloomuga kulutusi ning see on teenuste osutaja suhtes vältimatu, kujutavad asjaomased maksuõigusnormid endast teenuste osutamise vabadusele piirangut, mis on EMÜ asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 põhimõtteliselt keelatud.

48 Ühtegi argumenti ei ole esitatud selle õigustamiseks, et põhikohtuasjas vaatluse all olevad siseriiklikud õigusnormid välistavad selle, et teenuste saaja, kes maksab mitteresidentist teenuste osutajale tasu, võib maksu kinnipidamisel maha arvata selle teenuste osutaja ettevõtluskulud, mis on otseselt seotud mitteresidentist teenuste osutaja tegevusega liikmesriigis, kus teenus osutati, kui teenuste osutaja oli talle nendest kuludest teada andnud.

49 Seega tuleb kolmanda küsimuse punktile a vastata, et EMÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad selle, et teenuste saaja, kes maksab mitteresidentist teenuste osutajale tasu, arvab maksu kinnipidamisel maha selle teenuste osutaja ettevõtluskulud, millest teenuste osutaja on talle teada andnud ja mis on otseselt seotud tema tegevusega liikmesriigis, kus teenust osutati, samas kui selles liikmesriigis asuvate teenuste osutajate puhul maksustatakse tulumaksuga vaid pärast ettevõtluskulude mahaarvamist alles jäänud netotulud.

Kolmanda küsimuse punkt b

50 Bundesfinanzhof küsib selle küsimuses sisuliselt seda, kas EMÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksu kinnipidamise menetluses arvatakse maha vaid sellised ettevõtluskulud, mis on otseselt seotud tegevusega liikmesriigis, kus teenust osutati, ja millest teises liikmesriigis asuv teenuste osutaja on tasu maksjale teada andnud, ning võimalikke muid ettevõtluskulusid võib arvesse võtta hilisema tagasimaksmise menetluse raames.

51 Sellele küsimusele tuleb vastata eelneva küsimuse kaalutlusi arvestades ja tingimusel, et Euroopa Kohtu käsutuses ei ole andmeid, mis annaksid võimaluse võrrelda residentidest ja mitteresidentidest teenuste osutaja olukorda. Kuigi need kulud, millest teenuste osutaja annab tasu maksjale teada, tuleb maha arvata maksu kinnipidamise menetluses, ei ole EMÜ asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 vastuolus see, kui vajaduse korral võetakse kulusid, mis ei ole eespool viidatud kohtuasjast Gerritse tuleneva kohtupraktika mõttes otseselt seotud maksustatava tulu aluseks oleva majandustegevusega, arvesse hilisema tagasimaksmise menetluses.

52 Seega tuleb kolmanda küsimuse punktile b vastata, et EMÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksu kinnipidamise menetluses arvatakse maha vaid sellised ettevõtluskulud, mis on otseselt seotud maksustatava tulu aluseks oleva tegevusega liikmesriigis, kus teenust osutati ja millest teises liikmesriigis asuv teenuste osutaja on tasu maksjale teada andnud, ning mille kohaselt võib ettevõtluskulusid, mis ei ole nimetatud majandustegevusega otseselt seotud, vajaduse korral arvesse võtta hilisema tagasimaksmise menetluse raames.

Kolmanda küsimuse punkt c

53 Bundesfinanzhof küsib selles küsimuses Euroopa Kohtult, kas EMÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, et Saksa-Madalmaade maksulepingu alusel võib Saksamaal tegutsevale mitteresidendist teenuseosutajale kohaldatavat maksuvabastust tasu maksja poolt maksu kinnipidamise menetluses, hilisemas maksuvabastuse või tagasimaksmise menetluses või käesoleva kohtuotsuse punktis 21 toodud toimiku asjaolude alusel tasu maksja vastu algatatud vastutuse tuvastamise menetluses arvesse võtta vaid siis, kui pädev maksuamet on väljastanud maksuvabastuse tõendi, mis tõendab, et nimetatud lepingus selles osas sätestatud tingimused on täidetud.

54 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on liikmesriikide ülesanne määrata kindlaks tulu ja vara maksustamise kriteeriumid ning vältida topeltmaksustamist vajaduse korral lepingute abiga (vt 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas, C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 57).

55 Siiski peavad liikmesriigid niiviisi jagatud maksualase pädevuse teostamisel kinni pidama ühenduse eeskirjadest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 58; 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: De Groot, EKL 2002, lk I-11819, punkt 94, ja 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich, EKL 2006, lk I-923, punkt 50).

56 Kuigi on tuvastatud – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 15 –, et kunstiga seotud teenuste osutamise tulud ei ole Saksamaal maksustatavad, vaid need maksustati ainult Madalmaades vastavalt Saksa-Madalmaade maksulepingule, tuleb sedastada, nagu kohtujurist oma ettepanku punktis 88 on välja toonud, et Madalmaades asuva teenuste osutaja kohustus taotleda Saksa pädevalt maksuametilt maksuvabastuse tõendit vältimaks tema tulude täiendavat maksustamist Saksamaal kujutab endast, nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 44 on meelde tuletatud, teenuste osutamise vabaduse piirangut, kuna selle kohustuse täitmine eeldab teenuste osutajalt halduslikke samme.

57 Samamoodi võib teenuste saaja kohustus esitada nimetatud vabastamise tõend tema vastu algatatud vastutuse tuvastamise menetluses muuta viimasele vähem atraktiivseks teises liikmesriigis asuvate teenuste osutajate poole pöördumise. Nagu Scorpio väidab, peab tasu maksja tagama selle, et tema lepingupartner alustab isiklikult vabastamise ja tagasimaksmise menetlust (ja maksab vajaduse korral talle tagasimaksmisele kuuluva summa) või et ta annab tasu maksjale volikirja tema eest selle menetluse alustamiseks. On karta, et teises liikmesriigis asuvate teenuste osutaja ei ole nendest menetlustest huvitatud või temaga ei ole enam pärast lepinguliste suhete lõpetamist võimalik ühendust võtta.

58 Asjaolu, et asjaomast maksuvabastust saab arvestada Bundesfinanzhofi poolt välja toodud maksustamise menetluse erinevates etappides ainult siis, kui esitatakse pädeva maksuameti antud vabastamise tõend, mis tõendab, et Saksa-Madalmaade maksulepingus selles osas sätestatud tingimused on täidetud, kujutab seega endast EMÜ asutamislepingu artiklitega 59 ja 60 tagatud teenuste osutamise vabaduse piirangut.

59 See piirang on siiski õigustatud maksu kinnipidamise menetluse tõrgeteta toimimise tagamiseks.

60 Nagu toob välja Belgia valitsus ja kohtujurist oma ettepanku punktis 90, on oluline, et tasu maksja võib maksu kinni pidamata jätta ainult siis, kui ta on kindel, et teenuseosutaja vastab maksimisest vabastamise tingimustele. Tasu maksjalt ei saa nõuda, et ta ise omal algatusel selgitaks igal konkreetsel juhul välja, kas asjaomane tulu on või ei ole topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud. Asjaolu, et tasu maksjal lubatakse ühepoolset end kinnipidamisest vabastada, lubab lõpuks seada temapoolse vea korral ohtu tasu saaja

maksustamise.

61 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmanda küsimuse punktile c vastata, et EMÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, et Saksa-Madalmaade maksulepingu alusel Saksamaal tegutsevale mitteresidendist teenuse osutajale kohaldatavat maksuvabastust võib tasu maksja poolt maksu kinnipidamise menetluses, hilisemas maksuvabastuse või tagasimaksmise menetluses või tasu maksja vastu algatatud vastutuse tuvastamise menetluses arvesse võtta vaid siis, kui pädev maksuamet on andnud maksuvabastuse tõendi, mis tõendab nimetatud lepingus selles osas sätestatud tingimuste täitmist.

Teine küsimus ja kolmanda küsimuse punkt d

62 Bundesfinanzhof soovib nende küsimustega sisuliselt teada, kas EMÜ asutamislepingu artiklit 59 tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse juhul, kui teenuste saaja, kes tugineb sellele sättele, et kasutada ühenduses teenuste osutamise vabadust, on liikmesriigi kodanik ja asub ühenduse territooriumil ja kui tema lepingupartner, kes on teenuste osutaja, asub teises liikmesriigis, kuid on kolmanda riigi kodanik.

63 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, nagu märgiti ka käesoleva kohtuotsuse punktis 37 ja vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale antakse EMÜ asutamislepingu artikliga 59 õigusi mitte ainult teenuste osutajale, vaid ka nimetatud teenuste saajale.

64 Kui need õigused sisaldavad teenuste saaja vabadust ilma piiranguteta minna teenuse saamiseks teise liikmesriiki (eespool viidatud kohtuotsus Ciola, punkt 11, ja 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard, EKL 1999, lk I-7641, punkt 20), siis Euroopa Kohtu praktikas on välja kujunenud, et teenuste saajad võivad nimetatud õigustele toetuda ka siis, kui ei tema ega teenuste osutaja ei liigu ühest liikmesriigist teise (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Eurowings Luftverkehr, punkt 34; 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-243/01: Gambelli jt, EKL 2003, lk I-13031, punktid 55 ja 57, ja 14. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-36/02: Omega, EKL 2004, lk I-9609, punkt 25).

65 See on nii põhikohtuasja puhul. Ühendkuningriigi valitsuse argumentidega, mille kohaselt Scorpio kui teenuste saaja ei saa kasutada EMÜ asutamislepingu artikliga 59 tagatud vabadusi, kuna ta ei ole läinud ega püüdnud minna teise liikmesriiki, et talle pakutaks põhikohtuasjas vaatluse all olevat teenust, ei saa nõustuda.

66 Kuna eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et Scorpio, kes äriühinguna võrdsustatakse EMÜ asutamislepingu artikli 58 lõike 1 (hiljem EÜ artikkel 58, muudetuna EÜ artikkel 48) alusel füüsiliste isikutega, kes on liikmesriikide kodanikud, võiks põhimõtteliselt EMÜ asutamislepingu artiklit 66 (hiljem EÜ artikkel 66, muudetuna EÜ artikkel 55) kohaldades tugineda talle EMÜ asutamislepingu artikliga 59 antud õigustele, peab uurima, kas see, et Euroop on teises liikmesriigis asuva teenuste osutajana kolmanda riigi kodanik, takistab Scorpio poolt nendele õigustele tuginemist.

67 Selles osas tuleb sedastada, et EMÜ asutamisleping näeb ette – kuna nõukogu ei ole nimetatud asutamislepingu artikli 59 teises lõigus ette nähtud võimalust veel kasutanud –, et teenuste osutamise vabadust puudutavaid sätteid kohaldatakse siis, kui on täidetud järgmised tingimused:

- teenuse osutamine peab toimuma ühenduse piires;
- teenuse osutaja peab olema liikmesriigi kodanik ja asuma ühes ühenduse liikmesriigis.

68 Sellest tuleneb, et EMÜ asutamisleping ei laiene nimetatud sätete osas kolmanda riigi kodanikest teenuste osutajale, isegi kui viimased asuvad ühenduse piires ning kui tegemist on ühendusesisese teenuste osutamisega.

69 Seega tuleb teisele küsimusele ja kolmanda küsimuse punktile d vastata, et EMÜ asutamislepingu artiklit 59 tuleb tõlgendada nii, et seda ei kohaldata kolmanda riigi kodanikust teenuste osutajale.

Kohtukulud

70 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. EMÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus:

- siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksu kinnipidamise menetlust kohaldatakse tasule, mille on maksnud selle liikmesriigi mitteresidentidest teenuste osutajad, kus teenused osutati, samas kui selle liikmesriigi residentidest teenuste osutajatele makstud tasule sellist kinnipidamist ei kohaldata;
- siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette sellise teenuste saaja vastutuse tekkimise, kes pidi maksu kinni pidama, kuid ei teinud seda.

2. EMÜ asutamislepingu artikleid 59 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et:

- nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad selle, et teenuste saaja, kes maksab mitteresidentist teenuste osutajale tasu, arvab maksu kinnipidamisel maha selle teenuste osutaja ettevõtluskulud, millest teenuste osutaja on talle teada andnud ja mis on otseselt seotud tema tegevusega liikmesriigis, kus teenust osutati, samas kui selles liikmesriigis asuvate teenuste osutajate puhul maksustatakse tulumaksuga vaid pärast ettevõtluskulude mahaarvamist alles jäänud netotulud;
- nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksu kinnipidamise menetluses arvatakse maha vaid sellised ettevõtluskulud, mis on otseselt seotud maksustatava tulu aluseks oleva tegevusega liikmesriigis, kus teenust osutati ja millest teises liikmesriigis asuv teenuste osutaja on tasu maksjale teada andnud, ning mille kohaselt võib ettevõtluskulusid, mis ei ole nimetatud majandustegevusega otseselt seotud, vajaduse korral arvesse võtta hilisema tagasimaksmise menetluse raames;
- nendega ei ole vastuolus see, et Saksamaa Liitvabariigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel tulu-, kapitali- ja teiste erinevate maksude topeltnaksustamise vältimiseks ning muude maksuküsimuste reguleerimiseks 16. juunil 1959 sõlmitud lepingu alusel Saksamaal tegutsevale mitteresidentist teenuse osutajale kohaldatavat maksuvabastust võib tasu maksja poolt maksu kinnipidamise menetluses, hilisemas maksuvabastuse või tagasimaksmise menetluses või tasu maksja vastu algatatud vastutuse tuvastamise menetluses arvesse võtta vaid siis, kui pädev maksuamet on andnud maksuvabastuse tõendi, mis tõendab nimetatud lepingus selles osas sätestatud tingimuste täitmist.

3. **EMÜ asutamislepingu artiklit 59 tuleb tõlgendada nii, et seda ei kohaldata kolmanda riigi kodanikust teenuste osutajale.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.