

Byla C-290/04

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

prieš

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„EEB sutarties 59 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) ir EEB sutarties 60 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnis, dabar – EB 50 straipsnis) – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Ne rezidento teikiamos meninio pasirodymo paslaugos – Mokesčio prie šaltinio atskaitos principas – Paslaugų teikėjas, neturintis valstybės narės pilietybės“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvų teikti paslaugas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai*

(EEB sutarties 59 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) ir 60 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnis, dabar – EB 50 straipsnis))

2. *Laisvų teikti paslaugas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai*

(EEB sutarties 59 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) ir 60 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnis, dabar – EB 50 straipsnis))

3. *Laisvų teikti paslaugas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai*

(EEB sutarties 59 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) ir 60 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnis, dabar – EB 50 straipsnis))

4. *Laisvų teikti paslaugas – Sutarties nuostatos – Taikymo asmenų atžvilgiu sritis*

(EEB sutarties 59 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis))

1. EEB sutarties 59 (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) ir 60 (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnis, dabar – EB 50 straipsnis) straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos mokesčio prie šaltinio atskaitos procedūra taikoma paslaugų teikėjams, kurie nėra valstybės narės, kurioje teikiamos paslaugos, rezidentai, atlyginimui, nors iš paslaugų teikėjams, šios valstybės narės rezidentams, pervedamo atlyginimo mokestis prie šaltinio nėra atskaitomas, bei kurie numato paslaugų gavėjo atsakomybę neatskaitomus mokesčio prie šaltinio, kurį jis privalo atskaityti.

Aišku, jog šie teisės aktai gali paslaugų gavėjus atgrasyti nuo naudojimosi paslaugų teikėjais, kitų valstybių narių rezidentų, paslaugomis, todėl jie sudaro kliūčių laisvam paslaugų teikimui, o tai iš esmės draudžia EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai.

Vis dėlto juos galima pateisinti būtinybe užtikrinti pajamų mokesčio surinkimo veiksmingumą. Iš tikrųjų, kai nėra Bendrijos direktyvos ar kito dokumento, kurie reglamentuotų tarpusavio

administracinę pagalbą mokestinių skolų išieškojimo srityje, mokesčių prie šaltinio atskaitos procedūra ir jai užtikrinamos atsakomybės taisyklės yra teisėta ir tinkama priemonė siekiant užtikrinti, jog asmenys, įsisteigusio už apmokestinimo valstybės teritorijos, pajamos bus apmokestintos, ir išvengti to, kad atitinkamos pajamos būtų neapmokestintos gyvenamosios vietos valstybėje ar paslaugos teikimo valstybėje. Be to, mokesčių prie šaltinio atskaitos taikymas ir galinti kilti tokios atskaitos privalančio atlikti paslaugų gavėjo atsakomybė, išplaukianti iš šio pajamų mokesčių išieškojimo būdo, kuri prireikus, jei neatskaitomas mokestis prie šaltinio, leidžia nubausti, yra proporcingos priemonės užtikrinti skolos išieškojimą apmokestinimo valstybės naudai.

(žr. 33–39 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. EEB sutarties 59 (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) ir 60 (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnis, dabar – EB 50 straipsnis) straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, neleidžiančius paslaugų gavėjui, mokančiam atlyginimą paslaugų teikėjui ne rezidentui, atskaitant mokestį prie šaltinio, atskaityti ir profesines išlaidas, apie kurias šis paslaugų teikėjas jam yra pranešęs ir kurios yra tiesiogiai susijusios su jo veikla paslaugos suteikimo valstybėje narėje, nors paslaugų teikėjo, šios valstybės narės rezidento, atveju mokesčiu būtų apmokestinamos tik jo grynosios pajamos, t. y. pajamos, gautos atskaičius jo patirtas profesines išlaidas.

Mokesčių grąžinimo procedūra, leidžianti *a posteriori* atsižvelgti į paslaugų teikėjo ne rezidento patirtas profesines išlaidas, neturi jokios reikšmės. Iš tikrųjų, kadangi tokie procedūrai reikia papildomų administracinių ir ekonominių išlaidų, o taip pat dėl to, kad ji neišvengiamai reikalinga paslaugų teikėjui, nagrinėjami nacionalinės teisės aktai sudaro kliūtį laisvam paslaugų teikimui, o tai iš esmės draudžia EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai.

Priešingai, šios nuostatos nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos mokesčių prie šaltinio atskaitos procedūros metu atskaitomos tik profesinės išlaidos, tiesiogiai susijusios su valstybėje narėje, kurioje teikiama paslauga, vykdoma veikla, iš kurios gaunamos apmokestinamosios pajamos, apie kurias kitoje valstybėje narėje įsisteigus paslaugų teikėjas pranešė atlyginimo mokėtojui, ir pagal kuriuos kitas išlaidas, kurios nėra tiesiogiai susijusios su minėta ekonomine veikla, prireikus atsižvelgiama vėlesnės mokesčių grąžinimo procedūros metu.

(žr. 46–47, 49, 52 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. EEB sutarties 59 (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) ir 60 (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnis, dabar – EB 50 straipsnis) straipsniai nedraudžia, jog tai, kad pagal Vokietijos Federacinės Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartimi dvigubo apmokestinimo išvengimo paslaugų teikėjas ne rezidentas, vykdamas savo veiklą Vokietijoje, atleidžiamas nuo mokesčių, būtų atsižvelgiama atlyginimo mokėtojui atliekant mokesčių atskaitos iš atlyginimo procedūrą, vėlesnį atleidimo nuo mokesčių ar mokesčių grąžinimo procedūrą arba pastarojo patraukimo atsakomybėn atveju tik tuomet, kai kompetentingos mokesčių įstaigos išduotas atleidimo nuo mokesčių pažymėjimas patvirtina, jog vykdyti visi šiuo tikslu minėta sutartimi nustatyti reikalavimai.

Aišku, kad tokia priemonė kliudo EEB sutarties 59 ir 60 straipsniais užtikrinamam laisvam paslaugų teikimui. Vis dėlto jai galima pateisinti siekiu užtikrinti gerą apmokestinimo prie šaltinio procedūros veikimą. Iš tikrųjų, atrodo, svarbu, kad atlyginimo mokėtojas galėtų susilaikyti nuo mokesčių prie šaltinio atskaitymo tik būdamas tikras, jog paslaugų teikėjas atitinka visus reikalavimus, sudarančius jam galimybę pasinaudoti atleidimu nuo mokesčių. Vis dėlto negalima reikalauti, kad atlyginimo mokėtojas pats išsiaiškintų, ar kiekvienu konkrečiu atveju nagrinėjamos pajamos atleistos nuo mokesčių pagal sutartimi dvigubo apmokestinimo išvengimo. Galiausiai,

jei atlyginimo mokėtojui būtų leista vienašališkai susilaikyti nuo mokesčio prie šaltinio atskaitymo, jo klaidos atveju galėtų kilti grėsmė mokesčių surinkimui iš atlyginimo gavėjo.

(žr. 58–61 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

4. EEB sutarties 59 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) reikia aiškinti taip, kad jis netaikomas paslaugų teikėjams, trečiųjų valstybių piliečiams.

Iš tikrųjų EEB sutartis numato, jog Tarybai nesukonkretinus minėtos sutarties 59 straipsnio antrojoje pastraipoje numatytos galimybes, laisvų paslaugų teikimo reglamentuojančios nuostatos taikomos vykdyti šiuos reikalavimus: pirma, paslauga turi būti teikiama Bendrijos viduje ir, antra, paslaugų teikėjas turi būti valstybės narės pilietis bei sąsisteigės Bendrijoje. Iš to išplaukia, kad EEB sutarties minėtos nuostatos netaikomos paslaugų teikėjams, trečiųjų valstybių piliečiams, neatsižvelgiant į tai, jog jie sąsisteigės Bendrijoje ir kad paslauga teikiama Bendrijos viduje.

(žr. 67–69 punktus, rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. spalio 3 d. (\*)

„EEB sutarties 59 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) ir EEB sutarties 60 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnis, dabar – EB 50 straipsnis) – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Ne rezidento teikiamos meninio pasirodymo paslaugos – Mokesčio prie šaltinio atskaitos principas – Paslaugų teikėjas, neturintis valstybės narės pilietybės“

Byloje C-290/04

dėl 2004 m. balandžio 28 d. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. liepos 7 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH**

prieš

**Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,**

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas ir J. Makarczyk, teisėjai J.-P. Puissochet, R. Schintgen, P. Kriš, U. Löhmus, E. Levits (pranešėjas) ir A. Ó Caoimh,

generalinis advokatas P. Léger,

posūdzio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgus į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. liepos 6 d. posūdziui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, atstovaujamos advokatė A. Cordewener ir H. Grams bei *belastingsadviseur* D. Molenaar,
- Vokietijos vyriausybė, atstovaujamos M. Lumma, U. Forsthoff ir A. Tiemann,
- Belgijos vyriausybė, atstovaujamos E. Dominkovits,
- Ispanijos vyriausybė, atstovaujamos F. Díez Moreno,
- Italijos vyriausybė, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. de Bellis,
- Jungtinės Karalystės vyriausybė, atstovaujamos C. Jackson, padedamos QC G. Barling ir *barrister* J. Stratford,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir B. Eggers,

susipažinęs su 2006 m. gegužės 16 d. posūdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

## **Sprendimas**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EEB sutarties 59 straipsnio (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) ir EEB sutarties 60 straipsnio (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnis, dabar – EB 50 straipsnis) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* (toliau – *Scorpio*) ir *Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel* dėl pajamų mokesčio, kuriuo minėta bendrovė buvo apmokestinta Vokietijoje už 1993 metus.

## **Teisinis pagrindas**

### *Bendrijos teisės aktai*

3 EEB sutarties 58 straipsnis (po pakeitimo – EB sutarties 58 straipsnis, dabar – EB 48 straipsnis) nustato:

„Bendrovės arba firmos, kurios pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, šiame skyriuje prilyginamos tos valstybės narės pilietybę turintiems fiziniams asmenims.

<..>“.

4 Šios sutarties 59 straipsnis numato:

„Pagal toliau išdėstytas nuostatas Bendrijoje laisvės teikti paslaugas apribojimais, taikomi valstybių

nari? nacionaliniams subjektams, kurie yra ?sisteig? kitoje Bendrijos valstyb?je negu valstyb?, kurios subjektu yra asmuo, kuriam tos paslaugos teikiamos pereinamuoju laikotarpiu palaipsniui panaikinami.

Taryba, remdamasi Komisijos pasi?lymu ir spr?sdama kvalifikuota bals? dauguma, šio skyriaus nuostatas gali taikyti ir paslaugas teikiantiems tre?iosios šalies pilie?iams, ?sisteigusiems Bendrijoje.“

5 Min?tos sutarties 60 straipsnis nurodo:

„Pagal ši? Sutart? „paslaugas“ – tai tokios paslaugos, kurios paprastai yra teikiamos už užmokest? ir kuri? nereglamentuoja nuostatos d?l preki?, kapitalo ir asmen? jud?jimo laisv?s.

„Paslaugas“ sudaro:

- a) pramoninio pob?džio veikla;
- b) komercinio pob?džio veikla;
- c) amatinink? veikla;
- d) laisv?j? profesij? veikla.

Nepažeidžiant ?sisteigimo teisei skirto skyriaus nuostat?, paslaug? teikiantis asmuo, kad gal?t? j? teikti, gali laikinai savo veikla verstis toje šalyje, kur paslauga teikiama, tomis pa?iomis s?lygomis, kurias toji šalis taiko savo nacionaliniams subjektams.“

6 EEB sutarties 66 straipsnis (po pakeitimo – EEB sutarties 66 straipsnis, dabar – EB 55 straipsnis) išd?styta taip:

„Šio skyriaus reglamentuojamiems klausimams taikomos 55–58 straipsni? nuostatos“.

#### *Nacionalin?s teis?s aktai*

7 1992 m. vasario 25 d. ?statymu d?l mokes?i? pakeitimo (Steueränderungsgesetz) (BGBl. 1992 I, p. 297, toliau – EStG) pakeisto Pajam? mokes?io ?statymo (Einkommensteuergesetz) redakcijos, galiojusios pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? metu, 1 straipsnio 4 dalis numato, kad fiziniai asmenys, neturintys Vokietijoje gyvenamosios vietos arba nuolatin?s gyvenamosios vietos, yra iš dalies apmokestinami pajam? mokes?iu, jeigu jie šioje valstyb?je gauna pajam? EStG 49 straipsnio prasme, išskyrus išimtis, kurios pagrindin?je byloje netaikomos. Pagal EStG 49 straipsnio 1 dalies 2 punkto d papunkt? šios pajamos – tai bet kurio asmens gaunamos komercinio pob?džio pajamos iš šioje valstyb?je teikiam? kult?ros, meno arba panaši? paslaug?.

8 EStG 50a straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktas numato, kad iš dalies apmokestinam? asmen? atveju iš tokios r?šies pajam? mokestis surenkamas atskaitant j? prie šaltinio. Jis sudaro 15 % visos pajam? sumos. Pagal EStG 50a straipsnio 4 dalies tre?i?, penkt? ir šešt? sakinius neleidžiama atskaityti profesini? išlaid?. Pajam? dal? taip pat sudaro prid?tin?s vert?s mokestis nuo paslaug?, kurias Vokietijoje teikia iš dalies apmokestinamas verslininkas.

9 Pajam? mokestis turi b?ti sumokamas pervedant atlyginim? gav?jui. Tuo momentu šio atlyginimo mok?tojas pagal EStG 50 a straipsnio 5 dalies pirm? ir antr? sakinius turi už iš dalies apmokestinam? atlyginimo gav?j? atskaityti mokest? prie šaltinio, nes pastarasis yra apmokestinamasis asmuo (mokes?i? skolininkas).

10 Šio atlyginimo mokėtojas kompetentingai *Finanzamt* turi sumokėti už pasibaigusį ketvirtą apskaičiuotą mokestį ne vėliau kaip iki kito ketvirčio dešimtos dienos. Pagal EStG 50a straipsnio 5 dalies trečią ir penktą sakinius šis mokėtojas atsako už mokesčio atskaitą ir jo sumokėjimą. Išskyrus išimtis, kurios šiuo atveju nėra taikomos, atsižvelgiant į EStG 50 straipsnio 5 dalyje tvirtintą mokesčio prie šaltinio atleidimo nuo mokesčio poveikį, iš dalies apmokestinamą asmenį pajamų mokestis laikomas sumokėtu jį atskaičiuojant prieš šaltinio.

11 Be to, EStG 50d straipsnis tvirtina tam tikras specialias taisykles, jei taikoma sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

12 EStG 50d straipsnio 1 dalies pirmas sakinytis numato, kad, kai pagal tokias sutartis negalima apmokestiti pajamų mokesčiu jį atskaitant prieš šaltinio remiantis EStG 50a straipsniu, vis dėlto nuostatas, susijusias su atlyginimo mokėtojo mokesčio prie šaltinio atskaita, reikia taikyti nepažeidžiant šios sutarties. Tik tuo atveju, kai Federalinė mokesčių tarnyba (*Bundesamt für Finanzen*) pateikęs jai prašymą patvirtina, jog šiuo tikslu vykdytos sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatytos sąlygos, pagal EStG 50 d straipsnio 3 dalies pirmame sakinyje numatytą atleidimo nuo mokesčio procedūrą šio atlyginimo mokėtojas neprivalo atskaityti mokesčio prie šaltinio. Neturėdamas tokio *Bundesamt für Finanzen* išduoto pažymėjimo, atlyginimo mokėtojas privalo atskaityti mokestį prieš šaltinio.

13 Pagal EStG 50d straipsnio 1 dalies pirmą sakinį atlyginimo mokėtojas vis dėlto nepraranda teisės į atleidimą nuo mokesčio, kuri jam suteikia sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Priešingai, pagal EStG 50d straipsnio 1 dalies antrą sakinį išskaičiuotas ir sumokėtas mokestis suinteresuotajam asmeniui jo prašymu turi būti grąžintas, jeigu tai yra numatyta šioje sutartyje.

14 Pagal EStG 50d straipsnio 1 dalies paskutinį sakinį, kai atlyginimo mokėtojas dėl neatskaityto mokesčio prie šaltinio patraukiamas atsakomybėn, per šią procedūrą jis gali remtis tik pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atlyginimo gavėjui suteiktomis teisėmis.

15 Remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo duomenimis, iš pagrindinėje byloje nagrinėjamame byloje paslaugų gautos pajamos pagal 1959 m. birželio 16 d. sudarytą Vokietijos Federacinės Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartį dėl pajamų, turto ir kitų mokesčių dvigubo apmokestinimo išvengimo ir kitų mokestinių klausimų reglamentavimo neturėjo būti apmokestinamos Vokietijoje, o tik Nyderlanduose (BGBl. 1960 II, p. 1782, toliau – Vokietijos-Nyderlandų sutartis dėl mokesčių).

16 Galiausiai palyginimui reikia aprašyti paslaugų teikėjo, kurio gyvenamoji vieta arba nuolatinę gyvenamoji vieta yra Vokietijoje ir kuris dėl to yra neribotai apmokestinamas pajamų mokesčiu šioje valstybėje narėje, padėtį.

17 Šiam paslaugų teikėjui taikoma bendra pareiga pateikti pajamų deklaraciją pajamų mokesčio apskaičiavimo procedūros metu. Kadangi sumokėjus šiam paslaugų teikėjui atlyginimą mokėtojas neprivalo atskaičiuoti mokesčio prie šaltinio, jis negali būti patrauktas atsakomybėn už tai, kad neatliko tokios atskaitos. Taip pat atlyginimo mokėtojas negali būti patrauktas atsakomybėn už atlyginimo gavėjo mokėtiną pajamų mokestį.

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

18 *Scorpio* yra koncertų organizavimo bendrovė, kurios buveinė yra Vokietijoje. 1993 m. ji su *Europop* vardu pasirašė fiziniu asmeniu sudarytą sutartį, pagal kurią jis surasdavo muzikos grupę. Tuo metu *Europop* buvo sėstingai Nyderlanduose ir Vokietijoje neturėjo nei gyvenamosios vietos, nei nuolatinės gyvenamosios vietos ir nebuvo joje sėstingai. Prašymą priimti prejudicinį

sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad jis nežino, kokia yra *Europop* pilietyb?.

19 1993 m. pirm? ir tre?i? ketvirt? *Scorpio* už suteiktas paslaugas *Europop* sumok?jo 438 600 DEM. Nors *Europop* nebuvo *Scorpio* pateik?s EStG 50d straipsnio 3 dalies pirmame sakinyje minimo atleidimo nuo mokes?io pažym?jimo, iš šios sumos ji neatskait? mokes?io prie šaltinio, kaip tai numato EStG 50a straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktas.

20 Sužinojusi apie šiuos faktus, kompetentinga mokes?i? ?staiga patrauk? atsakomyb?n *Scorpio* ir 1997 m. kovo 21 d. pranešimu apie mokes?i? išieškojim? pareikalavo sumok?ti 70 395, 30 DEM, t. y. mokest? prie šaltinio, kur? *Scorpio* prival?jo atskaityti iš *Europop* pervesto atlyginimo, t. y. 15 % šio atlyginimo bruto sumos.

21 *Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel* atmet? *Scorpio* pateikt? skund? d?l pranešimo apie mokes?i? išieškojim?. *Finanzgericht Hamburg*, ? kur? v?liau kreip?si ieškov? pagrindin?je byloje, taip pat nepatenkino jos ieškinio, nes *Scorpio* nepateik? pagal EStG 50d straipsnio 3 dalies pirm? sakin? reikalaujamo atleidimo nuo mokes?io pažym?jimo.

22 *Scorpio* pateik? kasacin? skund? *Bundesfinanzhof*, siekdama *Finanzgericht* sprendimo ir gin?ijamo pranešimo apie mokes?i? išieškojim? panaikinimo.

23 Gr?sdoma savo kasacin? skund? *Scorpio* nurodo, pirma, kad EStG 50a straipsnio 4 dalies šeštas sakinyje prieštarauja EB sutarties 59 ir 60 straipsniams tiek, kiek neleidžia atskaityti profesini? išlaid? iš sumos, nuo kurios atskaitomas mokestis prie šaltinio. Tai išplaukia iš 2003 m. birželio 12 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Gerritse*(C?234/01, Rink. p. I?5933).

24 Antra, tai, kad pagal EStG 50d straipsnio 1 dalies ketvirt? sakin? šalis, kuri gali b?ti patraukta atsakomyb?n pagal EStG 50a straipsnio 5 dalies penkt? sakin?, negali remtis atlyginimo gav?jo, šiuo atveju – *Europop*, teise b?ti atleistam nuo mokes?io pagal Vokietijos?Nyderland? sutart? d?l mokes?i?, taip pat prieštarauja EB sutart?iai.

25 *Bundesfinanzhof* kyla klausimas d?l EB sutarties 59 ir 60 straipsni? aiškinimo atsižvelgiant ? mokes?io prie šaltinio atskaitos princip? ir d?l šiuo pagrindu *Finanzamt* prad?tos patraukimo atsakomyb?n proced?ros apimties. Šis teismas paaiškina, kad pagrindin?s bylos nagrin?jimo baigtis priklauso b?tent nuo atsakymo ? klausim?, ar šie straipsniai b?t? aiškinami taip pat, jeigu paslaug? suteikimo metu *Europop* neb?t? buv?s valstyb?s nar?s pilietis.

26 Tokiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar EB sutarties 59 ir 60 straipsni? pažeidimu laikytina tai, jog pagal 1993 m. galiojusios 1990 m. (EStG) redakcijos 50a straipsnio 5 dalies penkt? sakin? Vokietijoje ?steigtas atlyginimo mok?tojas, mokantis atlyginim? kitoje Europos S?jungos valstyb?je (b?tent – Nyderlanduose) ?steigtam atlyginimo gav?jui, turin?iam valstyb?s nar?s pilietyb?, gali b?ti patrauktas atsakomyb?n už tai, kad neatskait? mokes?io prie šaltinio, kaip to reikalauja EStG 50a straipsnio 4 dalis, nors iš Vokietijoje neribotai pajam? mokes?iu apmokestinamo atlyginimo gav?jo (Vokietijos pilie?io) pagal EStG 50a straipsnio 4 dal? nereikia jo atskaityti prie šaltinio, ir tod?l atlyginimo mok?tojas negali b?ti patrauktas atsakomyb?n už mokes?io prie šaltinio neatskaitym? arba per maž? atskaitym??

2. Ar atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? kitoks, jeigu kitoje Europos S?jungos valstyb?je ?sisteig?s atlyginimo gav?jas paslaugos suteikimo metu neb?t? kurios nors valstyb?s nar?s pilietis?

3. Jeigu atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? neigiamas:

a) Ar pagal EB sutarties 59 ir 60 straipsnius atlyginimo mok?tojas mokes?io prie šaltinio atskaitos proced?ros pagal EStG 50a straipsnio 4 dal? metu turi atsižvelgti ? profesines išlaidas, kurias patyr? kitoje valstyb?je nar?je ?sisteig?s atlyginimo gav?jas ir kurios yra ekonomiškai susijusios su jo Vokietijoje vykdoma veikla, už kuri? jis gauna atlyginim?, ir atitinkamai sumažinti mokes?, nes Vokietijos pilie?i? atveju pajam? mokes?iu apmokestinamos tik atskai?ius profesines išlaidas gautos grynosios pajamos?

b) Ar tam, kad EB sutarties 59 ir 60 straipsniai neb?t? pažeisti, pakanka, jog mokes?io prie šaltinio atskaitos proced?ros pagal EStG 50a straipsnio 4 dal? metu b?t? atsižvelgiama tik ? ekonomiškai su Vokietijoje vykdoma veikla, suteikian?ia teis? ? atlyginim?, susijusias profesines išlaidas, kuri? buvim? kitoje valstyb?je nar?je ?sisteig?s atlyginimo gav?jas ?rod? atlyginimo mok?tojui, o ? visas kitas galimas patirtas profesines išlaidas b?t? atsižvelgta tik v?lesn?s mokes?i? gr?žinimo proced?ros metu?

c) Ar EB sutarties 59 ir 60 straipsni? pažeidimu laikytina tai, kad mokes?io prie šaltinio atskaitos proced?ros pagal EStG 50a straipsnio 4 dal? ir 50d straipsnio 1 dal? metu ? tai, kad Nyderlanduose ?sisteig?s atlyginimo gav?jas yra atleidžiamas nuo mokes?io Vokietijoje pagal (Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Nyderland? Karalyst?s) sutart?, atsižvelgiama ne iš karto, o tik v?lesn?s atleidimo nuo mokes?io arba mokes?i? gr?žinimo proced?ros metu, ir tai, kad atsakomyb?n patrauktas atlyginimo mok?tojas negali remtis šiuo atleidimu nuo mokes?io, nors Vokietijos subjekt? neapmokestinamosioms pajamoms mokes?io prie šaltinio atskaita n?ra taikoma ir tod?l negali kilti atsakomyb? už mokes?io prie šaltinio neatskaitym? arba per maž? atskaitym??

d) Ar atsakymas ? tre?iojo klausimo a, b ir c punktus b?t? kitoks, jeigu kitoje Europos S?jungos valstyb?je ?sisteig?s atlyginimo gav?jas paslaugos suteikimo metu neb?t? kurios nors valstyb?s nar?s pilietis?

### **D?l prejudicini? klausim?**

27 Pirmiausia reikia pažym?ti, jog atsižvelgiant ? tai, kad pagrindin?s bylos ?vykiai vyko iki 1993 m. lapkri?io 1 d., t. y. iki 1992 m. vasario 7 d. Maastrichte pasirašytos Europos S?jungos sutarties ?sigaliojimo dienos, prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo prašymas susij?s su EEB sutarties 59 ir 60 straipsni? išaiškinimu.

#### *D?l pirmojo klausimo*

28 Savo pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar EEB 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos mokes?io prie šaltinio atskaitos proced?ra taikoma paslaug? teik?j?, kurie n?ra valstyb?s nar?s, kurioje teikiamos paslaugos, rezidentai, atlyginimui, nors iš paslaug? teik?jams, šios valstyb?s nar?s rezidentams, pervedamo atlyginimo mokes?is prie šaltinio n?ra atskaitomas. Šis teismas taip pat prašo Teisingumo Teismo priimti sprendim? d?l toki? teis?s akt? sukeliam? pasekmi?, t. y. d?l paslaug? gav?jo atsakomyb?s neatskai?ius mokes?io prie šaltinio, kur? jis prival?jo atskaityti.

29 Pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai ?tvirtina skirting? mokes?i? sistem?, pagal kuri? atsižvelgiama ? tai, ar paslaug? teik?jas ?sisteig?s Vokietijoje, ar kitoje valstyb?je nar?je.

30 Šiuo klausimu pirmiausia reikia nurodyti, kad nors tiesioginiai mokes?iai savaime nepatenka



? Bendrijos kompetencijos srityje, vis dėlto naudodamasi savo išlikusiais ?galiojimais valstyb?s nar?s turi laikytis Bendrijos teis?s (žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C?279/93, Rink. p. I?225, 21 punkt?).

31 Toliau reikia pažym?ti, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? EEB sutarties 59 straipsnis reikalauja panaikinti bet kokius laisvo paslaug? teikimo apribojimus, nustatytus tuo pagrindu, kad paslaug? teik?jas ?sisteig?s kitoje valstyb?je nei ta, kurioje teikiama paslauga (1986 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, 205/84, Rink. p. 3755, 25 punktas ir 1991 m. vasario 26 d. Sprendimas, *Komisija prieš Italij?*, C?180/89, Rink. p. I?709, 15 punktas).

32 Galiausiai pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? EEB sutarties 59 straipsnis suteikia teises ne vien paslaug? teik?jams, bet ir ši? paslaug? gav?jams (žr., be kita ko, 1984 m. sausio 31 d. Sprendim? *Luisi ir Carbone*, 286/82 ir 26/83, Rink. p. 377; 1992 m. sausio 28 d. Sprendim? *Bachmann*, C?204/90, Rink. p. I?249; 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimo *Kohll*, C?158/96, Rink. p. I?1931; 1999 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Ciola*, C?224/97, Rink. p. I?2517 ir 1999 m. spalio 26 d. Sprendim? *Eurowings Luftverkehr*, C?294/97, Rink. 1999, p. I?7447).

33 Nagrin?jamu atveju, kaip pažym?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, paslaug? gav?jo pareiga atskaityti mokes? prie šaltinio paslaug? teik?jui, kitos valstyb?s nar?s rezidentui, sumok?to atlyginimo ir tai, kad šis gav?jas, esant reikalui, gali b?ti patrauktas atsakomyb?n, tokias bendroves, kaip antai *Scorpio*, gali atgrasyti nuo naudojimosi paslaug? teik?j?, kitos valstyb?s nar?s rezident?, paslaugomis.

34 Iš to išplaukia, jog pagrindin?je byloje nagrin?jami mokes?i? teis?s aktai sudaro kli??i? laisvam paslaug? teikimui, o tai iš esm?s draudžia EEB 59 ir 60 straipsniai.

35 Kaip teisingai nurod? rašytines pastabas pateikusios vyriausyb?s ir Komisija bei generalinis advokatas savo išvadoje, vis dėlto toki? teis?s akt? negalima pateisinti b?tinybe užtikrinti pajam? mokes?io išieškojimo veiksmingum?.

36 Iš tikr?j? mokes?io prie šaltinio atskaitos proced?ra ir j? užtikrinan?ios atsakomyb?s taisykl?s yra teis?ta ir tinkama priemon? siekiant užtikrinti, jog asmens, ?sisteigusio už apmokestinimo valstyb?s teritorijos, pajamos bus apmokestintos, ir išvengti to, kad atitinkamos pajamos b?t? neapmokestintos gyvenamosios vietos valstyb?je ar paslaugos teikimo valstyb?je. Šiuo klausimu primintina, kad pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? metu, t. y. 1993 m., jokia Bendrijos direktyva ar kitas bylos medžiagoje esantis dokumentas nereglementavo Nyderland? Karalyst?s ir Vokietijos Federacin?s Respublikos tarpusavio administracin?s pagalbos mokes?ini? skol? išieškojimo srityje.

37 Be to, mokes?io prie šaltinio atskaitos taikymas buvo proporcinga priemon? siekiant užtikrinti apmokestinimo valstyb?s skolos išieškojim?.

38 Tas pats pasakytina ir galin?ios kilti toki? atskait? privalan?io atlikti paslaug? gav?jo atsakomyb?s atžvilgiu, kuri prireikus, jei neatskaitomas mokes?is prie šaltinio, leidžia nubausti. Iš tikr?j?, kadangi ši atsakomyb? išplaukia iš šio pajam? mokes?io išieškojimo b?do, ji taip pat proporcingai prisideda užtikrinant šio išieškojimo veiksmingum?.

39 Iš to, kas išd?styta pirmiau, EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?:

- pagal kuriuos mokesčio prie šaltinio atskaitos procedūra taikoma paslaugų teikėjai, kurie nėra valstybės, kurioje teikiamos paslaugos, rezidentai, atlyginimui, nors iš paslaugų teikėjų, tos valstybės narės rezidentai, atlyginimo mokestis nėra atskaitomas;
- kurie numato, jog jeigu paslaugų gavėjas neatskaito mokesčio prie šaltinio, kurį jis privalo atskaityti, kyla jo atsakomybė.

#### *Dėl antrojo klausimo*

40 Šis klausimas, grindžiamas ta pačia prielaida, kaip ir trečio klausimo d dalis, t. y. kad atlyginimo gavėjas yra trečiosios valstybės pilietis, bus nagrinėjamas kartu su pastaruoju klausimu.

#### *Dėl trečiojo klausimo a dalies*

41 *Bundesfinanzhof* Teisingumo Teismo klausia, ar EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, neleidžiančius paslaugų gavėjui, mokančiam paslaugų teikėjui, ne rezidentui, atlyginimą, atskaitant mokestį prie šaltinio atskaityti iš šio paslaugų teikėjo patirtas profesines išlaidas, kurios yra ekonomiškai susijusios su jo vykdoma veikla paslaugos teikimo valstybėje narėje, nors paslaugų teikėjo, šios valstybės narės rezidento, atveju pajamų mokesčiu apmokestinamos tik grynosios pajamos, t. y. pajamos, gautos atskaičius profesines išlaidas.

42 Pirmiausia reikia priminti, kad Teisingumo Teismo jau buvo prašoma pareikšti savo nuomonę dėl to, ar EB sutarties 59 ir 60 straipsniai draudžia nacionalinės mokesčių teisės aktus, pagal kuriuos paprastai, apmokestinant ne rezidentus, atsižvelgiama į neatskaičius profesinių išlaidų gautas bruto pajamas, nors rezidentų atveju apmokestinamos atskaičius šias išlaidas gautos neto pajamos (minuto sprendimo *Gerritse* 55 punktą).

43 Minutame sprendime *Gerritse* Teisingumo Teismas pirmiausia konstatavo, kad profesinės išlaidos, apie kurias kalbama nagrinėjamoje byloje, buvo tiesiogiai susijusios su veikla, iš kurios gaunamos apmokestinamosios pajamos, ir kad šiuo požiūriu rezidentų ir ne rezidentų padėtis buvo panaši. Toliau jis teigiamai atsakė į jam pateiktą prejudicinį klausimą, nusprenddamas, jog nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinimo srityje neleidžiama iš ne rezidentų atskaityti profesinių išlaidų, nors rezidentams tokia teisė suteikiama, yra netiesiogiai diskriminuojantys dėl pilietybės, o tai iš esmės prieštarauja EB sutarties 59 ir 60 straipsniams. Tačiau jis nepriėmė sprendimo dėl to, kurioje apmokestinimo procedūros stadijoje reikia atskaityti paslaugų teikėjo patirtas profesines išlaidas tuo atveju, kai galimos kelios skirtingos stadijos.

44 Taigi siekiant naudingai atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, „ekonomiškai susijusių profesinių išlaidų“ sąvoką reikia suprasti kaip apimančią išlaidas, kurios pagal minutame sprendime *Gerritse* tvirtintą teismo praktiką yra tiesiogiai susijusios su ekonomine veikla, iš kurios gaunamos apmokestinamos pajamos.

45 Todėl *Bundesfinanzhof* nori sužinoti, ar EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai taip pat draudžia nacionalinės mokesčių teisės aktus, neleidžiančius atlyginimo mokėtojui atskaitant mokestį prie šaltinio iš apmokestinamųjų pajamų atskaityti profesinių išlaidų, bet suteikiančių ne rezidentui galimybę, kad per procedūrą, jo prašymu vykstančių po mokesčio prie šaltinio atskaitos, būtų apmokestintos jo Vokietijoje gautos neto pajamos, ir taip įgyti teisę į galimą skirtumą tarp šios sumos ir atskaityto mokesčio prie šaltinio grąžinimą.

46 Remiantis *Bundesfinanzhof* prielaida, o būtent – kad pagrindinėje byloje nagrinėjamą

faktini? aplinkybi? metu esanti mokes?i? gr?žinimo proced?ra leidžia *a posteriori* atsižvelgti ? ne rezidento paslaug? teik?jo patirtas profesines išlaidas, reikia priminti, jog pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? jeigu d?l priiman?iosios valstyb?s nar?s teis?s akt? paslaug? teik?jas patiria išlaid? ir atsiranda papildom? administracini? bei ekonomini? išlaid?, toks taikymas gali uždrausti, apsunkinti arba padaryti paslaug? teikim? mažiau patraukl? (žr. 2001 m. kovo 15 d. Sprendimo *Mazzoleni ir ISA*, C?165/98, Rink. p. I?2189, 24 punkt? ir 2001 m. spalio 25 d. Sprendimo *Finalarte ir kt.*, sujungtos bylos C?49/98, C?50/98, C?52/98? C?54/98 ir C?68/98? C?71/98, Rink. p. I?7831, 30 punkt?).

47 Pagrindin?je byloje nagrin?jama pareiga prad?ti gr?žinimo proced?r? *a posteriori*, net jeigu paslaug? teik?jas ne rezidentas atlyginimo mok?toj? informavo apie savo tiesiogiai su ekonomine veikla susijusi? profesini? išlaid? dyd?, gali apsunkinti paslaug? teikim?. Iš tikr?j? kadangi tokia proced?ra reikalauja papildom? administracini? ir ekonomini? išlaid?, o taip pat d?l to, kad ji neišvengiamai reikalinga paslaug? teik?jui, nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai sudaro kli??i? laisvam paslaug? teikimui, o tai iš esm?s draudžia EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai.

48 Nebuvo pateiktas n? vienas argumentas, kuriuo b?t? galima pateisinti nagrin?jamus nacionalin?s teis?s aktus tiek, kiek jie neleidžia paslaug? gav?jui, mokan?iam atlyginim? paslaug? teik?jui ne rezidentui, atskaitant mokest? prie šaltinio, atskaityti ir profesines išlaidas, kurios yra tiesiogiai ekonomiškai susijusios su paslaug? teik?jo, kuris n?ra valstyb?s nar?s, kurioje teikiamos paslaugos, rezidentas, jeigu pastarasis yra apie jas praneš?s.

49 Tod?l ? tre?iojo klausimo a dal? reikia atsakyti taip, jog EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalin?s teis?s aktus, neleidžian?ius paslaug? gav?jui, mokan?iam atlyginim? paslaug? teik?jui ne rezidentui, atskaitant mokest? prie šaltinio, atskaityti ir profesines išlaidas, apie kurias šis paslaug? teik?jas jam yra praneš?s ir kurios yra tiesiogiai susijusios su jo veikla paslaugos suteikimo valstyb?je nar?je, nors paslaug? teik?jo, šios valstyb?s nar?s rezidento atveju mokes?iu b?t? apmokestinamos tik jo grynosios pajamos, t. y. pajamos, gautos atskai?ius jo patirtas profesines išlaidas.

#### *D?l tre?iojo klausimo b dalies*

50 Šiuo klausimu, kuris susij?s su ankstesniuoju, *Bundesfinanzhof* iš esm?s klausia, ar EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, pagal kuriuos mokes?io prie šaltinio atskaitos proced?ros metu atskaitomos tik profesin?s išlaidos, tiesiogiai susijusios su valstyb?je nar?je, kurioje teikiama paslauga, vykdoma veikla, apie kurias kitoje valstyb?je nar?je ?sisteig?s paslaug? teik?jas praneš? atlyginimo mok?tojui, ir pagal kuriuos ? kitas galimas profesines išlaidas gali b?ti atsižvelgiama v?lesn?s mokes?i? gr?žinimo proced?ros metu.

51 ? š? klausim? reikia atsakyti atsižvelgiant ? d?l ankstesnio klausimo pateiktus argumentus ir ? tai, kad Teisingumo Teismas neturi ?rodym?, leidžian?i? palyginti paslaug? teik?j? rezident? ir ne rezident? pad?t?. Taigi jeigu paslaug? teik?jo profesines išlaidas, apie kurias jis praneš? atlyginimo mok?tojui, reikia atskaityti atskaitant mokest? prie šaltinio, EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai nedraudžia prireikus v?lesn?s mokes?i? gr?žinimo proced?ros metu atsižvelgti ? išlaidas, kurios min?to sprendimo *Gerritse* prasme n?ra tiesiogiai susijusios su ekonomine veikla, iš kurios gaunamos apmokestinamosios pajamos.

52 Tod?l ? tre?iojo klausimo b dal? reikia atsakyti taip, jog EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, pagal kuriuos mokes?io prie šaltinio atskaitos proced?ros metu atskaitomos tik profesin?s išlaidos, tiesiogiai susijusios su valstyb?je nar?je, kurioje teikiama paslauga, vykdoma veikla, iš kurios gaunamos apmokestinamosios pajamos, apie kurias kitoje valstyb?je nar?je ?sisteig?s paslaug? teik?jas praneš? atlyginimo

mokėtojui, ir pagal kuriuos ? kitas išlaidas, kurios nėra tiesiogiai susijusios su minėta ekonomine veikla, prireikus atsižvelgiama v?lesn?s mokes?i? gr?žinimo proced?ros metu.

*D?l tre?iojo klausimo c dalies*

53 Šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* Teisingumo Teismo klausia, ar EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia, jog ? tai, kad pagal Vokietijos?Nyderland? sutart? d?l mokes?i? paslaug? teik?jas ne rezidentas, vykdamas savo veikl? Vokietijoje, yra atleistas nuo mokes?io, atsižvelgiama atlyginimo mok?tojui atliekant mokes?io prie šaltinio atskaitos proced?r?, v?lesn? atleidimo nuo mokes?io arba mokes?i? gr?žinimo proced?r? arba atlyginimo mok?tojo patraukimo atsakomyb?n atveju, remiantis šio sprendimo 21 punkte nurodytais bylos medžiagos ?rodymais, tik tuomet, kai kompetentingos mokes?i? ?staigos išduotas atleidimo nuo mokes?i? pažym?jimas patvirtina, jog ?vykdyti visi šiuo tikslu min?ta sutartimi nustatyti reikalavimai.

54 Pirmiausia reikia priminti, jog pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? nesant Bendrijos vienodinimo arba derinimo priemoni?, siekiamos panaikinti dvigub? apmokestinim? valstyb?s nar?s išsaugo ?galiojimus nustatyti pajam? ir turto apmokestinimo kriterijus, o prireikus – sudaro sutartis (žr. 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rink. p. I?6161, 57 punkt?).

55 Vis d?lto, kiek tai susij? su naudojimusi taip pasidalytais apmokestinimo ?galiojimais, valstyb?s nar?s privalo laikytis Bendrijos teis?s norm? (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Saint-Gobain ZN* 58 punkt?; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *De Groot*, C?385/00, Rink. p. I?11819, 94 punkt? ir 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C?265/04, Rink. p. I?923, 50 punkt?).

56 Nors, kaip nurodyta šio sprendimo 15 punkte, buvo ?rodyta, jog pagrindin?je byloje nagrin?jamos artist? paslaugos pagal Vokietijos?Nyderland? sutart? d?l mokes?i? tur?jo būti apmokestintos ne Vokietijoje, o tik Nyderlanduose, reikia pripažinti, kad, kaip generalinis advokatas nurod? savo išvados 88 punkte, paslaug? teik?jo, Nyderland? rezidento, pareiga kreiptis ? kompetenting? Vokietijos mokes?i? ?staig? su prašymu išduoti atleidimo nuo mokes?i? pažym?jim? tam, kad išvengt? papildomo savo pajam? apmokestinimo Vokietijoje, kaip tai buvo pažym?ta šio sprendimo 49 punkte, riboja laisv? paslaug? teikim? d?l šiam teik?jui nustatyt? administracini? proced?r?.

57 Analogiškai paslaug? gav?jo pareiga pateikti š? atleidimo nuo mokes?i? pažym?jim? jo atžvilgiu prad?tos patraukimo atsakomyb?n proced?ros metu gali j? atgrasyti nuo naudojimosi kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio paslaug? teik?jo paslaugomis. Iš tikr?j?, kaip teigia *Scorpio*, atlyginimo mok?tojas privalo ?sitikinti, kad kita sutarties šalis arba pati prad?jo atleidimo nuo mokes?io ar mokes?i? gr?žinimo proced?r? (ir pastaruoju atveju sumoka gr?žintin? sum?), arba kad ji jai dav? ?galiojim?, suteikiant? teis? jai atstovaujant prad?ti proced?r?. Bijoma, jog kitoje valstyb?je ?sisteig?s paslaug? teik?jas nebus suinteresuotas šiais veiksmais arba kad pasibaigus sutartiniams santykiams su juo nebebus galima susisiekti.

58 Tod?l tai, kad ? nagrin?jam? atleidim? nuo mokes?i? skirtingose *Bundesfinanzhof* nurodytose apmokestinimo proced?ros stadijose galima atsižvelgti tik pateikus kompetentingos mokes?i? inspekcijos pažym?jim?, patvirtinant?, jog šiuo tikslu buvo ?vykdyti Vokietijos?Nyderland? sutartyje d?l mokes?i? ?tvirtinti reikalavimai, sudaro kli?t? laisvam paslaug? teikimui, kur? užtikrina EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai.

59 Vis d?lto ši? kli?t? galima pateisinti siekiu užtikrinti ger? apmokestinimo prie šaltinio proced?ros veikim?.

60 Iš tikrųjų, kaip nurodė baltų Belgijos vyriausybė ir generalinis advokatas savo išvados 90 punkte, atrodo, svarbu, kad atlyginimo mokėtojas galėtų susilaikyti nuo mokesčio prie šaltinio atskaitos tik būdamas tikras, jog paslaugų teikėjas atitinka visus reikalavimus, sudarančius jam galimybę pasinaudoti atleidimu nuo mokesčių. Tačiau negalima reikalauti, kad atlyginimo mokėtojas pats išsiaiškintų, ar kiekvienu konkrečiu atveju nagrinėjamos pajamos atleistos nuo mokesčių pagal sutartą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Galiausiai, jei atlyginimo mokėtojui būtų leista vienašališkai susilaikyti nuo mokesčio prie šaltinio atskaitos, jo klaidos atveju galėtų kilti grėsmė mokesčių surinkimui iš atlyginimo gavėjo.

61 Atsižvelgiant pirmiau išdėstytus argumentus, trečiojo klausimo c punkte reikia atsakyti taip, jog EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia, jog tai, kad pagal Vokietijos–Nyderlandų sutartą dėl mokesčių paslaugų teikėjas ne rezidentas, vykdamas savo veiklą Vokietijoje, atleidžiamas nuo mokesčio, būtų atsižvelgiama atlyginimo mokėjui atliekant mokesčio atskaitos procedūrą, vėlesnį atleidimo nuo mokesčio ar mokesčių grąžinimo procedūrą arba pastarojo patraukimo atsakomybėn atveju tik tuomet, kai kompetentingos mokesčių įstaigos išduotas atleidimo nuo mokesčių pažymėjimas patvirtina, jog vykdyti visi šiuo tikslu minėti sutartimi nustatyti reikalavimai.

*Dėl antrojo klausimo ir trečiojo klausimo d dalies*

62 Šiais klausimais *Bundesfinanzhof* iš esmės klausia, ar EEB sutarties 59 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis taikytinas tuo atveju, kai paslaugų gavėjas, kuris remiasi šiuo straipsniu siekdamas pasinaudoti laisvu paslaugu teikimu Bendrijos viduje, yra valstybės narės pilietis ir įsisteigęs Bendrijoje, o kita sutarties šalis – paslaugų teikėjas įsisteigęs kitoje Bendrijos valstybėje narėje, bet yra trečiosios valstybės pilietis.

63 Pirmiausia pažymėtina, kad, kaip tai buvo nurodyta šio sprendimo 32 punkte, ir remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, EEB sutarties 59 straipsnis suteikia teises ne vien paslaugų teikėjams, bet ir šių paslaugų gavėjams.

64 Nors šios teisės apima paslaugų gavėjo teisę išvykti į kitą valstybę narę siekiant joje be apribojimų gauti paslaugą (minuto sprendimo *Ciola* 11 punktą ir 1999 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard*, C-55/98, Rink. p. I-7641, 20 punktą), iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat aiškiai matyti, kad paslaugų gavėjas šiomis teisėmis gali naudotis net ir jeigu nei jis pats, nei paslaugų teikėjas nejuda Bendrijos viduje (šiuo klausimu žr. minuto sprendimo *Eurowings Luftverkehr* 34 punktą, 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Gambelli ir kt.* C-243/01, Rink. p. I-13031, 55 ir 57 punktus bei 2004 m. spalio 14 d. Sprendimo *Omega*, C-36/02, Rink. p. I-9609, 25 punktą).

65 Toks yra pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis. Todėl Jungtinės Karalystės argumentas, kad *Scorpio*, kaip paslaugų gavėja, negali naudotis EEB sutarties 59 straipsniu užtikrinamomis laisvėmis dėl to, kad ji neišvyko ar nebandė išvykti į kitą valstybę narę, kur jai galėjo būti pasiūlyta pagrindinėje byloje nagrinėjama paslauga, yra nepagrįstas.

66 Nors iš pirmiau išdėstytų argumentų matyti, jog *Scorpio*, EEB sutarties 58 straipsnio 1 dalies prasme kaip bendrovė prilyginama valstybės narės fiziniam asmeniui, iš esmės turi turėti galimybę naudotis pagal EEB sutarties 66 straipsnį jai EEB sutarties 59 straipsniu suteiktomis teisėmis, reikia išnagrinėti, ar ta aplinkybė, kad *Europop* – kitoje valstybėje narėje įsisteigęs paslaugų teikėjas būtų trečiosios valstybės pilietis, draustų *Scorpio* naudotis šiomis teisėmis.

67 Šiuo aspektu reikia pripažinti, jog Tarybai nesukonkretinus minutos sutarties 59 straipsnio antrojoje pastraipoje numatytos galimybės, EEB sutartis numato, kad laisvų paslaugų teikim

reglamentuojan?ios nuostatos taikomos ?vykdžius šiuos reikalavimus:

? paslauga turi b?ti teikiama Bendrijos viduje,

? paslaug? teik?jas turi b?ti valstyb?s nar?s pilietis ir b?ti ?sisteig?s Bendrijoje.

68 Iš to išplaukia, kad EEB sutarties min?tos nuostatos netaikomos paslaug? teik?jams, tre?i?j? valstybi? pilie?iams, neatsižvelgiant ? tai, jog jie ?sisteig? Bendrijoje ir kad paslauga teikiama Bendrijos viduje.

69 Tod?l ? antr?j? klausim? ir tre?iojo klausimo d dal? reikia atsakyti taip, jog EEB sutarties 59 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis netaikomas paslaug? teik?jams, tre?i?j? valstybi? pilie?iams.

### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

70 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlyginamos.

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

**1. EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?:**

– pagal kuriuos mokes?io prie šaltinio atskaitos sistema taikoma paslaug? teik?jui, kuris n?ra valstyb?s nar?s, kurioje teikiamos paslaugos, rezidentas, nors iš paslaug? teik?j?, tos valstyb?s nar?s rezident?, atlyginimo mokestis n?ra atskaitomas;

– kurie numato, jog jeigu paslaug? gav?jas neatskaito mokes?io prie šaltinio, kur? jis prival?jo atlikti, kyla jo atsakomyb?.

**2. EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie:**

– draudžia nacionalin?s teis?s aktus, neleidžian?ius paslaug? gav?jui, moka?iam atlyginim? paslaug? teik?jui ne rezidentui, atskaitant mokest? prie šaltinio, atskaityti ir profesines išlaidas, apie kurias šis paslaug? teik?jas jam yra praneš?s ir kurios yra tiesiogiai susijusios su jo veikla paslaugos suteikimo valstyb?je nar?je, nors paslaug? teik?jo, šios valstyb?s nar?s rezidento, atveju mokes?iu b?t? apmokestinamos tik jo grynosios pajamos, t. y. pajamos, gautos atskai?ius jo patirtas profesines išlaidas;

– nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, pagal kuriuos mokes?io prie šaltinio atskaitos proced?ros metu atskaitomos tik profesin?s išlaidos, tiesiogiai susijusios su valstyb?je nar?je, kurioje teikiama paslauga, vykdoma veikla, iš kurios gaunamos apmokestinamosios pajamos, apie kurias kitoje valstyb?je nar?je ?sisteig?s paslaug? teik?jas praneš? atlyginimo mok?tojui, ir pagal kuriuos ? kitas išlaidas, kurios n?ra tiesiogiai susijusios su min?ta ekonomine veikla, prireikus atsižvelgiama v?lesn?s mokes?i? gr?žinimo proced?ros metu;

– nedraudžia, jog ? tai, kad pagal 1959 m. birželio 16 d. sudaryt? Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Nyderland? Karalyst?s sutart? d?l pajam?, turto ir kit? mokes?i? dvigubo apmokestinimo išvengimo ir kit? mokestin? klausim? reglamentavimo paslaug? teik?jas ne rezidentas, vykdamas savo veikl? Vokietijoje, atleidžiamas nuo mokes?io, b?t? atsižvelgiama atlyginimo mok?tojui atliekant mokes?io atskaitos iš atlyginimo proced?r?, v?lesn? atleidimo nuo mokes?io ar mokes?i? gr?žinimo proced?r? arba pastarojo patraukimo atsakomyb?n atveju tik tuomet, kai kompetentingos mokes?i? ?staigos

**išduotas atleidimo nuo mokesčių pažymėjimas patvirtina, jog vykdyti visi šiuo tikslu  
minėta sutartimi nustatyti reikalavimai.**

**3. EEB sutarties 59 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis netaikomas paslaugų teikėjams,  
trečiųjų valstybių piliečiams.**

Parašai.

\* Proceso kalba: vokiečių.