

C?290/04. sz. ügy

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

kontra

Finanzamt Hamburg?Eimsbüttel

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Az EGK?Szerz?dés 59. cikke (kés?bb az EK?Szerz?dés 59. cikke, jelenleg, módosítást követ?en EK 49. cikk) és az EGK?Szerz?dés 60. cikke (kés?bb az EK?Szerz?dés 60. cikke, jelenleg EK 50. cikk) – Adójogszabályok – Jövedelemadó – Külföldi illet?ség? által m?vészeti el?adás keretében nyújtott szolgáltatás – Az adólevonás elve – Valamely tagállam állampolgárságával nem rendelkező szolgáltató”

Az ítélet összefoglalása

1. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok*

(Az EGK?Szerz?dés 59. cikke [kés?bb az EK?Szerz?dés 59. cikke, jelenleg, módosítást követ?en EK 49. cikk] és az EGK?Szerz?dés 60. cikke [kés?bb az EK?Szerz?dés 60. cikke, jelenleg EK 50. cikk])

2. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok*

(Az EGK?Szerz?dés 59. cikke [kés?bb az EK?Szerz?dés 59. cikke, jelenleg, módosítást követ?en EK 49. cikk] és az EGK?Szerz?dés 60. cikke [kés?bb az EK?Szerz?dés 60. cikke, jelenleg EK 50. cikk])

3. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok*

(Az EGK?Szerz?dés 59. cikke [kés?bb az EK?Szerz?dés 59. cikke, jelenleg, módosítást követ?en EK 49. cikk] és az EGK?Szerz?dés 60. cikke [kés?bb az EK?Szerz?dés 60. cikke, jelenleg EK 50. cikk])

4. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – A Szerz?dés rendelkezései – Személyi hatály*

(Az EGK?Szerz?dés 59. cikke [kés?bb az EK?Szerz?dés 59. cikke, jelenleg, módosítást követ?en EK 49. cikk])

1 Az EGK?Szerz?dés 59. cikkét (kés?bb az EK?Szerz?dés 59. cikke, jelenleg, módosítást követ?en EK 49. cikk) és az EGK?Szerz?dés 60. cikkét (kés?bb az EK?Szerz?dés 60. cikke, jelenleg EK 50. cikk) akként kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a nem a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállambeli illet?ség? szolgáltató díjára adólevonási eljárást kell alkalmazni, miközben az e tagállambeli illet?ség? szolgáltatóknak fizetett díjra az adólevonást nem kell alkalmazni, és amely az adólevonási kötelezettségének eleget nem tev? szolgáltatást igénybe vev? személy felel?sségét írja el?.

Bizonyos, hogy az ilyen szabályozás a szolgáltatást igénybe vev?t visszatarthatja a más tagállami

illetőség? szolgáltató igénybevételét?l, így tehát a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EGK?Szerződés 59. és 60. cikkében f?szabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg.

Az ilyen szabályozást ugyanakkor a jövedelemadó?beszedés hatékonyságának szükségessége igazolja. Amennyiben ugyanis az adókövetelések beszedésére irányuló jogsegélyt sem közösségi irányelv, sem egyéb jogi eszköz nem szabályozza, az adólevonási eljárás és az annak biztosítékául szolgáló felel?sségi rendszer jogszer? és alkalmas eszköz az adót kivet? államon kívüli illetőség? személy jövedelme adójogi kezelésének biztosítására, és annak elkerülésére, hogy a szóban forgó jövedelem adóztatása úgy az illetőség, mint a szolgáltatás helye szerinti államban elmaradjon. Másfel?l az adólevonás alkalmazása és az adólevonásra kötelezett szolgáltatást igénybe vev? esetleges felel?ssége, amely közvetlenül ebb?l az adóbeszedési módszerb?l következik, és amelynek érvényesítése lehet?vé teszi adott esetben az adólevonás elmulasztásának szankcionálását, az adót kivet? állam adókövetelésének beszedését biztosítani hivatott arányos eszköz.

(vö. 33–39., a rendelkez? rész 1. pontja)

2 Az EGK?Szerződés 59. cikkét (kés?bb az EK?Szerződés 59. cikke, jelenleg, módosítást követ?en EK 49. cikk) és az EGK?Szerződés 60. cikkét (kés?bb az EK?Szerződés 60. cikke, jelenleg EK 50. cikk) akként kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja, hogy a szolgáltatást igénybe vev? külföldi illetőség? szolgáltató részére való díjfizetésre kötelezett személy az adólevonás során elszámolja e szolgáltatónak a szolgáltatás helye szerinti tagállamban folytatott tevékenységével közvetlen összefüggésben keletkezett és a díjfizetésre kötelezettel közölt költségeit, miközben az e tagállambeli illetőség? szolgáltató esetében csak a költségek levonását követ?en fennmaradó nettó bevétel jelenti a jövedelemadó alapját.

E tekintetben nincs jelent?sége annak, hogy létezik olyan visszatérítési eljárás, amelynek keretében a külföldi illetőség? szolgáltató m?ködési költségei utólag elszámolhatók. Amennyiben ugyanis az ilyen eljárás indítása adminisztratív és gazdasági többletterhekkel jár, és a szolgáltatónak kötelez?en el? van írva, az érintett adójogi szabályozás a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítja meg, amelyet az EGK?Szerződés 59. és 60. cikke tilt.

Ezzel szemben e rendelkezésekkel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adólevonási eljárásban csak a szolgáltatás helye szerinti tagállamban folytatott, adóköteles jövedelmet eredményez? tevékenységgel közvetlen összefüggésben keletkezett, és a másik tagállambeli illetőség? díjazásra jogosult által a díjfizetésre kötelezettel közölt költségek számítanak adóalap?csökkent?nek, és amelynek értelmében az említett gazdasági tevékenységgel közvetlen összefüggésben nem lév? esetleges további költségeket utólagos adóvisszatérítési eljárás során lehet figyelembe venni.

(vö. 46–47., 49., 52. pont, a rendelkez? rész 2. pontja)

3 Nem ellentétes az EGK-Szerződés 59. cikkével (később az EK-Szerződés 59. cikke, jelenleg, módosítást követően EK 49. cikk) és az EGK-Szerződés 60. cikkével (később az EK-Szerződés 60. cikke, jelenleg EK 50. cikk), ha a tevékenységét Németországban folytató, de nem ottani illetőségű szolgáltatót a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Holland Királyság között a kettős adóztatás elkerüléséről létrejött egyezmény értelmében megillető adómentességet az adólevonási eljárás során a díjfizetésre kötelezett csak akkor veheti figyelembe, illetve azt csak akkor lehet figyelembe venni az utólagos, a mentesség megállapításáról szóló vagy adóvisszatérítési eljárásban, vagy pedig a díjfizetésre kötelezettel szemben indított megtérítési eljárásban, ha az illetékes adóhatóság adómentességi igazolást állít ki, amelyben igazolja, hogy az említett egyezményben erre vonatkozólag előírt feltételek fennállnak.

Bizonyos, hogy az ilyen intézkedés a szolgáltatásnyújtás EGK-Szerződés 59. és 60. cikkében biztosított szabadságának korlátozását valósítja meg. Ez a korlátozás azonban az adólevonási eljárás rendeltetésszerű működésének szempontjából indokolt. Fontosnak tartjuk ugyanis, hogy a díjfizetés kötelezettje csak akkor mentesülhessen az adó levonásának kötelezettsége alól, ha bizonyos abban, hogy a szolgáltató teljesíti az adómentességre vonatkozó feltételeket. Márpedig a díjfizetés kötelezettjétől nem várható el, hogy saját maga tisztázza minden egyedi esetben, hogy az illető jövedelem valamely kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmény alapján adómentes-e, vagy sem. Amennyiben a díjfizetésre kötelezettet felhatalmaznák arra, hogy az adólevonás alól egyoldalúan kibújjék, a tévedése esetén ez végső soron veszélyeztethetné az adó beszedését a díjazás jogosultjánál.

(vö. 58–61., rendelkezés rész 2. pontja)

4 Az EGK-Szerződés 59. cikkét (később az EK-Szerződés 59. cikke, jelenleg, módosítást követően EK 49. cikk) akként kell értelmezni, hogy az nem alkalmazható harmadik állam állampolgárságával rendelkező szolgáltató javára.

Ugyanis az EGK-Szerződés előírása szerint – minthogy a Tanács az EGK-Szerződés 59. cikkének (2) bekezdésében foglalt lehetőséggel nem élt – a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseket az alábbi feltételek fennállása esetén kell alkalmazni. Egyrészt a szolgáltatást a Közösségen belül kell nyújtani, másrészt pedig a szolgáltatónak valamely tagállam állampolgárságával kell rendelkeznie, és székhelyének a Közösség valamely országában kell lennie. Ebből az következik, hogy az EGK-Szerződés nem terjeszti ki e rendelkezései alkalmazásának kedvezményét a harmadik állam állampolgárságával rendelkező szolgáltatókra, még akkor sem, ha székhelyük a Közösség területén van, és a Közösségen belüli szolgáltatásnyújtásról van szó.

(vö. 67–69., a rendelkezés rész 3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. október 3. (*)

„Az EGK-Szerződés 59. cikke (később az EK-Szerződés 59. cikke, jelenleg, módosítást követően

EK 49. cikk) és az EGK-Szerződés 60. cikke (később az EK-Szerződés 60. cikke, jelenleg EK 50. cikk) – Adójogszabályok – Jövedelemadó – Külföldi illetőség személy által művészeti előadás keretében nyújtott szolgáltatás – Az adólevonás elve – Valamely tagállam állampolgárságával nem rendelkező szolgáltató”

A C-290/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2004. július 7-én érkezett, 2004. április 28-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH**

és

a **Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas és J. Makarczyk tanácselnökök, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, P. Káris, U. Löhmus, E. Levits (előadó) és A. Ó Caoimh bírák,

előtanácsnok: P. Léger,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. július 6-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH képviselőjében A. Cordewener és H. Grams Rechtsanwälte, valamint D. Molenaar belastingadviseur,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma, U. Forsthoff és A. Tiemann, meghatalmazotti minőségben,
- a belga kormány képviselőjében E. Dominkovits, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviselőjében F. Díez Moreno, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítők: G. de Bellis avvocato dello Stato,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében C. Jackson, meghatalmazotti minőségben, segítők: G. Barling QC és J. Stratford barrister,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és B. Eggers, meghatalmazotti minőségben

a előtanácsnok indítványának a 2006. május 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EGK?Szerz?dés 59. cikkének (kés?bb az EK?Szerz?dés 59. cikke, jelenleg, módosítást követ?en EK 49. cikk) és az EGK?Szerz?dés 60. cikkének (kés?bb az EK?Szerz?dés 60. cikke, jelenleg EK 50. cikk) értelmezésére irányul.

2 A kérelmet az FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (a továbbiakban: Scorpio) és a Finanzamt Hamburg?Eimsbüttel között az el?bbi által az 1993. évre vonatkozó, Németországban fizetend? jövedelemadó tárgyában folyamatban lév? eljárásban nyújtották be.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az EGK?Szerz?dés 58. cikke (kés?bb az EK?Szerz?dés 58. cikke, jelenleg EK 48. cikk) kimondja:

„Valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének f? helye a Közösség területén van, e fejezet alkalmazása szempontjából ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai.

[...]

4 Az EGK?Szerz?dés 59. cikke a következ?képpen szól:

„Az alábbiakban megállapított rendelkezéseknek megfelel?en az átmeneti id?szak alatt fokozatosan el kell törölni a Közösségen belüli szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó minden korlátozást a tagállamok olyan állampolgárai tekintetében, akik a Közösségnek nem abban a tagállamában rendelkeznek illet?séggel, mint a szolgáltatást igénybe vev? személy.

A Tanács a Bizottság javaslata alapján, egyhangúlag e fejezet rendelkezéseit kiterjesztheti harmadik országok olyan állampolgáira, akik szolgáltatásokat nyújtanak, és a Közösség területén rendelkeznek illet?séggel.”

5 Az EGK?Szerz?dés 60. cikke kimondja:

„E szerz?dés alkalmazásában »szolgáltatás« a rendszerint díjazás ellenében nyújtott szolgáltatás, ha nem tartozik az áruk, a t?ke és a személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezések hatálya alá.

Szolgáltatásnak min?sülnek különösen:

- a) az ipari jelleg? tevékenységek;
- b) a kereskedelmi jelleg? tevékenységek;
- c) a kézm?ipari tevékenységek;
- d) a szabadfoglalkozásúként végzett tevékenységek.

A letelepedési jogra vonatkozó fejezet rendelkezéseinek sérelme nélkül a szolgáltatást nyújtó személy a szolgáltatásnyújtás érdekében tevékenységét ideiglenesen a szolgáltatásnyújtás helye szerinti államban is folytathatja az ezen állam saját állampolgáira irányadó feltételek szerint.”

6 Az EGK-Szerződés 66. cikkének (késebb az EK-Szerződés 66. cikke, jelenleg EK 55. cikk) szövege a következő:

„Az 55–58. cikk rendelkezéseit az e fejezet által szabályozott kérdésekre is alkalmazni kell.”

A nemzeti szabályozás

7 A jövedelemadóról szóló német törvénynek (Einkommensteuergesetz) az 1992. február 25-ii adóreformról szóló törvénnyel (Steueränderungsgesetz) (BGBl. 1992 I, 297. o.) módosított – az alapügy tényállásának idején hatályban lévő – változata (a továbbiakban: EStG) szerinti 1.§-ának (4) bekezdése elírja, hogy az a magánszemély, aki Németországban sem lakóhellyel, sem szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezik, az alapügyben fel nem merülő kivételektől eltekintve korlátozott jövedelemadókötelezettség alá esik, amennyiben Németországban az EStG 49. cikke szerinti jövedelmet szerez. Az EStG 49.§-a (1) bekezdése 2. pontjának d) alpontja értelmében az említett jövedelem fogalma alá tartoznak a kulturális, művészeti, sport vagy hasonló szolgáltatásnyújtás címén Németországban szerzett kereskedelmi természetű jövedelmek, függetlenül attól, hogy e bevételeket kinek fizetik.

8 Az EStG 50a.§-a (4) bekezdésének 1. pontja elírja, hogy a korlátozott adókötelezettség alá eső személyek vonatkozásában az ilyen jellegű jövedelmet terhelő adót adólevonással szedik be. Az adólevonás mértéke a bevétel teljes összegének 15%-a. A működési költségek elszámolása az EStG 50a. §-a (4) bekezdésének harmadik, ötödik és hatodik mondata értelmében nem lehetséges. A bevételekhez tartozik a korlátozott adókötelezettség alá eső vállalkozás által nyújtott szolgáltatást terhelő hozzáadottértékadó.

9 A jövedelemadót abban az időpontban kell megfizetni, amikor a jogosultnak a díjat kifizetik. Ebben az időpontban a díjfizetésre kötelezett az EStG 50a.§-a (5) bekezdésének első és második mondata szerint köteles teljesíteni a levonást a korlátozott adókötelezettség alá eső jogosult terhére, aki az adó megfizetésére köteles (adófizetésre kötelezett).

10 A díjfizetésre kötelezett köteles a negyedéven belül levont adót a naptári negyedévet követő hónap tizedik napjáig az illetékes Finanzamt-nak befizetni. Az EStG 50.§-a (5) bekezdésének harmadik és ötödik mondata értelmében a díjfizetésre kötelezett felel az adó levonásáért és befizetéséért. A jelen esetben nem alkalmazandó kivételektől eltekintve a korlátozott adókötelezettség alá eső személy jövedelemadója – tekintettel az EStG 50.§-a (5) bekezdésében elírt levonás mentesítő hatására – az adó levonásával megfizettnek minősül.

11 Ezenkívül az EStG 50d.§-a különös szabályokat tartalmaz kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmény alkalmazása esetén.

12 Így az EStG 50d.§-a (1) bekezdésének első mondata elírja, hogy amikor az EStG 50a. §-a alapján adólevonással érintett jövedelem a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmény alapján nem adóztatható, a díjfizetésre kötelezett általi adólevonásra vonatkozó rendelkezéseket az egyezmény ellenére alkalmazni kell. A díjfizetésre kötelezett – az EStG 50d. §-a (3) bekezdésének első mondatában foglalt adókötelezettség alóli mentességet megállapító eljárásnak megfelelően – csak abban az esetben tekinthet el az adólevonástól, ha a Bundesamt für Finanzen (szövetségi adóhivatal) kérelemre igazolja, hogy a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezményben foglalt feltételek fennállnak. A Bundesamt für Finanzen által kiállított

adómentességi igazolás hiányában a díjfizetésre kötelezett köteles levonni a jövedelemadót.

13 Az EStG 50d. §?a (1) bekezdésének els? mondata értelmében azonban a díjazásra jogosult nem veszíti el a kett?s adóztatás elkerülését célzó egyezményben foglalt jogát az adómentességre. Ellenkez?leg, az EStG 50d. §?a (1) bekezdésének második mondata értelmében a levont és befizetett adót az érintettek – kérelmére – az említett egyezményben foglalt mértékben vissza kell téríteni.

14 Az EStG 50d. §?a (1) bekezdésének utolsó mondata értelmében a díjfizetésre kötelezett abban az esetben, ha ellene megtérítési eljárást indítanak az adólevonás elmulasztása miatt, ebben az eljárásban nem hivatkozhat azokra a jogokra, amelyeket a kett?s adóztatás elkerülését célzó egyezmény a díjazásra jogosultnak biztosít.

15 A kérdést el?terjeszt? bíróság tájékoztatása szerint az alapeljárásban érintett m?vészeti szolgáltatásokból származó jövedelem a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Holland Királyság között a jövedelem? és a vagyonadó, továbbá különböz? egyéb adónemek területén a kett?s adóztatás elkerülésér?l, valamint egyéb adójogi kérdések rendezésér?l szóló, 1959. június 16?án kelt egyezmény (BGBl. 1960. II., 1782. o., a továbbiakban: német?holland adóegyezmény) értelmében Németországban nem, csupán Hollandiában volt adóköteles.

16 Végül összehasonlításképpen le kell írni annak a szolgáltatónak a helyzetét, akinek lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye Németországban van, és aki ennek következtében ebben a tagállamban korlátlan jövedelemadó?kötelezettség alá tartozik.

17 E szolgáltatónak általános jövedelembevallási kötelezettsége van a jövedelemadó?kivetési eljárásban. Minthogy az e szolgáltató díjának kifizetésére kötelezett nem köteles az adót levonni, nem felel az adólevonás elmulasztásáért. A díjfizetésre kötelezett nem felel a díjazásra jogosult által fizetend? jövedelemadóért sem.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

18 A Scorpio, amelynek székhelye Németországban található, koncertszervez? társaság. 1993?ban szerz?dést kötött az Europop kereskedelmi nevet használó magánszeméllyel, aki egy zenekart bocsátott a Scorpio rendelkezésére. Az Europop székhelye ebben az id?szakban Hollandiában volt, és Németországban nem rendelkezett sem lakóhellyel, sem szokásos tartózkodási hellyel, sem pedig telephellyel. A kérdést el?terjeszt? bíróság kifejti, hogy nem ismeri az Europop állampolgárságát.

19 Az 1993. év els? és harmadik negyedében a Scorpio összesen 438 600 DEM-et fizetett az Europopnak az utóbbi által nyújtott szolgáltatásokért. A Scorpio nem vonta le ebb?l az összegb?l az EStG 50a.§?a (4) bekezdése els? mondatának 1. pontjában el?írt jövedelemadót, noha az Europop nem mutatta be neki az EStG 50d. §?a (3) bekezdésének els? mondata szerinti adómentességi igazolást.

20 Miután az illetékes adóhatóság e tényállásról értesült, felel?sségre vonta a Scorpiót, és 1997. március 21?i határozatában felhívta az utóbbit 70 395,30 DEM megtérítésére; ez az összeg megfelel annak az adónak, amelyet a Scorpiónak le kellett volna vonnia az Europopnak kifizetett díjból, vagyis a díj bruttó összege 15%?ának.

21 A Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel a hozzá a Scorpio által e határozat ellen benyújtott panaszt elutasította. A Finanzgericht Hamburg, amelyhez az alapeljárás felperese fordult ezt követően, szintén nem adott helyt a felperes keresetének, minthogy a Scorpio nem mutatta be az EStG 50d. §-a (3) bekezdésének első mondatában megkövetelt adómentességi igazolást.

22 A Scorpio a Finanzgericht határozatának és a vitatott adófizetési meghagyásnak a hatályon kívül helyezése iránt felülvizsgálati kérelmet („Revision”) terjesztett a Bundesfinanzhof elé.

23 Felülvizsgálati kérelmének alátámasztására a Scorpio előadta egyrészt, hogy az EStG 50a. §-a (4) bekezdésének hatodik mondata ellentétes az EK-Szerződés 59. és 60. cikkével, amennyiben kizárja az adólevonással érintett működési költségek elszámolását. Ez a Scorpio szerint kitűnik a Bíróságnak a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítéletéből (EBHT 2003., I-5933. o.).

24 A Scorpio előadta másrészt, hogy mivel az EStG 50d. §-a (1) bekezdésének negyedik mondata megtiltja számára, hogy olyan félként, amely az EStG 50a. §-a (5) bekezdésének ötödik mondata alapján felelősségre vonható, a díj jogosultját – a jelen esetben az Europopot – a német-holland adóegyezmény értelmében megillető adómentességre hivatkozzék, az előbbi rendelkezés álláspontja szerint szintén ellentétes az EK-Szerződéssel.

25 A Bundesfinanzhof az EK-Szerződés 59. és 60. cikkének az adólevonási elvre tekintettel történő értelmezésére, valamint a Finanzamt által indított megtérítési eljárás ebből következő terjedelmére vár választ. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az alapjogvita kimenetele többek között attól függ, hogy az említett cikkek értelmezése ugyanaz-e abban az esetben is, ha a szolgáltatásnyújtáskor az Europop nem rendelkezett volna tagállami állampolgársággal.

26 E körülmények között a Bundesfinanzhof az eljárást felfüggesztette, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni az EK-Szerződés 59. és 60. cikkét, hogy ezeket sérti, ha egy németországi (belföld) illetőségű személyt, aki másik EU-tagállambeli (konkrétan: holland) illetőségű, EU-tagállam állampolgárságával rendelkező személlyel szemben díjfizetésre kötelezett, az 1990. évi [EStG] 1993. évi hatályos szövege 50a. §-a (5) bekezdésének ötödik mondata szerint felelősségre lehet vonni azért, mert elmulasztotta az EStG 50a. §-ának (4) bekezdésében előírt adólevonást, míg a belföldön korlátlan jövedelemadókötelezettség alá tartozó (belföldi) jogosultnak kifizetett díj vonatkozásában nem áll fenn az EStG 50a. §-ának (4) bekezdése szerinti adólevonási kötelezettség, és ezáltal a díjfizetésre kötelezettnek sem állapítható meg a felelőssége az adólevonás teljes vagy részleges elmulasztása miatt?

2) Eltér-e az 1) kérdésre adandó válasz akkor, ha a másik EU-tagállambeli illetőségű díjazásra jogosult személy szolgáltatása nyújtásakor nem rendelkezik EU-tagállam állampolgárságával?

3) Amennyiben az 1) kérdésre adott válasz nemleges:

a) Úgy kell-e értelmezni az EK-Szerződés 59. és 60. cikkét, hogy a díjfizetésre kötelezettnek a másik EU-tagállambeli illetőségű, díjazásra jogosult személy belföldi tevékenységével gazdasági összefüggésben keletkezett költségeit már az EStG 50a. §-ának (4) bekezdése szerinti adólevonási eljárásban adóalap-csökkentőnek kell tekintenie, mert belföldiek esetében is csak a költségek levonását követően fennmaradó nettó bevétel jelenti a jövedelemadó alapját?

b) Elkerülhető-e az EK-Szerződés 59. és 60. cikkének megsértése, ha az EStG 50a. §-ának (4) bekezdése szerinti adólevonási eljárásban csak azon belföldi tevékenységgel gazdasági

összefüggésben keletkezett költségek számítanak adóalap?csökkent?nek, amelyeket a másik EU?tagállambeli illet?ség? díjazásra jogosult a díjfizetésre kötelezettnek igazolt, és az esetleges további költségeket utólagos adóvisszatérítési eljárás során lehet figyelembe venni?

c) Úgy kell?e értelmezni az EK?Szerz?dés 59. és 60. cikkét, hogy ezeket sérti, ha az EStG 50a. §?ának (4) bekezdése és 50d. §?ának (1) bekezdése szerinti adólevonási eljárás során figyelmen kívül hagyják a hollandiai illet?ség? díjazásra jogosultat a [német?holland adó?] egyezmény alapján Németországban megillet? adómentességet, és csak az ezt követ?, mentességet megállapító vagy adóvisszatérítési eljárásban veszik figyelembe, és a díjfizetésre kötelezett sem hivatkozhat a felel?ssége megállapításakor az adómentességre, míg a belföldiek adómentes jövedelme után nem kell levonni az adót, és ezáltal a díjfizetésre kötelezettnek sem állapítható meg a felel?ssége az adólevonás teljes vagy részleges elmulasztása miatt?

d) Eltér? válaszokat kell?e adni a 3) a)–c) kérdésre akkor, ha a másik EU?tagállambeli illet?ség? díjazásra jogosult személy szolgáltatása nyújtásának id?pontjában nem rendelkezik EU?tagállam állampolgárságával?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

27 Elöljáróban meg kell állapítani, hogy tekintettel arra a körülményre, hogy az alapjeljárás tényállása 1993. november 1?je el?tt valósult meg, tehát az Európai Unióról szóló, Maastrichtban, 1992. február 7?én kelt szerz?dés hatálybalépését megelőz? id?pontban, a kérdést el?terjeszt? bíróság által kért értelmezés az EGK?Szerz?dés 59. és 60. cikkére irányul.

Az els? kérdésr?l

28 Els? kérdésével az el?terjeszt? bíróság arra vár választ, hogy az EGK?Szerz?dés 50. és 60. cikkét akként kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a nem a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállambeli illet?ség? szolgáltató díjára adólevonási eljárást kell alkalmazni, miközben az e tagállambeli illet?ség? szolgáltatóknak fizetett díjra az adólevonást nem kell alkalmazni. A kérdést el?terjeszt? bíróság a Bíróságot arra is kéri, hogy az ebb?l a szabályozásból adódó következménnyel kapcsolatban, vagyis az adólevonási kötelezettségének eleget nem tev?, szolgáltatást igénybe vev? személy felel?sségér?l is nyilatkozzék.

29 Az alapeljárásban érintett jogszabályok olyan adójogi szabályozást vezetnek be, amely különbözik aszerint, hogy a szolgáltató németországi vagy más tagállami illet?ség?.

30 E tekintetben mindenekel?tt meg kell állapítani, hogy bár a közvetlen adók nem tartoznak a Közösség hatáskörébe, a tagállamok hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C?279/93. sz. Schumacker?ügyben 1995. február 14?én hozott ítélet [EBHT 1995., I?225. o.] 21. pontját).

31 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata értelmében az EGK?Szerz?dés 59. cikke előírja a szabad szolgáltatásnyújtást érint? minden olyan korlátozás megszüntetését, amelynek az az alapja, hogy a szolgáltató a szolgáltatásnyújtás helyét?l eltér? tagállamban rendelkezik székhellyel (a 205/84. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1986. december 4?én hozott ítélet [EBHT 1986., 3755. o.] 25. pontja és a C?180/89. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1991. február 26?án hozott ítélet [EBHT 1991., I?709. o.] 15. pontja).

32 Végül a töretlen ítélezési gyakorlat szerint az EGK?Szerz?dés 59. cikke nemcsak magának a szolgáltatónak, hanem a szolgáltatást igénybe vev?nek is biztosít jogokat (lásd különösen a 286/82. és 26/83. sz., Luisi és Carbone egyesített ügyekben 1984. január 31?én

hozott ítéletet [EBHT 1984., 377. o.], a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítéletet [EBHT 1992., I-249. o.], a C-158/96. sz. Kohll-ügyben 1998. április 28-án hozott ítéletet [EBHT 1996., I-1931. o.], a C-224/97. sz. Ciola-ügyben 1999. április 29-én hozott ítéletet [EBHT 1999., I-2517. o.] és a C-294/97. sz., Eurowings Luftverkehr ügyben 1999. október 26-án hozott ítéletet [EBHT 1999., I-7447. o.]).

33 A jelen esetben, amint azt a kérdést elterjesztő bíróság kifejti, a szolgáltatást igénybe vevőnek az a kötelezettsége, hogy a más tagállami illetőségű szolgáltató részére fizetett díjból az adót levonja, valamint a szolgáltatást igénybe vevő esetleges felelősségre vonása visszatarthatja a Scorpióhoz hasonló társaságokat más tagállami illetőségű szolgáltató igénybevételétől.

34 Ebből az következik, hogy az alapügyben érintetthez hasonló szabályozás a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkében f) szabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg.

35 Amint arra az észrevételeket elterjesztő kormányok és a Bizottság, valamint indítványában a főtanácsnok rámutatnak, az ilyen szabályozást ugyanakkor a jövedelemadóbeszedés hatékonyságának szükségessége igazolja.

36 Az adólevonási eljárás és az annak biztosítésként szolgáló felelősségi rendszer jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államon kívüli illetőségű személy jövedelme adójogi kezelésének biztosítására, és annak elkerülésére, hogy a szóban forgó jövedelem adóztatása úgy az illetőség, mint a szolgáltatás helye szerinti államban elmaradjon. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az alapügy tényállásának idején (1993-ban) a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Holland Királyság között az adókövetelések beszedésére irányuló jogsegélyt sem közösségi irányelv, sem az iratokban felhozott egyéb jogi eszköz nem szabályozta.

37 Másfelől az adólevonás alkalmazása az adót kivető állam adókövetelésének beszedését biztosítani hivatott arányos eszköz.

38 Ugyanez áll az adólevonásra kötelezett szolgáltatást igénybe vevő esetleges felelősségére, amelynek érvényesítése lehetővé teszi adott esetben az adólevonás elmulasztásának szankcionálását. Mivel ugyanis e felelősség közvetlenül ebből az adóbeszedési módszerből következik, ez a felelősség arányosan hozzájárul a beszedés hatékonyságának biztosításához.

39 E megfontolásokból következik, hogy az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkét akként kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes:

- az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a nem a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállambeli illetőségű szolgáltató díjára adólevonási eljárást kell alkalmazni, miközben az e tagállambeli illetőségű szolgáltatóknak fizetett díjra az adólevonást nem kell alkalmazni.
- az olyan nemzeti szabályozás, amely az adólevonási kötelezettségének eleget nem tevő szolgáltatást igénybe vevő személy felelősségét írja elő.

A 2) kérdésről

40 Mivel ez a kérdés ugyanabból az előfeltevésből indul ki, mint a harmadik kérdés d) pontja, nevezetesen abból, hogy a díjazásra jogosult harmadik állam állampolgára, ezért vizsgálatára ez utóbbi kérdéssel együtt kerül sor.

A 3) a) kérdésről

41 A Bundesfinanzhof a Bíróságtól arra vár választ, hogy az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkét

akként kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja, hogy a szolgáltatást igénybe vevő külföldi illetőségű szolgáltató részére való díjfizetésre kötelezett személy az adólevonás során elszámolja e szolgáltatónak a szolgáltatás helye szerinti tagállamban folytatott tevékenységével gazdasági összefüggésben keletkezett költségeit, miközben az e tagállambeli illetőségű szolgáltató esetében csak a költségek elszámolását követően fennmaradó nettó bevétel jelenti a jövedelemadó alapját.

42 Mindenekelőtt rá kell mutatni arra, hogy a Bíróságnak már korábban határoznia kellett arról, hogy az EK-Szerződés 59. és 60. cikkével ellentétes-e az olyan nemzeti adójogi szabályozás, amely a külföldi illetőségű személyek adóztatása esetében általános szabályként a működési költségek elszámolása nélküli bruttó jövedelmet veszi figyelembe, miközben a belföldi illetőségűek esetében csak az e költségek elszámolását követően fennmaradó nettó bevétel jelenti a jövedelemadó alapját (a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 55. pontja).

43 A fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítéletében a Bíróság előbb megállapította, hogy a szóban forgó ügyben szereplő működési költségek közvetlen összefüggésben vannak az adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel, így tehát a belföldi és a külföldi illetőségű személyek e tekintetben hasonló helyzetben voltak. A Bíróság ezután az előzetes döntéshozatalra eléje terjesztett kérdésre igenlő választ adott, kimondva azt, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely a külföldi illetőségűek esetében az adózásakor kizárja a működési költségek elszámolását, viszont ezt a lehetőséget megadja a belföldi illetőségűeknek, az állampolgárság szerinti közvetett hátrányos megkülönböztetést hordoz magában, amely fő szabály szerint ellentétes az EK-Szerződés 59. és 60. cikkével. A Bíróság ezzel szemben nem határozott arról, hogy abban az esetben, ha az adóügyi eljárás több szakasza jöhet szóba, a szolgáltatónál felmerült működési költségeket mely szakaszban kell elszámolni.

44 Ezért annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak megfelelő választ lehessen adni, „a tevékenységgel gazdasági összefüggésben lévő működési költségek” fogalmát a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélettel megalapozott ítélkezési gyakorlat az adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben lévő költségként kell érteni.

45 A Bundesfinanzhof tehát arra vár választ, hogy az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkével ellentétes-e az olyan nemzeti adójogi szabályozás is, amely kizárja, hogy a díjfizetésre kötelezett az adólevonási eljárásban a működési költséget az adóköteles jövedelemmel szemben elszámolja, de lehetőséget biztosít a külföldi illetőségű személynek arra, hogy az adólevonási eljáráshoz kérelmére kapcsolódó eljárás során a Németországban szerzett nettó jövedelme alapján adózzék, és így az ezen összeg és az adólevonás összege közötti különbséget visszatérítését megkapja.

46 Kiindulva tehát a Bundesfinanzhof előfeltevéséből, nevezetesen abból, hogy az alapügy tényállásának időpontjában a külföldi illetőségű szolgáltató működési költségeit visszatérítési eljárásban utólag figyelembe lehetett venni, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a szolgáltatót befogadó tagállam nemzeti szabályozásainak alkalmazása tilthatja, zavarhatja vagy kevésbé vonzóvá teheti a szolgáltatásnyújtást más tagállambeli személyek vagy vállalkozások számára, amennyiben az költségekkel vagy adminisztratív és gazdasági többletterhekkel jár (lásd a C-165/98. sz., Mazzoleni és ISA ügyben 2001. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-2189. o.] 24. pontját, valamint a C-49/98., C-50/98., C-52/98–C-54/98. és C-68/98–C-71/98. sz., Finalarte és társai egyesített ügyekben 2001. október 25-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7831. o.] 30. pontját).

47 Az alapügyben az a tény, hogy a működési költségekre vonatkozó utólagos visszatérítési eljárást kell indítani akkor is, ha a külföldi illetőségű szolgáltató tájékoztatta a díjfizetésre kötelezettet a működésével közvetlenül összefüggő költségeiről, zavarhatja a szolgáltatásnyújtást.

Amennyiben ugyanis az ilyen eljárás indítása adminisztratív és gazdasági többletterhekkel jár, és a szolgáltatónak kötelezően el van írva, az érintett adójogi szabályozás a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítja meg, amelyet az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkének f) szabálya szerint tilt.

48 Semmilyen érvet nem adtak el az alapeljárásban érintett nemzeti szabályozás azon részének igazolására, amely kizárja, hogy a szolgáltatást igénybe vevő külföldi illetőségű szolgáltató részére való díjfizetésre kötelezett személy az adólevonás során elszámolhassa e szolgáltatónak a szolgáltatás helye szerinti tagállamban folytatott tevékenységével közvetlen összefüggésben keletkezett költségeit, amennyiben a szolgáltató e költségeket vele közölte.

49 A 3) kérdés a) pontjára azt kell tehát válaszolni, hogy az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkét akként kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja, hogy a szolgáltatást igénybe vevő külföldi illetőségű szolgáltató részére való díjfizetésre kötelezett személy az adólevonás során elszámolja e szolgáltatónak a szolgáltatás helye szerinti tagállamban folytatott tevékenységével közvetlen összefüggésben keletkezett és a díjfizetésre kötelezettel közölt költségeit, miközben az e tagállambeli illetőségű szolgáltató esetében csak a költségek levonását követően fennmaradó nettó bevétel jelenti a jövedelemadó alapját.

A 3 b) kérdésről

50 Ezzel az elzűhöz kapcsolódó kérdésével a Bundesfinanzhof lényegében arra vár választ, hogy az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében adólevonási eljárásban csak a szolgáltatás helye szerinti tagállamban folytatott, adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben keletkezett, és a másik tagállambeli illetőségű díjazásra jogosult által a díjfizetésre kötelezettel közölt költségek számítanak adóalapcsökkentőnek, és amelynek értelmében az esetleges további költségeket utólagos adóvisszatérítési eljárás során lehet figyelembe venni.

51 E kérdésre az elzű kérdés elbírálása során tett megállapítások alapján, és annak figyelembevételével kell válaszolni, hogy a Bíróság nem rendelkezik olyan adatokkal, amelyek lehetővé tennék számára a belföldi és a külföldi illetőségű szolgáltatók helyzetének összehasonlítását. Márpedig, ha azokat a költségeket, amelyeket a szolgáltató közölt a díjfizetésre kötelezettel, az adólevonási eljárás alkalmával el kell számolni, az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkével nem ellentétes az, ha adott esetben az adóköteles jövedelmet eredményező gazdasági tevékenységgel a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélettel kialakított ítélkezési gyakorlat szerint közvetlen összefüggésben nem lévő költségeket utólagos adóvisszatérítési eljárásban figyelembe veszik.

52 A harmadik kérdés b) pontjára tehát azt kell válaszolni, hogy az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkét akként kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében adólevonási eljárásban csak a szolgáltatás helye szerinti tagállamban folytatott, adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben keletkezett, és a másik tagállambeli illetőségű díjazásra jogosult által a díjfizetésre kötelezettel közölt költségek számítanak adóalapcsökkentőnek, és amelynek értelmében az említett gazdasági tevékenységgel közvetlen összefüggésben nem lévő esetleges további költségeket utólagos adóvisszatérítési eljárás során lehet figyelembe venni.

A 3) c) kérdésről

53 Ezzel a kérdésével a Bundesfinanzhof a Bíróságtól arra vár választ, hogy az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, hogy a

tevékenységét Németországban folytató, de nem ottani illetőségű szolgáltatót a német-holland adóegyezmény értelmében megillető adómentességet az adólevonási eljárás során a díjfizetésre kötelezett csak akkor vehesse figyelembe, illetve azt csak akkor lehessen figyelembe venni az utólagos, a mentesség megállapítására irányuló vagy adóvisszatérítési eljárásban, vagy pedig az ügynek a jelen ítélet 21. pontjában kifejtett körülményei között a díjfizetésre kötelezettel szemben indított megtérítési eljárásban, ha az illetékes adóhatóság adómentességi igazolást állít ki, amelyben igazolja, hogy az említett egyezményben erre vonatkozólag előírt feltételek fennállnak.

54 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó közösségi egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeinek meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben egyezmények révén elkerüljék a kettős adóztatást (lásd a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 57. pontját).

55 Az ily módon megosztott adóztatási jogkör gyakorlása tekintetében azonban a tagállamok kötelesek betartani a közösségi szabályokat (lásd ilyen értelemben a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 58. pontját, a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11819. o.] 94. pontját és a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-923. o.] 50. pontját).

56 Amennyiben azonban bebizonyosodik – amint az a jelen ítélet 15. pontjában kifejtésre került –, hogy az alapeljárásban vitatott, művészeti szolgáltatásokból származó jövedelem a német-holland adóegyezmény értelmében Németországban nem, csupán Hollandiában adóköteles, meg kell állapítani – amint azt indítványának 88. pontjában a főtanácsnok kifejtette –, hogy a hollandiai illetőségű szolgáltatót terhelő azon kötelezettség, hogy az illetékes német adóhatóságtól adómentességi igazolást kérjen annak érdekében, hogy Németországban elkerülje jövedelmének további megadóztatását, az e szolgáltató részére előírt adminisztratív lépések miatt megvalósítja – amint arra a Bíróság a jelen ítélet 44. pontjában emlékeztetett – a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását.

57 Ugyanígy, a szolgáltatást igénybe vevőnek azon kötelessége, hogy amennyiben ellene megtérítési eljárás folyik, be kell mutatnia az adómentességi igazolást, elriaszthatja tehát a másik tagállamban székhellyel rendelkező szolgáltató igénybevételét. Ugyanis, amint azt a Scorpio előadta, a díjfizetésre kötelezettnek meg kell győznie arról, hogy szerződéses partnere vagy saját maga elindította a mentesség megállapítása iránti vagy a visszatérítési eljárást (és részére visszafizeti adott esetben a visszatérítés összegét), vagy partnere meghatalmazást adott számára, hogy az előbbi javára az eljárást elindítsa. Félt, hogy a másik tagállamban székhellyel rendelkező szolgáltató csekély érdeklődést mutat az adminisztratív lépések iránt, vagy pedig a szerződéses jogviszony megszüntetése után nem elérhető.

58 Következésképpen az a körülmény, hogy a kérdéses adómentesség az eljárásnak a Bundesfinanzhof által felsorolt különböző szakaszaiban csak az illetékes adóhatóság által kiállított, a német-holland adóegyezményben előírt feltételek teljesülését tanúsító igazolás felmutatása esetén vehető figyelembe, a szolgáltatásnyújtásnak az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkében biztosított szabadsága korlátozását valósítja meg.

59 Ez a korlátozás azonban indokolt az adólevonási eljárás rendeltetésszerű működése szempontjából.

60 Amint ugyanis azt a belga kormány, valamint indítványának 90. pontjában a főtanácsnok kifejti, fontosnak tartják, hogy a díjfizetés kötelezettje csak akkor mentesülhessen az adólevonásának kötelezettsége aló, ha bizonyos abban, hogy a szolgáltató teljesíti az

adómentességre vonatkozó feltételeket. A díjfizetés kötelezettségét azonban nem várható el, hogy saját maga tisztázza minden egyedi esetben, hogy az illető jövedelem valamely kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmény alapján adómentes-e, vagy sem. Amennyiben a díjfizetésre kötelezettet felhatalmaznák arra, hogy az adólevonás alól egyoldalúan kibújjék, a tévedése esetén ez végső soron veszélyeztethetné az adó beszedését a díjazás jogosultjánál.

61 Az előzőekben foglalt megfontolásokra tekintettel erre a kérdésre azt kell válaszolni, hogy az EGK-Szerződés 59. és 60. cikkét akként kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes, hogy a tevékenységét Németországban folytató, de nem ottani illetőségű szolgáltatót a német-holland adóegyezmény értelmében megilleti adómentességet az adólevonási eljárás során a díjfizetésre kötelezett csak akkor vehesse figyelembe, illetve azt csak akkor lehessen figyelembe venni az utólagos, a mentesség megállapítására irányuló vagy adóvisszatérítési eljárásban, vagy pedig a díjfizetésre kötelezettel szemben indított megtérítési eljárásban, ha az illetékes adóhatóság adómentességi igazolást állít ki, amelyben igazolja, hogy az említett egyezményben erre vonatkozólag előírt feltételek fennállnak.

A 2) kérdésről és a 3) d) kérdésről

62 E kérdésekkel a Bundesfinanzhof lényegében arra vár választ, hogy az EGK-Szerződés 59. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy e rendelkezést akkor is alkalmazni kell, ha a szolgáltatást igénybe vevő – aki e cikkekre azért hivatkozik, hogy a Közösségen belül a szolgáltatásnyújtás szabadságával élhessen – valamely tagállam állampolgára és a Közösségen belül rendelkezik székhellyel, és szerződéses partnere – a szolgáltató – a Közösség más tagállamában rendelkezik székhellyel, de harmadik ország állampolgára.

63 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy amint az a jelen ítélet 32. pontjában kifejtésre került, valamint töretlen ítélkezési gyakorlat szerint az EGK-Szerződés 59. cikke nemcsak a szolgáltatónak, hanem a szolgáltatást igénybe vevőnek is biztosít jogokat

64 Noha e jogokhoz hozzátartozik, hogy a szolgáltatást igénybe vevő szabadon mehet másik tagállamba valamely szolgáltatás igénybevétele céljából, anélkül hogy ebben korlátozások akadályoznák (a fent hivatkozott Ciola-ügyben hozott ítélet 11. pontja és a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7641. o.] 20. pontja), a Bíróság töretlen ítélkezési gyakorlata értelmében a szolgáltatást igénybe vevő akkor is hivatkozhat az említett jogokra, ha sem ő, sem a szolgáltató nem változtat helyet a Közösségen belül (lásd ilyen értelemben a fent hivatkozott Eurowings Luftverkehr ügyben hozott ítélet 34. pontját, a C-243/01. sz., Gambelli és társai ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13031. o.] 55. és 57. pontját, valamint a C-36/02. sz. Omega-ügyben 2004. október 14-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-9609. o.] 25. pontját).

65 Az alapeljárásban ez a helyzet. Nem lehet helyt adni az Egyesült Királyság Kormánya azon érvelésének, miszerint a Scorpiót a szolgáltatás igénybe vevőjeként azért nem illetik meg az EGK-Szerződés 59. cikkében biztosított szabadságok, mert az alapeljárásban érintett szolgáltatás igénybevétele végett nem ment másik tagállamba, illetőleg ezt meg sem próbálta.

66 Amennyiben az elz?ekb?l az következ?k, hogy a Scorpio, amely az EGK?Szerz?dés 58. cikke (kés?bb az EK?Szerz?dés 58. cikke, jelenleg EK 48. cikk) (1) bekezdésének értelmében vett társaságként a valamely tagállam állampolgárságával rendelkező természetes személlyel esik egy tekintet alá, elvileg – az EGK?Szerz?dés 66. cikke (kés?bb az EK?Szerz?dés 66. cikke, jelenleg EK 55.cikk) alapján – jogosultnak kell lennie az EGK?Szerz?dés 59. cikkében részére biztosított jogokra hivatkozni, akkor vizsgálni kell, hogy az a körülmény, hogy az Europop másik tagállambeli illet?ség? szolgáltatóként harmadik állam állampolgárságával rendelkezik, gátat szab?e annak, hogy a Scorpio e jogokra hivatkozhassek.

67 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az EGK?Szerz?dés el?írása szerint – minthogy a Tanács az EGK?Szerz?dés 59. cikkének (2) bekezdésében foglalt lehet?séggel nem élt – a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseket az alábbi feltételek fennállása esetén kell alkalmazni:

- a szolgáltatást a Közösségen belül kell nyújtani;
- a szolgáltatónak valamely tagállam állampolgárságával kell rendelkeznie, és székhelyének a Közösség valamely országában kell lennie.

68 Ebb?l az következ?k, hogy az EGK?Szerz?dés nem terjeszti ki e rendelkezései alkalmazásának kedvezményét a harmadik állam állampolgárságával rendelkező szolgáltatókra, még akkor sem, ha székhelyük a Közösség területén van, és a Közösségen belüli szolgáltatásnyújtásról van szó.

69 Következésképpen a 2) és a 3) d) kérdésre azt kell válaszolni, hogy az EGK?Szerz?dés 59. cikkét akként kell értelmezni, hogy az nem alkalmazható harmadik állam állampolgárságával rendelkező szolgáltató javára.

A költségekr?l

70 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következ?képpen határozott:

1) Az EGK?Szerz?dés 59. és 60. cikkét akként kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes:

- **az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a nem a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállambeli illet?ség? szolgáltató díjára adólevonási eljárást kell alkalmazni, miközben az e tagállambeli illet?ség? szolgáltatóknak fizetett díjra az adólevonást nem kell alkalmazni.**
- **az olyan nemzeti szabályozás, amely az adólevonási kötelezettségének eleget nem tev? szolgáltatást igénybe vev? személy felel?sségét írja el?.**

2) Az EGK?Szerz?dés 59. és 60. cikkét akként kell értelmezni, hogy:

- **azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja, hogy a szolgáltatást igénybe vev? külföldi illet?ség? szolgáltató részére való díjfizetésre kötelezett személy az adólevonás során elszámolja e szolgáltatónak a szolgáltatás helye szerinti tagállamban folytatott tevékenységével közvetlen összefüggésben keletkezett és a díjfizetésre kötelezettel közölt költségeit, miközben az e tagállambeli illet?ség? szolgáltató esetében**

csak a költségek levonását követően fennmaradó nettó bevétel jelenti a jövedelemadó alapját.

– azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adólevonási eljárásban csak a szolgáltatás helye szerinti tagállamban folytatott, adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben keletkezett, és a másik tagállambeli illetőségű díjazásra jogosult által a díjfizetésre kötelezettel közölt költségek számítanak adóalapcsökkentőnek, és amelynek értelmében az említett gazdasági tevékenységgel közvetlen összefüggésben nem lévő esetleges további költségeket utólagos adóvisszatérítési eljárás során lehet figyelembe venni.

– azokkal nem ellentétes, hogy a tevékenységét Németországban folytató, de nem ottani illetőségű szolgáltatót a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Holland Királyság között a jövedelem- és a vagyonadó, továbbá különböző egyéb adónemek területén a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint egyéb adójogi kérdések rendezéséről szóló, 1959. június 16-án kelt egyezmény értelmében megillető adómentességet az adólevonási eljárás során a díjfizetésre kötelezett csak akkor vehesse figyelembe, illetve azt csak akkor lehessen figyelembe venni az utólagos, a mentesség megállapításáról szóló vagy adóvisszatérítési eljárásban, vagy pedig a díjfizetésre kötelezettel szemben indított megtérítési eljárásban, ha az illetékes adóhatóság adómentességi igazolást állít ki, amelyben igazolja, hogy az említett egyezményben erre vonatkozólag előírt feltételek fennállnak.

3) Az EGK-Szerződés 59. cikkét akként kell értelmezni, hogy az nem alkalmazható harmadik állam állampolgárságával rendelkező szolgáltató javára.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.