

Lieta C-290/04

**FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH**

pret

**Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel**

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

EEK l?guma 59. pants (v?l?k – EK l?guma 59. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 49. pants) un EEK l?guma 60. pants (v?l?k – EK l?guma 60. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 50. pants) – Nodok?u ties?bu akti – Ien?kuma nodoklis – Pakalpojumi, ko sniedzis nerezidents m?kslas pas?kumos – Principis par nodok?a ietur?šanu ien?kuma g?šanas viet? – Pakalpojumu sniedz?js, kuram nav dal?bvalsts pilson?bas

Sprieduma kopsavilkums

1. *Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba – Ierobe?ojumi – Nodok?u ties?bu akti*

(EEK l?guma 59. pants (v?l?k – EK l?guma 59. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 49. pants) un EEK l?guma 60. pants (v?l?k – EK l?guma 60. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 50. pants))

2. *Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba – Ierobe?ojumi – Nodok?u ties?bu akti*

(EEK l?guma 59. pants (v?l?k – EK l?guma 59. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 49. pants) un EEK l?guma 60. pants (v?l?k – EK l?guma 60. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 50. pants))

3. *Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba – Ierobe?ojumi – Nodok?u ties?bu akti*

(EEK l?guma 59. pants (v?l?k – EK l?guma 59. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 49. pants) un EEK l?guma 60. pants (v?l?k – EK l?guma 60. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 50. pants))

4. *Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba – L?guma noteikumi – Piem?rojam?ba person?m*

(EEK l?guma 59. pants (v?l?k – EK l?guma 59. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 49. pants))

1. EEK l?guma 59. pants (v?l?k – EK l?guma 59. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 49. pants) un EEK l?guma 60. pants (v?l?k – EK l?guma 60. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 50. pants) ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pret?jas t?das valsts ties?bu normas, saska?? ar kur?m nodok?a ietur?šana ien?kuma g?šanas viet? ir piem?rojama to pakalpojumu sniedz?ju atl?dz?bai, kuri nav t?s dal?bvalsts rezidenti, kur? pakalpojumi tiek sniegti, kaut ar? tai pat laik? no pakalpojumu sniedz?jiem, kas ir ??s valsts rezidenti, p?rskait?t?s atl?dz?bas ??ds ietur?jums netiek veikts, un kur?s paredz?ta pakalpojumu sa??m?ja atbild?ba, ja tas nav veicis tam uzdoto nodok?a ietur?šanu ien?kuma g?šanas viet?.

??das ties?bu normas attur pakalpojumu sa??m?jus v?rsties pie pakalpojumu sniedz?jiem, kuri ir

citu dalībvalstu rezidenti un tirdzniecībai ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kas principā aizliegts ar EEK līguma 59. un 60. pantu.

Šādas tiesību normas tomēr ir pamatojamas ar nepieciešamību nodrošināt ienākuma nodokļa iekasēšanas efektivitāti. Faktiski gadījumā, ja nav Kopienas direktīvas vai cita instrumenta, kas regulētu savstarpējo administratīvo palīdzību nodokļu parādu piedzīšanai, ieturēšanas ienākuma gūšanas vietā procedūra un atbildības režīms kā tās garantija ir likumīgs un piemērots līdzeklis, lai nodrošinātu personas, kas dibināta ārpus attiecīgās valsts, kurā tiek piemēroti nodokļi, ienākumu apliecināšanu ar nodokļiem un lai izvairītos no tā, ka attiecīgā ienākumi netiek apliecināti ar nodokļiem nedz pakalpojumu sniedzēja mājvalstī, nedz arī valstī, kur pakalpojumi tiek sniegti. Turklāt nodokļa ieturēšana ienākuma gūšanas vietā un saņēmēja, kuram ir pienākums veikt šādu ieturējumu, iespaidam atbildības iestāšanās, kas ir šīs ienākuma nodokļa iekasēšanas metodes sekas, jo ļauj vajadzības gadījumā sodīt par ieturējuma ienākuma gūšanas vietā neizdarīšanu, ir samērīgi līdzekļi, lai nodrošinātu nodokļa parāda iekasēšanu valstī, kurā nodoklis tiek uzlikts.

(sal. ar 33.–39. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

2. EEK līguma 59. pants (virk – EK līguma 59. pants, jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 49. pants) un EEK līguma 60. pants (virk – EK līguma 60. pants, jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 50. pants) ir interpretējami tirdzniecībai, ka tiem ir pretēji tādai valsts tiesību akti, ar kuriem tiek izslēgta iespēja, ka pakalpojumu saņēmējs, pakalpojumu sniedzējam – nerezidentam pārskaitītais atlīdzības parādnieks, ieturot nodokli ienākuma gūšanas vietā, no šīs ienākuma atskaita pakalpojumu sniedzējam radušos ar profesionālo darbību saistītos izdevumus, par kuriem pakalpojumu sniedzējs tam ir paziņojis un kas ir tieši saistīti ar viņa darbību valstī, kurā sniegts pakalpojums, kaut arī pakalpojumu sniedzējam, kurš ir šīs valsts rezidents, nodoklis tiek piemērots tikai tādēļ neto ienākumiem, t.i., ienākumiem pēc ar profesionālo darbību saistīto izdevumu atskaitēšanas.

Atmaksas procedūras, saskaņā ar kuru pakalpojumu sniedzēja – nerezidenta ar profesionālo darbību saistītos izdevumus var atskaitīt virk, pastāvīšanai šajā sakarā nav nozīmes. Tā kā šāda procedūra izraisa papildu administratīvu un ekonomisku apgrūtinājumu un tā kā tā ir obligāti piemērojama pakalpojumu sniedzējam, tad minētās nodokļu tiesību normas ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kas principā aizliegts ar EEK līguma 59. un 60. pantu.

Turpretim šīm normām nav pretējs tādai valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, ieturot nodokli ienākuma gūšanas vietā, atskaitīti tiek tikai tie ar profesionālo darbību saistītie izdevumi, kuri ir tieši saistīti ar pakalpojuma sniegšanas daļībvalstī veiktajām darbībām, par kurām saņemts ar nodokli apliekamais ienākums, un par kuriem citā daļībvalstī dibinātais pakalpojumu sniedzējs ir paziņojis atlīdzības parādniekam, un saskaņā ar kuru izdevumi, kuri nav tieši saistīti ar minēto saimniecisko darbību, vajadzības gadījumā var tikt ņemti vērā virk atmaksas procedūrā.

(sal. ar 46., 47., 49. un 52. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

3. EEK līguma 59. pantam (virk – EK līguma 59. pants, jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 49. pants) un EEK līguma 60. pantam (virk – EK līguma 60. pants, jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 50. pants) nav pretrunā noteikums, ka atbrīvojumu no nodokļa, uz kuru pakalpojumu sniedzējam – nerezidentam, kurš ir veicis darbības Vācijā, ir tiesības saskaņā ar Vācijas Federatīvās Republikas un Nīderlandes Karalistes noslēgto konvenciju par izvairīšanos no dubultas apliecināšanas ar nodokļiem, atlīdzības parādnieks var ņemt vērā, veicot nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā vai virk atbrīvojuma vai atmaksas procedūrā, vai arī gadījumā, kad pret pārdējo ir ierosināta tiesvedība par atbildību, tikai tad, ja kompetentā nodokļu

iest?de ir izsniegusi apliecin?jumu par atbr?vojumu, kas apstiprina, ka min?taj? konvencij? šaj? sakar? izvirz?t?s pras?bas ir izpild?tas.

Š?ds pas?kums ir š??rslis EEK l?guma 59. un 60. pant? paredz?tajai pakalpojumu sniegšanas br?v?bai. Tom?r tas ir attaisnojams, lai nodrošin?tu nodok?a ietur?šanas ien?kuma g?šanas viet? proced?ras labu funkcion?šanu. Faktiski ir svar?gi, lai atl?dz?bas par?dnieks no pien?kuma ietur?t nodokli ien?kuma g?šanas viet? b?tu atbr?vots tikai tad, ja tas ir p?rliecin?jies, ka pakalpojumu sniedz?js izpilda nosac?jumus atbr?vojuma sa?emšanai. Ta?u no atl?dz?bas par?dnieka nevar pras?t, lai tas p?c savas iniciat?vas katr? konkr?taj? gad?jum? noskaidrotu, vai attiec?gie ien?kumi ir vai nav atbr?vojami no nodok?a saska?? ar konvenciju par izvair?šanos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem. Visbeidzot, ja atl?dz?bas par?dnieks dr?kst?tu no ietur?šanas ien?kuma g?šanas viet? pien?kuma atbr?voties vienpus?ji, tad gad?jum?, ja vi?š k??d?tos, b?tu apdraud?ta nodok?a iekas?šana no atl?dz?bas kreditora.

(sal. ar 58.–61. punktu un rezolut?v?s da?as 2) punktu)

4. EEK l?guma 59. pants (v?l?k – EK l?guma 59. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 49. pants) ir interpret?jams t?d?j?di, ka to nevar piem?rot pakalpojumu sniedz?ja, kam ir treš?s valsts pilson?ba, lab?.

Faktiski EEK l?gum? ir paredz?ts – t? k? Padome nav konkretiz?jusi min?t? l?guma 59. panta otraj? da?? paredz?to iesp?ju – noteikumi par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu ir piem?rojami tad, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi. Pirmk?rt, pakalpojums j?sniedz Kopien?, un, otrk?rt, pakalpojumu sniedz?jam ir j?b?t dal?bvalsts pilson?bai, un tam ir j?b?t dibin?tam k?d? no Kopienas dal?bvalst?m. No t? izriet, ka EEK l?gum? nav paredz?ts, ka min?tos noteikumus var piem?rot ar? tiem pakalpojumu sniedz?jiem, kuriem ir treš?s valsts pilson?ba, pat tad, ja tie atrastos Kopien? un runa b?tu par pakalpojumu sniegšanu Kopien?.

(sal. ar 67.–69. punktu un rezolut?v?s da?as 3) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2006. gada 3. oktobr? (\*)

EEK l?guma 59. pants (v?l?k – EK l?guma 59. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 49. pants) un EEK l?guma 60. pants (v?l?k – EK l?guma 60. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 50. pants) – Nodok?u ties?bu akti – Ien?kuma nodoklis – Pakalpojumi, ko sniedzis nerezidents m?kslas pas?kumos – Princips par nodok?a ietur?šanu ien?kuma g?šanas viet? – Pakalpojumu sniedz?js, kuram nav dal?bvalsts pilson?bas

Lieta C?290/04

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2004. gada 28. apr?l? un kas Ties? re?istr?ts 2004. gada 7. j?lij?, tiesved?b?

## **FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH**

pret

### **Finanzamt Hamburg Eimsbüttel.**

EIROPAS KOPIENU TIESA (vispal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [V. Skouris], pal?tu priekšs?d?t?ji P. Janns [P. Jann], K. V. A. Timmermans [C. W. A. Timmermans], A. Ross [A. Rosas] un J. Makar?iks [J. Makarczyk], tiesneši Ž. P. Puisoš? [J. P. Puissochef], R. Šintgens [R. Schintgen], P. K?ris [P. K?ris], U. Lehmušs [U. L?hmus], E. Levits (referents) un A. O'K?fs [A. Ó Caoimh],

?ener?ladvok?ts F. Lež? [P. Léger],

sekret?re L. Hj?leta [L. Hewlett], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2005. gada 6. j?lij?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v?rd? – A. Kordeveners [A. Cordewener] un H. Gramss [H. Grams], *Rechtsanwälte*, k? ar? D. Molen?rs [D. Molenaar], *belastingadviseur*,
- V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [M. Lumma], U. Forsthofs [U. Forsthoff] un A. T?mane [A. Tiemann], p?rst?vji,
- Be??ijas vald?bas v?rd? – E. Dominkovica [E. Dominkovits], p?rst?ve,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – F. Diess Moreno [F. Díez Moreno], p?rst?vis,
- It?lijas vald?bas v?rd? – I. M. Bragulja [I. M. Braguglia], p?rst?vis, kam pal?dz Dž. de Bellis [G. de Bellis], *avvocato dello Stato*,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – K. Džeksone [C. Jackson], p?rst?ve, kam pal?dz Dž. Barlings [G. Barling], QC, un Dž. Stratforda [J. Stratford], *barrister*,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – R. Li?ls [R. Lya] un B. Eggersa [B. Eggers], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus tiesas s?d? 2006. gada 16. maij?,

pasludina šo spriedumu.

### **Spriedums**

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t EEK l?guma 59. pantu (v?l?k – EK l?guma 59. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 49. pants) un EEK l?guma 60. pantu (v?l?k – EK l?guma 60. pants, jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 50. pants).

2 Šis l?gums tika iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* (turpm?k tekst? – “*Scorpio*”) un *Finanzamt Hamburg Eimsbüttel* [Hamburgas–Eimsbitelas Finanšu p?rvalde] par ien?kuma nodokli, ar kuru min?t? sabiedr?ba V?cij? bija aplikta par 1993. gadu.

## Atbilstošs tiesību normas

### *Kopienas tiesiskais regulējums*

3 EEK līguma 58. pants (vēlāk – EK līguma 58. pants, jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 48. pants) ir noteikts:

“Tiesiskais statuss tām sabiedrībām, kas izveidotas saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā, šajā nodā ir pielīdzināts to fizisko personu tiesiskajam statusam, kuras ir dalībvalstu pilsoņi.

[..]”

4 Šis līguma 59. pants ir paredzēts:

“Kā paredz šie turpmāk izklāstītie noteikumi, Kopienā aizliedz pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus to dalībvalstu pilsoņiem, kas veic uzņēmējdarbību kādā Kopienas valstī, bet sniedz pakalpojumus citās dalībvalstīs personai.

Padome pēc Komisijas priekšlikuma, pieņemot lēmumu ar kvalificētu balsu vairākumu, šo nodāņu var attiecināt arī uz trešo valstu pilsoņiem, kas sniedz pakalpojumus un veic uzņēmējdarbību Kopienas dalībvalstīs.”

5 Minētā līguma 60. pants ir šāds:

“Pakalpojumu uzskata par “pakalpojumu” šis līguma nozīmē, ja tos parasti sniedz par atlīdzību, ciktāl uz tiem neattiecas noteikumi par preču, kapitāla un personu brīvību apriti.

Cita starpā pakalpojumi ir:

- a) ražnieciskās darbības,
- b) komerciālas darbības,
- c) amatnieku darbības,
- d) brīvā profesiju darbības.

Neskarot noteikumus, ko paredz nodāņa par tiesībām veikt uzņēmējdarbību, persona, kas sniedz pakalpojumus, var uz laiku veikt darbības valstī, kur sniedz pakalpojumus, saskaņā ar tādām pašām nosacījumiem, kādus šī valsts izvirza pati saviem pilsoņiem.”

6 EEK līguma 66. panta (vēlāk – EK līguma 66. pants, jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 55. pants) teksts ir šāds:

“Šis līguma 55. līdz 58. pants attiecas uz visiem šajā nodāņā izskatītajiem jautājumiem.”

### *Valsts tiesiskais regulējums*

7 Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*), redakcijā, kas stājas spēkā pēc 1992. gada 25. februāra likuma par nodokļu grozījumiem (*Steueränderungsgesetz*) (*BGBI.* 1992 I, 297. lpp.; turpmāk tekstā – “*EStG*”), kas bija spēkā pamata lietā apskatīto faktu laikā, 1. panta 4. punkts ir noteikts, ka fiziskās personas, kuru dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturšanās vieta nav Vācijā – ar izņēmumiem, kuri pamata lietā nav piemērojami – daļēji apliek ar ienākuma nodokli, ja

t?m ir ien?kumi šaj? dal?bvalst? *EStG* 49. panta izpratn?. Saska?? ar *EStG* 49. panta 1. punkta 2. da?as d) apakšpunktu min?tajos ien?kumos ietilpst ar? komerci?la rakstura ien?kumi no kult?ras, m?kslas vai tiem piel?dzin?miem pakalpojumiem min?taj? dal?bvalst? neatkar?gi no t?, kas šos ien?kumus sa?em.

8 *EStG* 50.a panta 4. punkta pirm?s da?as 1) apakšpunkt? ir noteikts, ka attiec?b? uz person?m, kuras ar nodokli ir apliktas da??ji, nodok?a no šiem ien?kumiem iekas?šana notiek, ieturot to ien?kumu g?šanas viet?. Šis nodoklis ir 15 % apm?r? no kop?jiem ien?kumiem. Saska?? ar *EStG* 50.a panta 4. punkta trešo, piekto un sesto teikumu nav pie?aujams atvilkt profesion?los izdevumus. Ien?kumos ietilpst ar? pievienot?s v?rt?bas nodoklis par da??ji aplikam? uz??m?ja V?cij? sniegtajiem pakalpojumiem.

9 Ien?kuma nodoklis ir j?samaks? br?d?, kad atl?dz?bas summa tiek p?rskait?ta kreditoram [pakalpojuma sniedz?jam]. Šaj? br?d? š?s atl?dz?bas summas par?dniekam saska?? ar *EStG* 50.a panta 5. punkta pirmo un otro teikumu ir j?ietur nodoklis ien?kuma g?šanas viet? attiec?b? uz da??ji ar nodokli aplikamo kreditoru, kurš ir nodok?a maks?t?js (nodok?a par?dnieks).

10 Min?t?s atl?dz?bas summas par?dniekam ir j?p?rskaita kompetentajai finanšu p?rvaldei [*Finanzamt*] par pag?jušo trimestri ietur?tais nodoklis, un šis p?rskait?jums ir j?veic ne v?l?k k? šim trimestrim sekojoš? m?neša desmitaj? dien?. Saska?? ar *EStG* 50.a panta 5. punkta trešo un piekto teikumu min?tais par?dnieks ir atbild?gs par nodok?a ietur?šanu un p?rskait?šanu. Ne?emot v?r? iz??mumus, kuri izskat?maj? liet? nav piem?rojami, saska?? ar *EStG* 50. panta 5. punkt? noteikt? ien?kuma nodok?a, kas tiek ietur?ts ien?kuma g?šanas viet?, piln?go samaksu da??ji ar nodokli aplikto personu ien?kuma nodoklis ir uzskat?ms par samaks?tu br?d?, kad ir notikusi t? ietur?šana ien?kuma g?šanas viet?.

11 Turkl?t *EStG* 50.d pant? ir paredz?ti daži ?paši noteikumi gad?jumiem, kad tiek piem?rota konvencija par izvair?šanos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem.

12 T?d?j?di *EStG* 50.d panta 1. punkta pirmaj? teikum? ir noteikts – ja ien?kumi ir aplikami ar nodokli to g?šanas viet?, pamatojoties uz *EStG* 50.a pantu, bet nevar tikt aplikti ar nodokli, ?emot v?r? š?du konvenciju, noteikumi par ien?kuma par?dnieka veikto ietur?šanu ien?kuma g?šanas viet? tom?r ir j?piem?ro, neskatoties uz šo konvenciju. Tikai gad?jumos, kad *Bundesamt für Finanzen* [Feder?l? finanšu p?rvalde] p?c attiec?ga l?guma apstiprina, ka konvencij? par izvair?šanos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem šim m?r?im paredz?tie nosac?jumi ir izpild?ti, saska?? ar *EStG* 50.d panta 3. punkta pirmaj? teikum? paredz?to atbr?vojuma proced?ru min?tajam par?dniekam nav j?veic ietur?šana ien?kuma g?šanas viet?. Ja nav *Bundesamt für Finanzen* izsniegta apliecin?juma par atbr?vojumu, atl?dz?bas par?dniekam min?t? ietur?šana ir j?veic.

13 Saska?? ar *EStG* 50.d panta 1. punkta pirmo teikumu atl?dz?bas kreditors tom?r nezaud? ties?bas uz nodok?a atbr?vojumu, kas tam paredz?tas konvencij? par izvair?šanos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem. Tieši pret?ji, saska?? ar *EStG* 50.d panta 1. punkta otro teikumu ietur?tais un p?rskait?tais nodoklis p?c attiec?g?s personas l?guma ir j?atl?dzina min?taj? konvencij? paredz?taj? apm?r?.

14 Saska?? ar *EStG* 50.d panta 1. punkta p?d?jo teikumu, ja pret par?dnieku ir uzs?kta tiesved?ba, t?d?? ka tas nav ietur?jis nodokli ien?kuma g?šanas viet?, tas š?s tiesved?bas ietvaros nevar atsaukties uz ties?b?m, kas konvencij? par izvair?šanos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem ir paredz?tas atl?dz?bas kreditoram.

15 Saska?? ar iesniedz?jtiesas sniegtaj?m nor?d?m pamata liet? apskat?tie ien?kumi no m?kslas pakalpojumiem ar nodokli bija aplikami nevis V?cij?, bet gan N?derland? – saska?? ar

1959. gada 16. jūnijā Vācijas Federatīvās Republikas un Nīderlandes Karalistes noslēgto konvenciju par izvairīšanās no dubultas aplikšanas ar ienākuma, kapitāla un citiem nodokļiem un citiem nodokļu regulējuma jautājumiem (*BGBI.* 1960 II, 1782. lpp.; turpmāk tekstā – “Vācijas–Nīderlandes nodokļu konvencija”).

16 Visbeidzot, salīdzinājumam ir jāapraksta tādā pakalpojumu sniedzēja situācija, kura dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturšanās vieta ir Vācijā un kurš šajā dalībvalstī lūdz ar to ir pilnā apmērā aplikts ar ienākuma nodokli.

17 Šim pakalpojumu sniedzējam ir vispārīgs pienākums ienākuma nodokļa dzīšanas procedūras ietvaros iesniegt ienākumu deklarāciju. Tā kā šim pakalpojumu sniedzējam pārskaitītās atļauzības parādniekam nav jāveic nodokļa ieturējums tādā gāšanās vietā, ir izslēgtas, ka viņu varētu saukt pie atbildības par to, ka viņš šo ieturējumu nav veicis. Samaksas parādnieku nevar saukt pie atbildības arī tādēļ, ka samaksas kreditors ir parādā ienākuma nodokli.

### **Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

18 *Scorpio*, kuras juridiskā adrese ir Vācijā, ir sabiedrība, kura nodarbojas ar koncertu organizēšanu. 1993. gadā tā noslēdza līgumu ar fizisku personu, kura veic komercdarbu, izmantojot nosaukumu *Europop*, kas nodeva tās rīcībā mūzikas grupu. *Europop* tolaik darbojās Nīderlandē un Vācijā, tai nebija nedz dzīvesvietas, nedz pastāvīgās uzturšanās vietas, tā arī neveica tur uzņēmējdarbu. Iesniedzējtiesa norāda, ka tai nav ziņu par *Europop* pilsonību.

19 1993. gada pirmajā un trešajā trimestrī *Scorpio Europop* bija pārskaitījusi kopumā DEM 438 600 par šīs grupas sniegtajiem pakalpojumiem. *Scorpio* no šīs summas netika ieturējusi *EStG* 50.a panta 4. punkta pirmā teikuma pirmajā punktā paredzēto ienākuma nodokli tādā gāšanās vietā, kaut arī *Europop* tai nebija uzrādījusi *EStG* 50.d panta 3. punkta pirmajā teikumā paredzēto atbrīvojuma apliecinājumu.

20 Uzzinājusi par šiem faktiem, kompetentā finanšu iestāde vērsās pret *Scorpio* un ar 1997. gada 21. marta paziņojumu par nodokļa iekasēšanu pieprasīja samaksāt DEM 70 395,30, kas atbilst nodokļa summai, kura *Scorpio* no *Europop* pārskaitītās samaksas bija jāietur kā nodoklis ienākuma gāšanas vietā – kas ir 15 % no bruto summas.

21 Sādzība, ko *Scorpio* par šo paziņojumu par nodokļa iekasēšanu iesniedza *Finanzamt Hamburg/Eimsbüttel*, tika noraidīta. *Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu tiesa], kurā prasītāja pamata lietā vērsās pēc tam, ar neapmierinātu prasītāju prasību, jo *Scorpio* neiesniedza *EStG* 50.d panta 3. punkta pirmajā teikumā paredzēto atbrīvojuma apliecinājumu.

22 *Scorpio Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] iesniedza kasācijas sādzību, ar ko tā lūdz atcelt *Finanzgericht* lēmumu, kā arī apstrīdēto paziņojumu par nodokļa iekasēšanu.

23 Savas prasības atbalstam *Scorpio*, pirmkārt, atsaucas uz to, ka *EStG* 50.a panta 4. punkta sestais teikums nav saderīgs ar EK līguma 59. un 60. pantu, jo ar to tiek izslēgta iespēja no ar nodokli ienākuma gāšanas vietā apliekamās summas atskaitīt profesionālos izdevumus. Tas izrietot no Tiesas 2003. gada 12. jūnija sprieduma lietā C-234/01, *Gerritse (Recueil, I-5933. lpp.)*.

24 Otrkārt, ar EK līgumu esot pretrunā arī tas, ka prasītāji kā personai, kuru var saukt pie atbildības saskaņā ar *EStG* 50.a panta 5. punkta piekto teikumu, *EStG* 50.d panta 1. punkta ceturtais teikums kā vajadzīgam izmantot tiesības uz nodokļa atbrīvojumu, uz kuru atļauzības kreditoram, šajā gadījumā – *Europop*, ir tiesības, pamatojoties uz Vācijas–Nīderlandes nodokļu konvenciju.

25 *Bundesfinanzhof* šaubas par to, kā būtu interpretējami EK Līguma 59. un 60. pants saistībā ar principu par nodokļa ieturšanu ienākuma gūšanas vietā, kā arī ar no tā izrietošās *Finanzamt* celtās prasības par atbildību apjomu. Šī tiesa precīzi, kā pamata lietas rezultāts tostarp ir atkarīgs no tā, vai minēto pantu interpretācija būtu tāda pati, ja *Europop*, sniegdamai pakalpojumu, nebūtu kādas dalībvalsts pilsonības.

26 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai EK Līguma 59. un 60. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie tiek pārskatīti, ja Vācijā nodibināts parādnieks, kas ir parādā samaksu citā Eiropas Savienības dalībvalstī (konkrēti – Nīderlandē) dzīvojošam kreditoram, kam ir dalībvalsts pilsonība, tiek atzīts par atbildīgu saskaņā ar [EStG] 1990 50.a panta 5. punkta piekto teikumu, redakcijā, kas bija spēkā 1993. gadā, jo nav ieturējis nodokli ienākumu gūšanas vietā atbilstoši EStG 50.a panta 4. punktam, turpretī atļdzības kreditoram, kas pilnībā pakauts ienākuma nodoklim Vācijā, (Vācijas pilsonim) nav pakauta nekādam nodokļa ieturējumam ienākuma gūšanas vietā, kas paredzēts EStG 50.a panta 4. punktā, un tādējādi nevar rasties nekāda parādnieka atbildība par neieturšanu vai nepietiekamu nodokļa ieturšanu ienākuma gūšanas vietā?”

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu ir citāda, ja citā Eiropas Savienības dalībvalstī dibinātajam atļdzības kreditoram pakalpojuma sniegšanas laikā nav dalībvalsts pilsonības?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzīga:

a) Vai EK Līguma 59. un 60. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka atļdzības parādniekam, veicot nodokļa ieturējumu saskaņā ar EStG 50.a panta 4. punktu, ir jāņem vērā citā dalībvalstī dzīvojoša atļdzības kreditora ar profesionālo darbību saistītie izdevumi, kas ir ekonomiski saistīti ar tā darbību Vācijā, par kurām tiek veikta samaksa, samazinot parādnieka nodokli nodokļa ieturšanas laikā ienākuma gūšanas vietā, jo Vācijas pilsoņu gadījumā tikai pēc profesionālo izdevumu ieturšanas paliekošais neto ienākums tiek aplikts ar ienākuma nodokli?

b) Vai, lai izvairītos no EK Līguma 59. un 60. panta pārskatīšanas, ir pietiekami, ja, ieturot nodokli ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar EStG 50.a panta 4. punktu, tikai ar darbību Vācijā ekonomiski saistītie profesionālie izdevumi, kas dod pamatu prasīt samaksu un par kuriem citā dalībvalstī dibinātais atļdzības kreditors ir paziņojis parādniekam, tiek ņemti vērā, ieturot nodokli, un ja citus profesionālos izdevumus var ņemt vērā vīlķis atmaksas procedūras laikā?

c) Vai EK Līguma 59. un 60. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie tiek pārskatīti, ja atbrīvojums no nodokļa, uz kuru Nīderlandē dibinātam atļdzības kreditoram ir tiesības Vācijā saskaņā ar [Vācijas–Nīderlandes] konvenciju, veicot nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā saskaņā ar EStG 50.a panta 4. punktu savienojumā ar EStG 50.d panta 1. punktu, sīkotnāji nav ņemti vērā, bet atļdzības tikai sekojošajā atbrīvojuma vai atmaksas procedūrā un atļdzības parādnieks procesā par tā atbildību nav tiesīgs atsaukties uz atbrīvojumu no nodokļa, turpretī Vācijas pilsoņu no nodokļa maksāšanas atbrīvotie ienākumi nav pakauti nodokļa ieturējumam ienākuma gūšanas vietā un tāpēc arī nevar rasties nekāda atbildība par neieturšanu vai nepietiekamu nodokļa ieturšanu ienākuma gūšanas vietā?”

d) Vai atbildes uz trešo jautājuma a)–c) apakšpunktu būtu citādas, ja citā Eiropas Savienības dalībvalstī dibinātais atļdzības kreditors savu pakalpojumu sniegšanas laikā nebūtu bijis dalībvalsts pilsonis?”



## Par prejudiciālajiem jautājumiem

27 Iesākumā jāatzīst, ka, ņemot vērā, ka pamata lietā apskatāmie fakti radās pirms 1993. gada 1. novembra, kas ir laiks, pirms stāšanās spēkā 1992. gada 7. februārī Māstrihtā parakstītais Eiropas Savienības Līgums, iesniedzējtiesas līgā interpretācija attiecas uz EEK Līguma 59. un 60. pantu.

### Par pirmo jautājumu

28 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai EEK Līguma 59. un 60. pants ir interpretējami tādi, ka tiem ir pretījas tādās valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļa ieturšana ienkamā gūšanas vietā ir piemērojama to pakalpojumu sniedzēju atlīdzība, kuri nav tās dalībvalsts rezidenti, kurā pakalpojumi tiek sniegti, kaut arī tai pat laikā no pakalpojumu sniedzējiem, kas ir šīs valsts rezidenti, pārskaitītais atlīdzības šāds ieturējums netiek veikts. Iesniedzējtiesa lūdz Tiesu izteikt viedokli arī par šādu normu sekām, proti, pakalpojumu saņēmēja atbildību, ja tas nav veicis tam uzdoto nodokļa ieturšanu ienkamā gūšanas vietā.

29 Ar pamata lietā apskatāmajiem tiesību aktiem tiek iedibināts atšķirīgs nodokļu režīms atkarībā no tā, vai pakalpojumu sniedzējs ir dibināts Vācijā vai kādā citā dalībvalstī.

30 Šajā sakarā vispirms jāpiezīmē, ka, kaut arī tiešie nodokļi kļūdi neietilpst Kopienu kompetencē, tomēr dalībvalstīm ir jāsteno sava kompetence, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker, Recueil, I-225*. lpp., 21. punkts).

31 Tātāt arī jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru ar EEK Līguma 59. pantu ir aizliegti jebkādi pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumi, pamatojoties uz to, ka pakalpojumu sniedzējs ir dibināts citā dalībvalstī, nekā tas sniedz pakalpojumus (1986. gada 4. decembra spriedums lietā 205/84 Komisija/Vācija, *Recueil, 3755*. lpp., 25. punkts, un 1991. gada 26. februāra spriedums lietā C-180/89 Komisija/Itālija, *Recueil, I-709*. lpp., 15. punkts).

32 Visbeidzot, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EEK Līguma 59. pants ir paredzētas tiesības ne tikai pakalpojumu sniedzējam pašam, bet arī minēto pakalpojumu saņēmējam (skat. it īpaši 1984. gada 31. janvāra spriedumu apvienotājs lietās 286/82 un 26/83 *Luisi un Carbone, Recueil, 377*. lpp.; 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann, Recueil, I-249*. lpp.; 1998. gada 28. aprīlī spriedumu lietā C-158/96 *Kohll, Recueil, I-1931*. lpp.; 1999. gada 29. aprīlī spriedumu lietā C-224/97 *Ciola, Recueil, I-2517*. lpp., un 1999. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-294/97 *Eurowings Luftverkehr, Recueil, I-7447*. lpp.).

33 Šajā gadījumā, kā to norāda iesniedzējtiesa, pakalpojumu saņēmēja pienākums no pakalpojuma sniedzējam, kas ir citas dalībvalsts rezidents, pārskaitīt atlīdzības veikta nodokļa ieturējumu ienkamā gūšanas vietā, kā arī tas, ka minētais pakalpojumu saņēmējs attiecīgā gadījumā par to ir atbildīgs, var atturēt tādās sabiedrības kā *Scorpio* vērsties pie pakalpojumu sniedzējiem, kas ir citu dalībvalstu rezidenti.

34 No tā izriet, ka tādās tiesību normas kā pamata prāvā iztirzātās ir šāds pakalpojumu sniegšanas brīvības kura aizliegums princips ir paredzēts EEK Līguma 59. un 60. pantā.

35 Kā pamatoti norādījušas valdības, kas iesniegušas atbildes, un kā to dara Komisija, kā arī enerģētiskās savos secinājumos, šādas tiesību normas tomēr ir pamatojamas ar nepieciešamību nodrošināt ienkamā nodokļa iekasēšanas efektivitāti.

36 Faktiski ieturšanas ienkamā gūšanas vietā procedūra un atbildības režīms kā tās

garantija ir likum?gs un piem?rots l?dzeklis, lai nodrošin?tu personas, kas dibin?ta ?rpus attiec?g?s valsts, kur? tiek piem?roti nodok?i, ien?kumu aplikšanu ar nodok?iem un lai izvair?tos no t?, ka attiec?gie ien?kumi netiek aplikti ar nodok?iem nedz pakalpojumu sniedz?ja m?tnes valst?, nedz ar? valst?, kur pakalpojumi tiek sniegti. Šaj? sakar? j?atg?dina, ka laik?, kad rad?s pamata liet? apskat?tie fakti, t.i., 1993. gad?, neviena Kopienu direkt?va, nedz ar? cits lietas materi?los nor?d?ts ties?bu akts neregul?ja savstarp?jo administrat?vo pal?dz?bu attiec?b? uz nodok?a par?du iekas?šanu starp N?derlandes Karalisti un V?cijas Federat?vo Republiku.

37 Turkl?t nodok?a ietur?šana ien?kuma g?šanas viet? ir sam?r?gs l?dzeklis, lai nodrošin?tu nodok?a par?da iekas?šanu valst?, kur? nodoklis tiek uzlikts.

38 T?da pati situ?cija ir attiec?b? uz pakalpojumu sa??m?ja, kuram ir pien?kums veikt š?du ietur?jumu, iesp?jamo atbild?bu, jo tas ?auj attiec?g? gad?jum? sod?t par ietur?juma ien?kuma g?šanas viet? neizdar?šanu. Faktiski, t? k? š? atbild?ba ir š?s ien?kuma nodok?a iekas?šanas metodes sekas, t? ar? sam?r?g? veid? pal?dz nodrošin?t iekas?šanas efektivit?ti.

39 No iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka EEK l?guma 59. un 60. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pret?ji:

– t?di valsts ties?bu akti, saska?? ar kuriem nodok?a ietur?šana ien?kuma g?šanas viet? ir piem?rojama t?du pakalpojumu sniedz?ju atl?dz?bai, kuri nav t?s dal?bvalsts rezidenti, kur? pakalpojumi tiek sniegti, kaut ar? tai pat laik? no pakalpojumu sniedz?jiem, kas ir š?s dal?bvalsts rezidenti, p?rskait?t?s atl?dz?bas š?ds ietur?jums netiek veikts;

– t?di valsts ties?bu akti, kuros paredz?ta pakalpojumu sa??m?ja atbild?ba gad?jum?, ja tas nav veicis tam uzdoto nodok?a ietur?šanu ien?kuma g?šanas viet?.

#### *Par otro jaut?jumu*

40 T? k? šis jaut?jums ir pamatots ar t?du pašu pie??mumu k? treš? jaut?juma d) apakšpunkts, proti, ka atl?dz?bas kreditors ir treš?s valsts pilsonis, tas ir j?izskata kop? ar iepriekš min?to jaut?jumu.

#### *Par treš? jaut?juma a) apakšpunktu*

41 *Bundesfinanzhof* Tiesai b?t?b? jaut?, vai EEK l?guma 59. un 60. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem ir pret?jas t?das valsts ties?bu normas, kur?s tiek izsl?gts, ka pakalpojumu sa??m?js, pakalpojumu sniedz?jam—nerezidentam p?rskait?m?s atl?dz?bas par?dnieks, ieturot nodokli ien?kuma g?šanas viet?, no š? ien?kuma atskaita pakalpojumu sniedz?jam radušos ar profesion?lo darb?bu saist?tos izdevumus, kas ekonomiski saist?ti ar vi?a darb?bu dal?bvalst?, kur? sniegts pakalpojums, kaut ar? pakalpojumu sniedz?jam, kurš ir š?s valsts rezidents, nodoklis tiek piem?rots tikai vi?a neto ien?kumiem, t.i., ien?kumiem p?c ar profesion?lo darb?bu saist?to izdevumu atskait?šanas.

42 Vispirms j?atz?m?, ka Tiesai jau ir ticis l?gts paust viedokli par to, vai EK l?guma 59. un 60. pantam nav pret?jas t?das valsts nodok?u ties?bu normas, kur?s k? visp?r?gs noteikums iek?auts, ka, aplikot ar nodok?iem nerezidentus, tiek ?emti v?r? bruto ien?kumi, no kuriem nav atskait?ti ar profesion?lo darb?bu saist?tie izdevumi, bet attiec?b? uz rezidenti ien?kuma nodoklis tiek piem?rots ien?kumiem, no kuriem šie ar profesion?lo darb?bu saist?tie izdevumi jau ir atskait?ti (iepriekš min?tais spriedums liet? *Gerritse*, 55. punkts).

43 Iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Gerritse* Tiesa vispirms atzina, ka pamata pr?v? min?tie ar profesion?lo darb?bu saist?tie izdevumi bija tieši saist?ti ar darb?bu, par kuru tika sa?emti t?da

veida ar nodokli apliekamie ienākumi, pamatojoties uz kuriem rezidenti un nerezidenti šajā sakarā atradīs līdzvērtīgu situāciju. Tādēļ uz tai uzdoto prejudiciālo jautājumu tātad atbildēja apstiprinoši, atzīdama, ka tās valsts nodokļu jomas tiesiskais regulējums, kurā atšķirībā no rezidentiem nerezidentiem tiek liegta iespēja [no apliekamās summas] atskaitīt ar profesionālo darbību saistītos izdevumus, saskaņā ar EK Līguma 59. un 60. pantu ir netieši diskriminājošs pilsonības dēļ. Tomēr tā nav paudusi viedokli par to, kurā aplikšanas ar nodokli posmā ir atskaitīmi pakalpojumu sniedzējam radušies ar profesionālo darbību saistītie izdevumi gadījumā, ja iespējami vairāki posmi.

44 Lai iesniedzējtiesai sniegtu noderīgu atbildi, “ar profesionālo darbību saistītie izdevumi, kuri ir ekonomiski saistīti”, iepriekš minētās judikatūras lietā *Gerritse* iedibinātā izpratnē ir jāsaprot kā izdevumi, kuri ir tieši saistīti ar saimniecisko darbību, par kuru tika saņemti ar nodokli apliekamie ienākumi.

45 *Bundesfinanzhof* tādēļ vēlās uzzināt, vai EEK Līguma 59. un 60. pantam ir pretījas ar tās nodokļu tiesību normas, kurās tiek izslēgta iespēja atskaitīt ar profesionālo darbību saistītos izdevumus no apliekamā ienākuma brīdī, kad atlīdzības par dnieks veic nodokļa ieturējumu ienākuma gēšanas vietā, bet nerezidentam tiek dota iespēja aprēķināt nodokļu summu no Vācijā gūtā neto ienākuma procedūrā, kas pēc vieta paša Līguma notiek pēc ieturējuma ienākuma gēšanas vietā procedūras, un atgūt tādējādi iespējamo starpību starp šo summu un ienākuma gēšanas vietā ieturto.

46 Tādēļ attiecībā uz *Bundesfinanzhof* piebildi par to, ka pamata lietā apskatāmo fakturu rašanās laikā bija spēkā atmaksas procedūra, saskaņā ar kuru pakalpojumu sniedzēja–nerezidenta ar profesionālo darbību saistītos izdevumus varēja atskaitīt vāļā, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru uzēmošās dalībvalsts tiesiskā regulējuma piemērošana pakalpojumu sniedzējiem var aizliegt, ierobežot vai padarīt mazāk pievilcīgu pakalpojumu sniegšanu tiktāl, cik tāl ar to tiek radīti papildu administratīva un saimnieciska rakstura izdevumi un izmaksas (skat. 2001. gada 15. marta spriedumu lietā *C-165/98 Mazzoleni* un *ISA, Recueil*, l-2189. lpp., 24. punkts, un 2001. gada 25. oktobra spriedumu apvienotajā lietā *C-49/98, C-50/98, no C-52/98 līdz C-54/98 un no C-68/98 līdz C-71/98 Finalarte u.c., Recueil*, l-7831. lpp., 30. punkts).

47 Pamata prāvā apskatātais pienākums uzēkt procedūru par vāļāku minēto izdevumu atlīdzināšanu, kaut arī pakalpojumu sniedzējs–nerezidents ir informējis atlīdzības par dnieku par šo profesionālo izdevumu, kas tieši saistīti ar tās profesionālo darbību, apmēru, var kavēt pakalpojumu sniegšanu. Tā kā šāda procedūra izraisa papildu administratīvus un ekonomiskus izdevumus un tā kā tā ir obligāti piemērojama pakalpojumu sniedzējam, tad minētās nodokļu tiesību normas ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kas principā aizliegts ar EEK Līguma 59. un 60. pantu.

48 Nav ticis izvirzīts neviens arguments pamata lietā minēto valsts tiesību normu pamatojumam – attiecībā uz to, ka ar to tiek izslēgta iespēja, ka pakalpojumu saņēmējs, pakalpojumu sniedzējam–nerezidentam pērkaitē mās atlīdzības par dnieks, ieturot nodokli ienākuma gēšanas vietā, no šā ienākuma var atskaitīt pakalpojumu sniedzējam radušos ar profesionālo darbību tieši saistītos izdevumus, kas ekonomiski saistīti ar vieta darbību dalībvalstī, kurā sniegts pakalpojums, ja pakalpojumu sniedzējs tam paziņojis par šiem izdevumiem.

49 Tādēļ uz trešā jautājuma a) apakšpunktu jāatbild, ka EEK Līguma 59. un 60. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem ir pretījas tās valsts tiesību normas, ar kurām tiek izslēgta iespēja, ka pakalpojumu saņēmējs, pakalpojumu sniedzējam–nerezidentam pērkaitē mās atlīdzības par dnieks, ieturot nodokli ienākuma gēšanas vietā, no šā ienākuma atskaita

pakalpojumu sniedz?jam radušos ar profesion?lo darb?bu tieši saist?tos izdevumus, par kuriem pakalpojumu sniedz?js tam ir pazi?ojis un kas ir ekonomiski saist?ti ar vi?a darb?bu dal?bvalst?, kur? sniegts pakalpojums, kaut ar? pakalpojumu sniedz?jam, kurš ir š?s valsts rezidents, nodoklis tiek piem?rots tikai vi?a neto ien?kumiem, t.i., ien?kumiem p?c profesion?lo izdevumu atskait?šanas.

*Par treš? jaut?juma b) apakšpunktu*

50 Ar šo jaut?jumu, kas saist?ts ar iepriekš?jo, *Bundesfinanzhof* b?t?b? jaut?, vai EEK l?guma 59. un 60. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pret?js t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, ieturot nodokli ien?kuma g?šanas viet?, atskait?ti tiek tikai tie ar profesion?lo darb?bu tieši saist?tie izdevumi, kuri ir ekonomiski saist?ti ar pakalpojuma sniegšanas dal?bvalst? veiktaj?m darb?b?m un par kuriem cit? dal?bvalst? dibin?tais pakalpojumu sniedz?js ir pazi?ojis atl?dz?bas par?dniekam, un saska?? ar kuru citi iesp?jamie ar profesion?lo darb?bu saist?tie izdevumi var tikt ?emti v?r? v?l?k? atmaksas proced?r?.

51 Uz šo jaut?jumu ir j?atbild, ?emot v?r? iepriekš?j? jaut?juma sakar? izteiktos apsv?rumus un faktu, ka Tiesas r?c?b? nav faktu, kas tai ?autu sal?dzin?t pakalpojumu sniedz?ju–rezidentu un pakalpojumu sniedz?ju–nerezidentu situ?ciju. Ja izdevumi, par kuriem pakalpojumu sniedz?js ir pazi?ojis savam par?dniekam, ir j?atskaita nodok?a ietur?šanas ien?kuma g?šanas viet? proced?ras ietvaros, vai š?d? gad?jum? EEK l?guma 59. un 60. pantam nav pret?ji tas, ka vajadz?bas gad?jum? v?l?k? atmaksas proced?r? tiek ?emti v?r? izdevumi, kuri iepriekš min?t?s judikat?ras liet? *Gerritse* izpratn? nav tieši saist?ti ar saimniecisko darb?bu, par kuru sa?emti ar nodokli apiekamie ien?kumi.

52 Uz treš? jaut?juma b) apakšpunktu t?d?? j?atbild, ka EEK l?guma 59. un 60. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pret?js t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, ieturot nodokli ien?kuma g?šanas viet?, atskait?ti tiek tikai tie ar profesion?lo darb?bu saist?tie izdevumi, kuri ir tieši saist?ti ar pakalpojuma sniegšanas dal?bvalst? veiktaj?m darb?b?m, par kur?m sa?emts ar nodokli apliekamais ien?kums, un par kuriem cit? dal?bvalst? dibin?tais pakalpojumu sniedz?js ir pazi?ojis atl?dz?bas par?dniekam, un saska?? ar kuru izdevumi, kuri nav tieši saist?ti ar min?to saimniecisko darb?bu, vajadz?bas gad?jum? var tikt ?emti v?r? v?l?k? atmaksas proced?r?.

*Par treš? jaut?juma c) apakšpunktu*

53 Ar šo jaut?jumu *Bundesfinanzhof* jaut? Tiesai, vai EEK l?guma 59. un 60. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem ir pret?ji tas, ka atbr?vojumu no nodok?a, uz kuru pakalpojumu sniedz?jam–nerezidentam, kurš ir veicis darb?bas V?cij?, saska?? ar V?cijas–N?derlandes nodok?u konvenciju ir ties?bas, atl?dz?bas par?dnieks var ?emt v?r?, veicot nodok?a ietur?jumu ien?kuma g?šanas viet? vai v?l?k? atbr?vojuma vai atmaksas proced?r? vai ar?, pamatojoties uz š? sprieduma 21. punkt? min?tajiem lietās materi?liem, gad?jum?, kad pret min?to personu ir ierosin?ta tiesved?ba par atbild?bu, tikai tad, ja kompetent? nodok?u iest?de ir izsniegusi apliecin?jumu par atbr?vojumu, kas apstiprina, ka ir izpild?tas konvencijas šaj? sakar? izvirz?t?s pras?bas.

54 Iepriekš j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru gad?jum?, ja nepast?v Kopienas vien?došanas vai saska?ošanas pas?kumi, krit?riju noteikšana ien?kumu un kapit?la aplikšanai ar nodok?iem, lai, vajadz?bas gad?jum? nosl?dzot konvenciju, nov?rstu nodok?u dubulto uzlikšanu, ir dal?bvalstu kompetenc? (skat. 1999. gada 21. septembra spriedumu liet? C?307/97 *Saint-Gobain ZN, Recueil*, l?6161. lpp., 57. punkts).

55 Tom?r attiec?b? uz dal?bvalst?m t?d?j?di pieš?irtaj?m pilnvar?m aplikt ar nodok?iem t?m ir

j?iev?ro Kopienu noteikumi (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Saint?Gobain ZN*, 58. punkts; 2002. gada 12. decembra spriedumu liet? C?385/00 *De Groot, Recueil*, I?11819. lpp., 94. punkts, un 2006. gada 19. janv?ra spriedumu liet? C?265/04 *Bouanich*, Kr?jums, I?923. lpp., 50. punkts).

56 Ja ir ticis atz?ts, k? tas nor?d?ts ar? š? sprieduma 15. punkt?, ka pamata pr?v? min?tie ien?kumi no m?kslas pakalpojumiem saska?? ar V?cijas–N?derlandes nodok?u konvenciju ar nodokli nav apliekami V?cij?, bet tikai N?derland?, tad ir ar? j?atz?st, k? savu secin?jumu 88. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, ka pakalpojumu sniedz?ja, kurš ir N?derlandes rezidents, pien?kums kompetentajai V?cijas nodok?u iest?dei piepras?t izsniegt apliecin?jumu par atbr?vojumu, lai izvair?tos no t?, ka V?cij? ien?kumi tiek aplikti ar nodokli v?lreiz, ir – k? jau nor?d?ts š? sprieduma 44. punkt? – pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojums pakalpojumu sniedz?jam t?d?j?di rad?to administrat?vo apgr?tin?jumu d??.

57 Gluži t?pat ar? pakalpojumu sa??m?ja pien?kums min?to apliecin?jumu par atbr?vojumu uzr?d?t gad?jum?, ja pret to ir ierosin?ta tiesved?ba par atbild?bu, var b?t iemesls tam, ka p?d?jais nev?rs?sies pie cit? dal?bvalst? dibin?ta pakalpojumu sniedz?ja. Faktiski, k? uzskata ar? *Scorpio*, atl?dz?bas par?dniekam ir j?nodrošina, ka vi?a dar?jumu partneris person?gi uzs?k vai nu atbr?vojuma vai atmaksas proced?ru (un vi?am vajadz?bas gad?jum? atdod atmaksas summu) vai ar? izsniedz vi?am prok?ru uzs?kt šo proced?ru pašam. Past?v risks, ka cit? dal?bvalst? dibin?ts pakalpojumu sniedz?js var?tu neb?t ieinteres?ts veikt š?s darb?bas vai ar? ka p?c l?gumisko attiec?bu izbeigšan?s var?tu neb?t iesp?jams ar to sazin?ties.

58 L?dz ar to noteikums, ka attiec?go nodok?u atbr?vojumu *Bundesfinanzhof* nor?d?tajos daž?dajos aplikšanas ar nodokli posmos var ?emt v?r?, tikai uzr?dot kompetent?s nodok?u iest?des izdotu apliecin?jumu par atbr?vojumu, kas apstiprina, ka ir izpild?ti V?cijas–N?derlandes nodok?u konvencij? šaj? sakar? paredz?tie nosac?jumi, ir EEK l?guma 59. un 60. pant? noteikt?s pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojums.

59 Tom?r šis ierobežojums ir attaisnojams, lai nodrošin?tu nodok?a ietur?šanas ien?kuma g?šanas viet? proced?ras labu funkcion?šanu.

60 Faktiski, k? tostarp uzsver Be??ijas vald?ba, k? ar? ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 90. punkt?, ir svar?gi, lai atl?dz?bas par?dnieks no pien?kuma ietur?t nodokli ien?kuma g?šanas viet? b?tu atbr?vots tikai tad, kad tas ir p?rliecin?jies, ka pakalpojumu sniedz?js izpilda nosac?jumus atbr?vojuma sa?emšanai. No atl?dz?bas par?dnieka nevar pras?t, lai tas p?c savas iniciat?vas katr? konkr?taj? gad?jum? noskaidrotu, vai attiec?gie ien?kumi ir vai nav atbr?votajiem no nodok?a saska?? ar konvenciju par izvair?šanas no dubultas aplikšanas ar nodok?iem. Visbeidzot, ja atl?dz?bas par?dnieks dr?kst?tu no ietur?šanas ien?kuma g?šanas viet? pien?kuma atbr?voties vienpus?ji, tad gad?jum?, ja vi?š k??d?tos, b?tu apdraud?ta nodok?a iekas?šana no atl?dz?bas kreditora.

61 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz treš? jaut?juma c) apakšpunktu ir j?atbild, ka EEK l?guma 59. un 60. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pret?js noteikums, ka atbr?vojumu no nodok?a, uz kuru pakalpojumu sniedz?jam–nerezidentam, kurš ir veicis darb?bas V?cij?, ir ties?bas saska?? ar V?cijas–N?derlandes nodok?u konvenciju, atl?dz?bas par?dnieks var ?emt v?r?, veicot nodok?a ietur?jumu ien?kuma g?šanas viet? vai v?l?k? atbr?vojuma vai atmaksas proced?r?, vai ar? gad?jum?, kad pret p?d?jo ir ierosin?ta tiesved?ba par atbild?bu, tikai tad, ja kompetent? nodok?u iest?de ir izsniegusi apliecin?jumu par atbr?vojumu, kas apstiprina, ka min?taj? konvencij? šaj? sakar? izvirz?t?s pras?bas ir izpild?tas.

*Par otro jaut?jumu un treš? jaut?juma d) apakšpunktu*

62 Ar šiem jautājumiem *Bundesfinanzhof* būtībā vālas uzzināt, vai EEK I?guma 59. pants ir interpretējams tādējādi, ka to var piemērot, ja pakalpojumu saņēmējam, kas uz šo pantu atsaucas, lai izmantotu savas tiesības uz pakalpojumu sniegšanas brīvību Kopienā, ir dalībvalsts pilsonība, tas ir dibināts Kopienā un ja viņa darījumu partneris, pakalpojumu sniedzējs, ir dibināts citā Kopienas dalībvalstī, bet tam ir trešās valsts pilsonība.

63 Iepriekš ir jāatgādina, ka gan, kā jau tika norādīts šā sprieduma 32. punktā, gan saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EEK I?guma 59. pants piešķir tiesības ne tikai pakalpojumu sniedzējam, bet arī šo pakalpojumu saņēmējam.

64 Ja šajās tiesībās ir ietverta pakalpojumu saņēmēja brīvība vērsties citā dalībvalstī p?c pakalpojuma, netiekot ierobežotam (iepriekš minētais spriedums lietā *Ciola*, 11. punkts, un 1999. gada 28. oktobra spriedums lietā *C?55/98 Vestergaard, Recueil*, I?7641. lpp., 20. punkts), tad tādā pat veidā no Tiesas judikatūras izriet, ka pakalpojumu saņēmējam ir šīs tiesības pat tad, ja nedz viņš, nedz arī pakalpojumu sniedzējs Kopienā nep?rvietojas (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Eurowings Luftverkehr*, 34. punkts; 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā *C?243/01 Gambelli u.c., Recueil*, I?13031. lpp., 55. un 57. punkts, un 2004. gada 14. oktobra spriedumu lietā *C?36/02 Omega, Krājums*, I?9609. lpp., 25. punkts).

65 Šāds ir pamata prāvā apskatāmais gadījums. Nav pieņemama Lielbritānijas valdības argumentācija par to, ka *Scorpio* kā pakalpojumu saņēmējam nav tiesību izmantot EEK I?guma 59. punktā paredzētās brīvības, jo tas nav vērsies vai mēģinājis vērsties citā dalībvalstī p?c pamata prāvā minētā pakalpojuma.

66 Ja no iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka *Scorpio* kā sabiedrībai EEK I?guma 58. panta 1. punkta izpratnē, kas pielīdzināta fiziskai personai, kam ir kādas dalībvalsts pilsonība, princips ir tiesības saskaņā ar EEK I?guma 66. pantu atsaukties uz tam EEK I?guma 59. pantā paredzētajām tiesībām, tad ir jāp?rbauda, vai faktam, ka *Europop* ir citā dalībvalstī dibināts pakalpojumu sniedzējs un tas ir trešās valsts pilsonis, nav pretēji tas, ka *Scorpio* var izmantot minētās tiesības.

67 Šajā sakarā ir jāatzīst, ka EEK I?gumā ir paredzēts – t? kā Padome nav izmantojusi minētā I?guma 59. panta otrajā daļā paredzēto iespēju – noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brīvību ir piemērojami tad, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

- pakalpojums jāsniedz Kopienā;
- pakalpojumu sniedzējam ir jābūt dalībvalsts pilsonībai, un tam ir jābūt dibinātam kādā no Kopienas dalībvalstīm.

68 No tā izriet, ka EEK I?gumā nav paredzēts, ka minētos noteikumus savā labā varētu izmantot arī tie pakalpojumu sniedzēji, kuriem ir trešās valsts pilsonība, pat tad, ja tie būtu dibināti Kopienā un runa būtu par pakalpojumu sniegšanu Kopienas ietvaros.

69 Līdz ar to uz otro jautājumu un trešā jautājuma d) apakšpunktu ir jāatbild tādējādi, ka EEK I?guma 59. pants ir interpretējams tādējādi, ka to nevar piemērot pakalpojumu sniedzēja, kam ir trešās valsts pilsonība, labā.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

70 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un t? lemjam par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietā dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav

atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

1) **EEK I guma 59. un 60. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem nav pretji:**

- tādēļ valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem nodokļa ieturšana ienkoma gāšanas vietā ir piemērojama to pakalpojumu sniedzēju atlīdzībai, kuri nav tās dalībvalsts rezidenti, kurā pakalpojumi tiek sniegti, kaut arī tai pat laikā no pakalpojumu sniedzējiem, kas ir šīs valsts rezidenti, pārskaitīts atlīdzības šāds ieturjums netiek veikts,
- tādēļ valsts tiesību akti, kuros paredzēta pakalpojumu saņēmēja atbildība gadījumā, ja tas nav veicis tam uzdoto nodokļa ieturšanu ienkoma gāšanas vietā;

2) **EEK I guma 59. un 60. pants ir interpretējami tādējādi, ka:**

- tiem ir pretji tādēļ valsts tiesību akti, ar kuriem tiek izslēgta iespēja, ka pakalpojumu saņēmējs, pakalpojumu sniedzējam–nerezidentam pārskaitīs atlīdzības parādnieks, ieturot nodokli ienkoma gāšanas vietā, no šā ienkoma atskaita pakalpojumu sniedzējam radušos ar profesionālo darbību saistītos izdevumus, par kuriem pakalpojumu sniedzējs tam ir paziņojis un kas ir tieši saistīti ar viņa darbību dalībvalstī, kurā sniegts pakalpojums, kaut arī pakalpojumu sniedzējam, kurš ir šīs valsts rezidents, nodoklis tiek piemērots tikai viņa neto ienākumiem, t.i., ienākumiem pēc ar profesionālo darbību saistīto izdevumu atskaitīšanas,
- tiem nav pretjs tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, ieturot nodokli ienkoma gāšanas vietā, atskaitīti tiek tikai tie ar profesionālo darbību saistītie izdevumi, kuri ir tieši saistīti ar pakalpojuma sniegšanas dalībvalstī veiktajam darbībām, par kurām saņemts ar nodokli apliekamais ienkoms, un par kuriem citā dalībvalstī dibinātais pakalpojumu sniedzējs ir paziņojis atlīdzības parādniekam, un saskaņā ar kuru iespējamie izdevumi, kuri nav tieši saistīti ar minēto saimniecisko darbību, var tikt ņemti vērā vīlīkā atmaksas procedūrā,
- tiem nav pretji tas, ka atbrīvojumu no nodokļa, uz kuru pakalpojumu sniedzējam–nerezidentam ir tiesības Vācijas saskaņā ar 1959. gada 16. jūnijā starp Vācijas Federatīvo Republiku un Nīderlandes Karalisti noslēgto konvenciju par izvairīšanos no dubultas aplikšanas ar ienkoma, kapitāla un citiem nodokļiem un citiem nodokļu regulējuma jautājumiem, atlīdzības parādnieks var ņemt vērā, veicot nodokļa ieturjumu ienkoma gāšanas vietā vai vīlīkā atbrīvojuma vai atmaksas procedūrā, vai arī gadījumā, kad pret pārdrojo ir ierosināta tiesvedība par atbildību, tikai tad, ja kompetentā nodokļu iestāde ir izsniegusi apliecinājumu par atbrīvojumu, kas apstiprina, ka ir izpildītas minētajā konvencijā šajā sakarā izvirzītās prasības;

3) **EEK I guma 59. pants ir interpretējams tādējādi, ka to nevar piemērot pakalpojumu sniedzēja, kam ir trešās valsts pilsonība, labā.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – vācu.