

GENERALINIO ADVOKATO  
PHILIPPE LÉGER IŠVADA,  
pateikta 2006 m. gegužės 16 d.<sup>1</sup>

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Bundesfinanzhof* prašo Teisingumo Teismo išnagrinėti tam tikras Vokietijos mokesčių teisės aktų nuostatas dėl paslaugų teikėjų, ne rezidentų, Vokietijoje teikiančių paslaugas, susijusias su muzikiniais pasirodymais, pajamų mokesčio atsižvelgiant į EB Sutarties nuostatas dėl paslaugų teikimo laisvės.

2. Šioje byloje būtent keliamas klausimas, ar tiek tokiu atveju taikoma mokesčio surinkimo procedūra, atskaitant mokesťį prie šaltinio, tiek tam tikros šios procedūros įgyvendinimo taisyklės atitinka EEB sutarties 59 straipsnį (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnis, dabar – EB 49 straipsnis) ir EEB sutarties 60 straipsnį (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnis, dabar – EB 50 straipsnis)<sup>2</sup>.

### I — Nacionalinė teisė

3. Pajamų mokesčio įstatymo (1990 m. Einkommensteuergesetz)<sup>3</sup> redakcijos, galiojusios pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu, 1 straipsnio 4 dalis numato, kad fiziniai asmenys, neturintys Vokietijoje gyvenamosios vietos arba nuolatinės gyvenamosios vietos, yra iš dalies apmokestinami pajamų mokesčiu, jeigu jie šioje valstybėje gauna pajamų EStG 49 straipsnio prasme, išskyrus išimtis, kurios pagrindinėje byloje netaikomos. Tokios pajamos apima komercinio pobūdžio pajamas, gautas iš Vokietijoje teikiamų kultūros, meno arba panašių paslaugų, įskaitant pajamas iš susijusių paslaugų, neatsižvelgiant į tai, kam šios pajamos sumokamos<sup>4</sup>.

4. Pagal EStG 50a straipsnio 4 dalies 1 punktą iš dalies apmokestinamų asmenų atveju tokios rūšies pajamų mokesťis surenkamas atskaitant jį prie šaltinio. Jis sudaro

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Kadangi, kaip matysime, pagrindinės bylos faktinės aplinkybės vyko 1993 m. pirmajame ir trečiajame ketvirčiuose, taigi prieš įsigaliojant Mastrichto sutarčiai, šioms faktinėms aplinkybėms taikomos EEB sutarties nuostatos.

3 — Įstatymo, iš dalies pakeisto 1992 m. vasario 25 d. Įstatymu dėl mokesčių pakeitimo (Steueränderungsgesetz) (BGBl. 1992 I, p. 297) (toliau – EStG), redakcija.

4 — EStG 49 straipsnio 1 dalies 2 punkto d papunktis.

15% visos pajamų sumos<sup>5</sup>. Visai pajamų sumai taikomas šis atskaitymas prie šaltinio, o toks atskaitymas, koks yra, pavyzdžiui, profesinių išlaidų arba specialių išlaidų atskaitymas, yra neleidžiamas.

5. Pajamų mokestis turi būti sumokamas pervedant atlyginimą gavėjui. Tuo momentu šio atlyginimo mokėtojas pagal EStG 50a straipsnio 5 dalies pirmą ir antrą sakinius turi už iš dalies apmokestinamą atlyginimo gavėją atskaityti mokestį prie šaltinio, nes pastarasis yra apmokestinamasis asmuo (mokesčių skolininkas)<sup>6</sup>.

6. Atlyginimo mokėtojas kompetentingai *Finanzamt* turi sumokėti už ketvirtį apskaičiuotą mokestį ne vėliau kaip iki kito ketvirčio dešimtos dienos. Jis atsako už mokesčio atskaitymą ir sumokėjimą<sup>7</sup>.

7. Išskyrus išimtis, kurios šiuo atveju nėra taikomos, atsižvelgiant į EStG 50 straipsnio 5 dalyje įtvirtintą mokesčio prie šaltinio atleidimo nuo mokesčių poveikį, iš dalies apmokestinamų asmenų pajamų mokestis laikomas sumokėtu jį atskaičius prie šaltinio<sup>8</sup>.

8. EStG 50d straipsnis įtvirtina tam tikras specialias taisykles, jei taikoma sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

9. Taigi, jei pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo negalima apmokestinti pajamų mokesčiu jį atskaitant prie šaltinio remiantis EStG 50a straipsniu arba galima apmokestinti tik sumažintu mokesčio tarifu, vis dėlto nuostatos, susijusios su atlyginimo mokėtojo mokesčio prie šaltinio atskaita, mokėjimu ir deklaravimu, turi būti taikomos nepažeidžiant šios sutarties. Tokiu atveju atlyginimo mokėtojo teisei į visišką arba dalinį atskaityto ir sumokėto mokesčio grąžinimą nedaromas poveikis<sup>9</sup>.

10. Tačiau atlyginimo mokėtojui leidžiama pagal tokios rūšies sutartį neatskaityti mokesčio prie šaltinio arba jį atskaityti sumažintu mokesčio tarifu, jei Federalinė mokesčių tarnyba (*Bundesamt für Finanzen*), pateikus jai prašymą, patvirtina, jog įvykdytos šiuo tikslu numatytos sąlygos<sup>10</sup>. Neturėdamas tokio BfF išduoto pažymėjimo, atlyginimo mokėtojas privalo atskaityti mokestį prie šaltinio<sup>11</sup>.

5 — EStG 50a straipsnio 4 dalies trečias, penktas ir septintas sakiniai.

6 — EStG 50a straipsnio 5 dalies pirmas ir antras sakiniai.

7 — EStG 50a straipsnio 5 dalies trečias ir penktas sakiniai.

8 — EStG 50 straipsnio 5 dalis. Tai vadinama mokesčio atskaitymo prie šaltinio „sumokejimo“ poveikiu.

9 — EStG 50d straipsnio 1 dalies pirmas ir antras sakiniai. Dėl šios teisės turi būti pateiktas prašymas pagal oficialią nustatytą formą.

10 — Toliau – BfF.

11 — EStG 50d straipsnio 3 dalies pirmas sakinys.

11. Be to, kai atlyginimo mokėtojas dėl neatskaityto mokesčio prie šaltinio patraukiamas atsakomybėn, šioje procedūroje jis gali remtis tik pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atlyginimo gavėjui suteiktomis teisėmis<sup>12</sup>.

12. Norėčiau paaiškinti, kad, remiantis nacionalinio teismo pateikta informacija, iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų meno paslaugų gautos pajamos pagal šių valstybių narių sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo neturėjo būti apmokestinamos Vokietijoje, o tik Nyderlanduose<sup>13</sup>.

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

14. Šiam paslaugų teikėjui taikoma bendra pareiga pateikti pajamų deklaraciją pajamų mokesčio apskaičiavimo procedūros metu. Kadangi sumokėjęs 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 mokesčių.

## II — Bylos faktinės aplinkybės ir procesas pagrindinėje byloje

15. *Scorpio Konzertproduktionen GmbH* (toliau – *Scorpio*) yra koncertų organizavimo bendrovė, kurios buveinė ir valdymo organai yra Vokietijoje. 1993 m. ji su *Europop* vardu pasirašančiu asmeniu sudarė sutartį, pagal kurią jis surasdavo muzikos grupę. *Europop* yra fizinis asmuo, kuris tuo metu buvo įsisteigęs Nyderlanduose ir Vokietijoje neturėjo nei gyvenamosios vietos, nei nuolatinės gyvenamosios vietos ir nebuvo joje įsisteigęs. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Europop* pilietybė jam nežinoma.

12 — ESTG 50d straipsnio 1 dalies paskutinis sakiny.

13 — 1959 m. birželio 16 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartis dėl pajamų, turto ir kitų mokesčių dvigubo apmokestinimo išvengimo ir kitų mokesčių klausimų reglamentavimo (BGBl. 1960 II, p. 1782, toliau — sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi kartu skaitomais šios sutarties 5 straipsnio 1 dalimi, 1 straipsnio 2 dalies 1 punkto a papunkčiu, 2 straipsnio 1 dalies 1, 2 ir 5 punktais ir 20 straipsnio 1 dalimi (žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 7 punktą).

16. 1993 m. pirmą ir trečią ketvirtį *Scorpio* už suteiktas paslaugas *Europop* sumokėjo iš

viso 438 600 DEM. Nors *Europop* nebuvo *Scorpio* pateikęs EStG 50d straipsnio 3 dalyje minimo atleidimo nuo mokesčio pažymėjimo, iš šios sumos ji neatskaitė mokesčio prie šaltinio, kaip tai numato EStG 50a straipsnio 4 dalies 1 punktas.

17. Sužinojusi apie šiuos faktus, kompetentinga mokesčių įstaiga patraukė atsakomybėn *Scorpio* ir 1997 m. kovo 21 d. pranešimu apie mokesčių išieškojimą pareikalavo sumokėti 70 395,30 DEM, t. y. mokestį prie šaltinio, kurį *Scorpio* privalėjo atskaityti iš *Europop* pervesto atlyginimo, t. y. 15 % šio atlyginimo bruto sumos.

18. *Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel* atmetė *Scorpio* pateiktą skundą dėl pranešimo apie mokesčių išieškojimą. *Finanzgericht*, į kurį vėliau kreipėsi ieškovė, taip pat nepatenkino jos ieškinio, nes pripažino, kad *Scorpio* vis dar nepateikė pagal EStG 50d straipsnio 3 dalį reikalaujamo atleidimo nuo mokesčio pažymėjimo.

19. *Scorpio* pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof*, siekdama *Finanzgericht* sprendimo ir ginčijamo pranešimo apie mokesčių išieškojimą panaikinimo.

20. Grįsdama savo kasacinį skundą kasatorė pateikia iš esmės šiuos argumentus.

21. Pirma, kad EStG 50a straipsnio 4 dalies šeštas sakiny prietarauja EEB sutarties 59 ir 60 straipsniams tiek, kiek neleidžia atskaityti profesinių išlaidų iš sumos, nuo kurios atskaitomas mokestis prie šaltinio. Tai išplaukia iš 2003 m. birželio 12 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Gerritse*<sup>14</sup>. Anot kasatorės, šioje byloje Teisingumo Teismas konstatavo, kad profesines išlaidas turėtų būti leidžiama atskaityti mokesčio atskaitos prie šaltinio procedūros metu, o ne tik vėlesnės mokesčių grąžinimo procedūros metu.

22. Antra, tai, kad pagal EStG 50d straipsnio 1 dalies ketvirtą sakinį šalis, kuri gali būti patraukta atsakomybėn pagal EStG 50a straipsnio 5 dalies penktą sakinį, negali remtis atlyginimo gavėju, šiuo atveju – *Europop*, teise būti atleistam nuo mokesčio pagal Vokietijos-Nyderlandų sutartį dėl mokesčių, taip pat prietarauja EEB sutartčiai.

14 – C-234/01, Rink. p. I-5933.

### III — Prejudiciniai klausimai

23. Atsižvelgiant į aprašytas faktines ir teises aplinkybes *Bundesfinanzhof* kilo abejonių dėl EEB sutarties 59 ir 60 straipsnių aiškinimo.

24. Pirma, jis tvirtina, kad Teisingumo Teismas sprendime *Gerritse* nesprenė klausimo, ar mokesčio prie šaltinio atskaitos būdu mokamas mokestis, apskaičiuojamas pagal bruto pajamas, ir su šia procedūra susijusi atsakomybės taisyklė taip pat yra netiesioginė diskriminacija, pažeidžianti EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius, net jei po mokesčio prie šaltinio atskaitymo procedūros ne rezidentui suteikiama galimybė būti apmokestinamam pagal jo grynąsias pajamas Vokietijoje ir taip susigrąžinti galintį atsirasti skirtumą tarp tokio apmokestinimo ir prie šaltinio atskaityto mokesčio. Dėl šios grąžinimo procedūros prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi 2003 m. lapkričio 3 d. Federalinės finansų ministerijos laišku.

25. Dėl mokesčio mokėjimo atskaitos prie šaltinio ir atskaitymą turinčios padaryti šalies rizikos būti patrauktai atsakomybėn *Bundesfinanzhof* pažymi, kad paslaugų teikėjams ne rezidentams tai gali būti nepalankiau nei paslaugų teikėjams rezidentams ir todėl tai gali būti netiesioginė diskriminacija, uždrausta EEB sutarties 59 ir 60 straipsniais. Anot šio teismo, mokesčio prie šaltinio

atskaita gali, pavyzdžiui, sukelti ne rezidentui likvidumo problemų, nors rezidento profesinėms pajamoms tokia atskaita paprastai netaikoma. Mokesčio prie šaltinio atskaita ne rezidentams taip pat sukelia grėsmę, kad jie negalės susigrąžinti mokesčio pagal EStG 50d straipsnio 1 dalies antrą sakinį, jei atlyginimo mokėtojas mokesčių administravimo institucijai nepervedė atskaityto mokesčio.

26. Taip pat prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad atlyginimo mokėtojo pareiga atskaityti mokestį ir rizika būti atsakingam už mokesčio neatskaitymą arba nepakankamą atskaitymą sukelia paslaugų teikėjams ne rezidentams konkurencinių kliūčių, nes gali skatinti tokių paslaugų gavėjus naudotis rezidentų paslaugomis, užuot įgijus analogiškas paslaugas iš ne rezidentų. Paslaugų gavėjai taip išvengtų su mokesčio prie šaltinio atskaita susijusių sąnaudų ir rizikos.

27. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš to daro išvadą, kad mokesčio prie šaltinio atskaitos procedūra ir su ja susijusi atsakomybės taisyklė apsūn-

kina paslaugų teikimą tarp valstybių narių labiau nei paslaugų teikimą valstybės narės viduje, todėl prieštarauja EEB sutarties 59 straipsnio tikslui.

mus ir informacijos atskleidimo įsigaliojimo 2001 m. birželio 23 d.<sup>17</sup> Nyderlandų Karalystė neprivalėjo tokiais atvejais, koks yra nagrinėjamoje byloje, išieškoti Vokietijos naudai pajamų mokesčio skolų.

28. Tačiau, anot šio teismo, su mokesčio prie šaltinio atskaitos procedūra ir atsakomybės taisykle susijusios paslaugų teikėjams ne rezidentams keliamos kliūtys ir atlyginimo mokėtojui keliami sunkumai bei našta vis tiek gali būti pateisinami.

29. *Bundesfinanzhof* šiuo klausimu pažymi, kad nagrinėjamos procedūra ir taisyklė yra teisėti ir tinkami būdai apmokestininti paslaugų teikėjų ne rezidentų pajamas Vokietijoje ir išvengti pajamų neapmokestinimo ir šioje valstybėje narėje, ir paslaugų teikėjo įsisteigimo valstybėje narėje. Jo nuomone, taip pat reikia turėti omenyje, kad iki Direktyvos 76/308/EEB<sup>15</sup> pakeitimo Direktyva 2001/44/EB<sup>16</sup> ir 1999 m. gegužės 21 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutarties dėl savitarpio administracinės paramos išieškant mokestinius reikalavi-

30. Be to, anot nacionalinio teismo, pajamų mokesčio, mokamo atskaičius jį prie šaltinio nuo bruto pajamų, apskaičiavimas, jeigu po to taikoma vėlesnė mokesčio grąžinimo procedūra pagal paslaugų teikėjo ne rezidento prašymą, nepažeidžia EEB sutarties 59 ir 60 straipsnių. Atlyginimo gavėjas paprastai nepraneša atlyginimo mokėtojui, kuris turi atskaityti mokestį prie šaltinio, apie savo profesinių išlaidų sumą, ypač siekdamas neatskleisti savo kainos apskaičiavimo pagrindų ir savo pelno maržos arba kitų profesinių paslapčių. Todėl *Bundesfinanzhof* mano, kad, jei ne rezidentas paslaugų teikėjas turėtų informuoti klientą apie su šia paslauga ekonomiškai susijusias išlaidas, kad būtų galima prie šaltinio atskaitomą mokestį nustatyti pagal grynąsias pajamas, paslaugų teikimas tarp valstybių taptų žymiai sudėtingesnis.

15 — 1976 m. kovo 15 d. Tarybos direktyva dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo (OL L 73, p. 18).

16 — 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyva, iš dalies keičianti Direktyvą 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo bei pridėtinės vertės mokesčio ir tam tikrų akcizų (OL L 175, p. 17). Direktyvos 2001/44 trečia konstatuojamoji dalis įtvirtina, kad „<...> Direktyvoje 76/308/EEB numatyta savitarpio parama turėtų būti taikoma ir pretenzijoms, susijusioms su kai kuriais pajamų bei kapitalo mokesčiais <...>“.

31. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar tai, kad pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo

17 — BStBl. I 2000, p. 66.

išvengimo paslaugų teikėjas ne rezidentas gali būti atleidžiamas nuo mokesčio prie šaltinio atskaitos pagal atitinkamas Vokietijos mokesčių teisės aktų nuostatas arba mokestis jam būtų grąžintas, jei jis būtų pateikęs prašymą per numatytą terminą, yra netiesioginė diskriminacija, prieštaraujanti EEB sutarties 59 ir 60 straipsniams.

32. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad sprendimas pagrindinėje byloje priklauso nuo to, ar *Europop* nagrinėjamais metais buvo valstybės narės pilietis, ar ne. Jis ypač remiasi Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią EEB sutarties 59 straipsnis suteikia teises ne tik paslaugų teikėjui, bet ir gavėjui<sup>18</sup>. Šiuo klausimu teisinėje literatūroje laikomasi nuomonės, kad šiai „pasyviai“ paslaugų teikimo laisvei nebūtina, jog paslaugų teikėjas būtų valstybės narės pilietis.

33. Atsižvelgdamas į EEB sutarties 59 straipsnio antrąją dalį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar toks Sutarties aiškinimas yra teisingas.

34. Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar EEB sutarties 59 ir 60 straipsnių pažeidimu laikytina tai, jog pagal 1993 m. galiojusios 1990 m. (EStG) redakcijos 50a straipsnio 5 dalies penktą sakinį Vokietijoje įsteigtas atlyginimo mokėtojas, mokantis atlyginimą kitoje Europos Sąjungos valstybėje (būtent – Nyderlanduose) įsteigtam atlyginimo gavėjui, turinčiam valstybės narės pilietybę, gali būti patrauktas atsakomybėn už tai, jog neatskaitė mokesčio prie šaltinio, kaip to reikalauja EStG 50a straipsnio 4 dalis, nors iš Vokietijoje neribotai pajamų mokesčiu apmokestinamo atlyginimo gavėjo (Vokietijos piliečio) pagal EStG 50a straipsnio 4 dalį nereikia jo atskaityti prie šaltinio ir todėl atlyginimo mokėtojas negali būti patrauktas atsakomybėn už mokesčio prie šaltinio neatskaitymą arba per mažą atskaitymą?

2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą būtų kitoks, jeigu kitoje Europos Sąjungos valstybėje įsisteigęs atlyginimo gavėjas paslaugos suteikimo metu nebūtų kurio nors valstybės narės pilietis?

18 — Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mini 1999 m. spalio 26 d. Sprendimą *Eurovings Luftverkehr* (C-294/97, Rink. p. I-7447).

3. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas:
- a) Ar pagal EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius atlyginimo mokėtojas mokesčio prie šaltinio atskaitos procedūros pagal EStG 50a straipsnio 4 dalį metu turi atsižvelgti į profesines išlaidas, kurių patyrė kitoje valstybėje narėje įsisteigęs atlyginimo gavėjas ir kurios yra ekonomiškai susijusios su jo Vokietijoje vykdoma veikla, už kurią jis gauna atlyginimą, ir atitinkamai sumažinti mokesį, nes Vokietijos piliečių atveju pajamų mokesčiu apmokestinamos tik atskaičius profesines išlaidas gautos grynosios pajamos?
  - b) Ar tam, kad EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai nebūtų pažeisti, pakanka, jog mokesčio prie šaltinio atskaitos procedūros pagal EStG 50a straipsnio 4 dalį metu būtų atsižvelgiama tik į ekonomiškai su Vokietijoje vykdoma veikla, suteikiančia teisę į atlyginimą, susijusias profesines išlaidas, kurių buvimą kitoje valstybėje narėje įsisteigęs atlyginimo gavėjas įrodė atlyginimo mokėtojui, o į visas kitas galbūt patirtas profesines išlaidas būtų atsižvelgta tik vėlesnės mokesčių grąžinimo procedūros metu?
  - c) Ar EEB sutarties 59 ir 60 straipsnių pažeidimu laikytina tai, kad mokesčio prie šaltinio atskaitos procedūros pagal EStG 50a straipsnio 4 dalį ir 50d straipsnio 1 dalį metu į tai, jog Nyderlanduose įsisteigęs atlyginimo gavėjas yra atleidžiamas nuo mokesčio Vokietijoje pagal Vokietijos Federacinės Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, atsižvelgiama ne iš karto, o tik vėlesnės atleidimo nuo mokesčio arba mokesčių grąžinimo procedūros metu, ir tai, kad atsakomybėn patrauktas atlyginimo mokėtojas negali remtis šiuo atleidimu nuo mokesčio, nors Vokietijos subjektų neapmokestinamosioms pajamoms mokesčio prie šaltinio atskaita nėra taikoma ir todėl negali kilti atsakomybė už mokesčio prie šaltinio neatskaitymą arba per mažą atskaitymą?
  - d) Ar atsakymas į trečiojo klausimo a, b ir c punktus būtų kitoks, jeigu kitoje Europos Sąjungos valstybėje įsisteigęs atlyginimo gavėjas paslaugos suteikimo metu nebūtų kurios nors valstybės narės pilietis?"

35. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad iš esmės atsakymai į šiuos klausimus leis jam nustatyti, ar kasatorės pagrindinėje byloje patraukimas atsakomybėn dėl mokesčio prie šaltinio neatskaitymo pažeidžia Bendrijos teisę, o jeigu nepažeidžia – kasatorės atsakomybės ribas.

37. Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo prašo, atsižvelgiant į Sutarties nuostatas dėl paslaugų teikimo laisvės, pateikti nuomonę tiek dėl paslaugų teikėjų ne rezidentų pajamų mokesčio prie šaltinio atskaitos procedūros, tiek iš jos išplaukiančios atsakomybės, kurion gali būti traukiamas paslaugų gavėjas, jei jis, mokėdamas atlyginimą paslaugų teikėjui, neatskaito šio mokesčio prie šaltinio.

#### IV — Vertinimas

##### A — Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

36. Savo klausimu *Bundesfinanzhof* iš esmės Teisingumo Teismo klausia, ar EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, pagal kuriuos paslaugų teikimo tarp valstybių narių atveju vienoje valstybėje narėje įsisteigęs paslaugų teikėjas gali būti traukiamas atsakomybėn toje valstybėje narėje, jei jis neatskaito mokesčio prie šaltinio nuo už tą paslaugą sumokėto atlyginimo paslaugos teikėjui, kitos valstybės narės rezidentui, jeigu paslaugų teikėjo, pirmosios valstybės rezidento, atlyginimui toks atskaitymas nebūtų taikomas ir todėl negalėtų kilti tokio atlyginimo mokėtojo, paslaugų gavėjo, atsakomybė už mokesčio prie šaltinio neatskaitymą.

38. Visos šioje byloje pastabas pateikusių šalys, t. y. *Scorpio*, Belgijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė ir Komisija, siūlo atsakyti į pirmąjį klausimą neigiamai.

39. Aš taip pat manau, kad EEB sutarties 59 ir 60 straipsnis nedraudžia nei ne rezidento paslaugų teikėjo mokėtino mokesčio mokėjimo atskaitant jį prie šaltinio principo, nei galinčios kilti paslaugų gavėjo atsakomybės už mokesčio prie šaltinio neatskaitymą.

40. Dėl galimo paslaugų teikimo laisvės apribojimo tikslinga priminti, kad pagal

nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką „nors tiesioginių mokesčių sistemos regulavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, tačiau šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės“<sup>19</sup>.

41. Anot Teisingumo Teismo, EEB sutarties 59 straipsnis „draudžia taikyti nacionalinės teisės nuostatas, kurios be objektyvios priežasties trukdo paslaugų teikėjui iš tikrųjų įgyvendinti šią laisvę“<sup>20</sup>. Be to, dėl vieningos rinkos ir siekiant įgyvendinti jos tikslus EEB sutarties 59 straipsnis taip pat draudžia taikyti nacionalinės teisės nuostatas, dėl kurių paslaugas tarp valstybių narių tampa teikti sudėtingiau nei vienoje valstybėje narėje<sup>21</sup>.

42. Taip pat primintina, kad pagal EEB sutarties 60 straipsnio paskutinę pastraipą „<...> paslaugą teikiantis asmuo, kad galėtų ją teikti, gali laikinai savo veikla verstis toje šalyje, kur paslauga teikiama, tomis pačiomis sąlygomis, kurias toji šalis taiko savo nacionaliniams subjektams“.

43. Šioje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos susijusios su pajamų mokesčio prie šaltinio grąžinimo procedūra, kuri taikoma, kai apmokestinamas paslaugų teikėjo, kuris nėra Vokietijos rezidentas, gaunamas atlyginimas. Šiuo aspektu pažymėčiau, kad Teisingumo Teismo daugeliu atveju buvo prašoma išnagrinėti pajamų mokesčio procedūras, taikomas mokesčių mokėtojams ne rezidentams, atsižvelgiant į Sutarties nuostatas dėl laisvo darbuotojų judėjimo<sup>22</sup>. Mano nuomone, niekas nedraudžia taip pat aiškinti ir nuostatų dėl paslaugų teikimo laisvės.

44. Šioje byloje reikia pastebėti, kad pagal nacionalinės mokesčių teisės aktų nuostatas paslaugų teikėjai rezidentai ir ne rezidentai vertinami skirtingai pajamų mokesčio surinkimo procedūros atžvilgiu. Nors paslaugų teikėjų, Vokietijos rezidentų, pajamos apmokestinamos kiekvienų metų pabaigoje pajamų mokesčio apskaičiavimo procedūros metu, šioje valstybėje narėje gyvenamosios vietos neturinčių paslaugų teikėjų pajamų mokestis atskaitomas prie šaltinio mokant atlyginimą.

45. Dėl šio vertinimo skirtumo paslaugų teikėjai ne rezidentai gali patekti į nepalan-

19 — Žr. būtent 2002 m. spalio 3 d. Sprendimą *Danner* (C-136/00, Rink. p. I-8147, 28 punktą ir jame nurodyta Teisingumo Teismo praktiką).

20 — Žr. būtent 1994 m. spalio 5 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-381/93, Rink. p. I-5145, 16 punktą) ir 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimą *Safir* (C-118/96, Rink. p. I-1897, 22 punktą).

21 — Žr., pavyzdžiui, minėtus sprendimus *Komisija prieš Prancūziją* (17 punktą), *Safir* (23 punktą) ir *Danner* (29 punktą).

22 — Žr. ypač 1990 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Biehl* (C-175/88, Rink. p. I-1779); 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225) ir 1995 m. spalio 26 d. Sprendimą *Komisija prieš Liuksemburgą* (C-151/94, Rink. p. I-3685).

kesnę situaciją nei rezidentai ypač dėl to, kad ne rezidentai, lyginant su rezidentais, netenka pranašumo turėti apyvartinių grynųjų lėšų. Tai gali atgrasyti paslaugų teikėjus ne rezidentus vykdyti veiklą Vokietijoje.

atskaitos sistema yra pateisinama būtinybe užtikrinti veiksmingą pajamų mokesčio išieškojimą.

46. Be to, skirtingas vertinimas apskaičiuojant mokesčius gali būti veiksnys, skatinantis paslaugų gavėją kreiptis veikiau į paslaugų teikėją, Vokietijos rezidentą, nei į paslaugų teikėją, kitos valstybės narės rezidentą. Tikėtina, kad kai kurie paslaugų gavėjai, atlyginimo mokėtojai, geriau sieks iš viso nepatekti į situaciją, kurioje jiems tenka su mokesčio prie šaltinio atskaitymu susijusios sąnaudų ir administraciniai apribojimai ir kurioje jie rizikuoja būti patraukti atsakomybėn už mokesčio prie šaltinio neatskaitymą arba nepakankamą atskaitymą.

47. Vis dėlto nemanau, kad Vokietijos mokesčių teisės aktuose įtvirtintas skirtingas vertinimas pažeidžia EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius, nes, viena vertus, rezidentų ir ne rezidentų padėtis objektyviai skiriasi reikalavimų dėl mokesčio išieškojimo atžvilgiu, o kita vertus, ne rezidentams paslaugų teikėjams taikoma mokesčio prie šaltinio

48. Kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas ir kaip tvirtina *Scorpio*<sup>23</sup>, šiuo klausimu būtina atkreipti dėmesį į ginčijamu laikotarpiu, t. y. 1993 m., apmokestinimo valstybei kilusius sunkumus išieškoti mokestines skolas kitoje valstybėje narėje, atsižvelgiant į tuo metu galiojusius teisės aktus. Šiuo atžvilgiu primintina, kad tik Direktyva 2001/44 išplėtė Direktyva 76/308 nustatytą tarpusavio pagalbos išieškant mokestines skolas taikymo sritį ir su pajamų mokesčiu susijusioms skoloms. Nagrinėjamu laikotarpiu tarpusavio administracinei pagalbai išieškant mokestines skolas taip pat nebuvo taikoma sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nes šios dvi valstybės sudarė sutartį šiuo klausimu tik 1999 m. gegužės mėnesį.

49. Todėl dėl paslaugų teikėjo ne rezidento mokėtino pajamų mokesčio nagrinėjamu laikotarpiu manau, kad mokesčio prie šaltinio atskaitymo būdas buvo pateisinamas poreikiu užtikrinti veiksmingą mokesčio

23 — Rašytinės pastabos (p. 17).

išieškojimą ir buvo proporcinga priemonė užtikrinti skolos išieškojimą apmokestinimo valstybės naudai.

50. Mano nuomone, tas pats pasakytina ir galinčios kilti paslaugų gavėjo, kuris privalėjo atlikti tokią atskaitą, atsakomybės atžvilgiu, kuri prireikus leidžia nubausti už mokesčio prie šaltinio neatskaitymą. Iš tikrųjų kadangi atsakomybė išplaukia iš šio pajamų mokesčio surinkimo būdo, ji taip pat proporcingai prisideda užtikrinant veiksmingą mokesčio išieškojimą.

51. Todėl, mano nuomone, iš išdėstytų argumentų išplaukia, kad dėl pajamų mokesčio, mokėtino nagrinėjamu laikotarpiu, Sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia tokių nacionalinių teisės aktų, pagal kuriuos paslaugų teikimo tarp valstybių narių atveju vienoje valstybėje narėje įsisteigęs paslaugų teikėjas gali būti traukiamas atsakomybėn toje valstybėje narėje, jei jis neatskaito mokesčio prie šaltinio nuo už tą paslaugą sumokėto atlyginimo paslaugos teikėjui, kitos valstybės narės rezidentui, jeigu paslaugų teikėjo, pirmosios valstybės rezidento, atlyginimui toks atskaitymas nebūtų taikomas ir todėl negalėtų kilti atlyginimo mokėtojo, paslaugų gavėjo, atsakomybė už tokio mokesčio prie šaltinio neatskaitymą.

52. Atsižvelgiant į siūlymą atsakyti neigiamai į pirmąjį klausimą, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

53. Dabar tikslinga išnagrinėti, ar kai kurios Vokietijos mokesčių teisės aktuose įtvirtintos konkrečios nuostatos dėl atskaitos prie šaltinio atitinka EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius. To klausama trečiojo klausimo a dalyje.

#### B — Dėl trečiojo klausimo a dalies

54. Šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* Teisingumo Teismo klausia, ar EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie draudžia tokius nacionalinės mokesčių teisės aktus, pagal kuriuos ne rezidentui paslaugų teikėjui atlyginimą mokantis atlyginimo mokėtojas, atskaitydamas mokesťį prie šaltinio, negali atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų šio paslaugų teikėjo profesinių išlaidų, kurios yra ekonomiškai susijusios su jo veikla paslaugos teikimo valstybėje, nors paslaugų teikėjo, pirmosios valstybės rezidento, atveju būtų apmokestinamos tik grynosios pajamos, t. y. pajamos, gautos atskaičius profesines išlaidas.

55. Siekiant atsakyti į šį klausimą iš pradžių būtina aiškiai suprasti sprendimo *Gerritse* reikšmę profesinių išlaidų atskaitymui.

pagal kuriuos apmokestinimo srityje neišdžiama iš ne rezidentų atskaityti profesinių išlaidų, nors rezidentams tokia teisė suteikiama, daugiausia nuostolių padaro kitų valstybių narių piliečiams ir yra netiesiogiai diskriminuojantys dėl pilietybės, o tai iš esmės prieštarauja Sutarties 59 ir 60 straipsniams“<sup>25</sup>.

56. Šioje byloje Nyderlandų pilietis Gerritse, gyvenantis Nyderlanduose, 1996 m. gavo atlyginimą už savo, kaip būgnininko, pasirodymą Berlyno radijo stotyje. Šis atlyginimas buvo apmokestintas 25 % pajamų mokesčiu tarifu, atskaitant mokestį prie šaltinio. Gerritse ir Komisija Teisingumo Teisme tvirtino, kad neribotai apmokestinamų savarankiškai dirbančių asmenų atveju pajamų mokesčiu buvo apmokestinamas tik „pelnas“, paprastai atskaičius profesines išlaidas, o iš dalies apmokestinamų asmenų atveju 25 % tarifo mokestis buvo skaičiuojamas nuo „pajamų“ neatskaičius profesinių išlaidų<sup>24</sup>. Gerritse taip pat tvirtino, kad ginčijamos Vokietijos mokesčių teisės aktų nuostatos turėjo rimtų pasekmių atlikėjams ne rezidentams jų turo Vokietijoje metu, nes jų profesinės išlaidos dažnai būdavo labai didelės.

58. Kad padarytų tokią išvadą, Teisingumo Teismas turėjo konstatuoti, jog rezidentų ir ne rezidentų padėtis dėl galimybės atskaityti profesines išlaidas yra panaši. Šiuo aspektu jis konstatavo, kad „nagrinėjamos profesinės išlaidos buvo tiesiogiai susijusios su veikla, iš kurios gaunamos apmokestinamosios pajamos Vokietijoje, taigi šiuo požiūriu rezidentų ir ne rezidentų padėtis buvo panaši“<sup>26</sup>.

57. Savo sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad „nacionalinės teisės aktai,

59. Rezidentų ir ne rezidentų panašumo kriterijus pagrįstas tuo, kad pajamų, gautų iš tokios pačios profesinės veiklos Vokietijoje, atveju šios abiejų rūšių mokesčių mokėtojų pajamos sumažėja dėl profesinių išlaidų, kurių jie tiesiogiai patiria dėl nagrinėjamos veiklos. Kadangi šiuo požiūriu tarp jų nėra

24 — Kaip buvo konstatuota minėto sprendimo *Gerritse* 25 punkte, 1996 m. EStG buvo vis dėlto įtvirtinta neatskaitymo, profesinėms išlaidoms viršijant pusę pajamų, išimtis. Tokiu atveju buvo grąžinama tiek mokesčio, kiek jis viršijo 50 % pajamų ir profesinių išlaidų skirtumo.

25 — 28 punktas.

26 — 27 punktas.

objektyvių skirtumų, nevienodas požiūris tokių jų išlaidų atskaitymo atžvilgiu yra EEB Sutarties 59 ir 60 straipsniams prieštaraujanti netiesioginė diskriminacija.

59 ir 60 straipsniai, kaip juos Teisingumo Teismas išaiškino *Gerritse* sprendime, tikrai draudžia situaciją, kai tokių profesinių pajamų negalima atskaityti iš apmokestinamųjų išlaidų tuo metu, kai atlyginimo mokėtojas atskaito mokesį prie šaltinio.

60. Taigi Teisingumo Teismas pripažino, kad rezidentų ir ne rezidentų paslaugų teikėjai turi būti vertinami vienodai apmokestinimo pagrindo atžvilgiu. Teisingumo Teismui nebuvo pateiktas konkretus klausimas, ir todėl jis negalėjo pateikti aiškaus atsakymo dėl apmokestinimo procedūros stadijos, kurioje reikia atsižvelgti į paslaugų teikėjo pertirtas profesines išlaidas.

63. Tokiomis aplinkybėmis neatsižvelgimas į profesines išlaidas mokesčio prie šaltinio atskaitos stadijoje reikštų skirtingą rezidentų ir ne rezidentų vertinimą jų faktinės galimybės atskaityti tokias išlaidas atžvilgiu, o tai, kaip šiame sprendime pripažino Teisingumo Teismas, yra netiesioginė diskriminacija dėl pilietybės, kurią draudžia Sutarties 59 ir 60 straipsniai.

61. Šioje byloje *Bundesfinanzhof* prašo, kad Teisingumo Teismas aiškiai pateiktų nuomonę, ar EEB Sutarties 59 ir 60 straipsnis draudžia situaciją, kai tokių profesinių pajamų negalima atskaityti iš apmokestinamųjų išlaidų tuo metu, kai atlyginimo mokėtojas atskaito mokesį prie šaltinio.

62. Akivaizdu, kad, jei nacionalinės mokesčių teisės aktų nuostatos nenustato metinio mokesčio koregavimo arba grąžinimo procedūros, kurios metu paslaugų teikėjas ne rezidentas galėtų atsižvelgti į profesines išlaidas po atskaitos, t. y. po to, kai mokeskis buvo atskaitytas prie šaltinio, EEB Sutarties

64. Be to, dėl iš dalies apmokestinamų asmenų turimos galimybės, kad į jų profesines išlaidas būtų atsižvelgta *a posteriori*, taip pat tikslinga pažymėti, kad *Schumacker* sprendime atsižvelgęs į Sutarties nuostatas dėl laisvo darbuotojų judėjimo Teisingumo Teismas nagrinėjo Vokietijos mokesčių teisės aktus, pagal kuriuos tik rezidentai galėjo pasinaudoti tokiomis procedūromis, kaip antai metinis mokesčio, mokamo nuo atlyginimo, atskaitos prie šaltinio koregavimas ir nuo pajamų pagal darbo sutartį mokamo mokesčio apskaičiavimas.

65. Visų pirma Teisingumo Teismas nustatė, kad remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija dėl atskaitos prie šaltinio sumokėjimo „ne rezidentai <...> dėl administracinio supaprastinimo netenka galimybės remtis tam tikrais metinės mokesčio prie šaltinio atskaitos koregavimo procedūros arba nuo pajamų pagal darbo sutartį mokamo mokesčio apskaičiavimo procedūros elementais, kurių pagrindu apskaičiuojamas mokestis (pavyzdžiui, *veiklos išlaidos*, specialios išlaidos arba vadinamosios ypatingosios išlaidos) ir dėl kurių gali būti iš dalies grąžinamas prie šaltinio atskaitytas mokestis“<sup>27</sup>. Teisingumo Teismo nuomone, šitaip ne rezidentai gali „patekti į nepalankesnę padėtį nei rezidentai“, nes Vokietijos mokesčių teisės aktuose įtvirtinta nuostata, jog pastarieji apmokestinami „taip, kad būtų atsižvelgiama į visus elementus, kurių pagrindu apskaičiuojamas mokestis“<sup>28</sup>.

66. Šiame kontekste Teisingumo Teismo teiginys, kad „EEB Sutarties 48 straipsnis reikalauja vienodai vertinti Bendrijos piliečius ne rezidentus ir piliečius rezidentus procedūrų atžvilgiu“<sup>29</sup>, yra glaudžiai susijęs su valstybių narių pareiga neapmokestinėti ne rezidentų didesniais mokesčiais nei rezidentų be objektyvių priežasčių.

67. Remdamasis tokiais argumentais Teisingumo Teismas nusprendė, jog „EEB Sutarties 48 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia valstybės narės nacionalinės teisės aktus dėl tiesioginių mokesčių, pagal kuriuos pasinaudoti tokiomis procedūromis, kaip antai metinė mokesčio, mokamo nuo atlyginimo, atskaitos prie šaltinio koregavimo procedūra arba nuo pajamų pagal darbo sutartį mokamo mokesčio apskaičiavimo procedūra, gali tik rezidentai, ir neleidžia tokiomis procedūromis pasinaudoti fiziniams asmenims, kurie joje neturi nuolatinės arba nuolatinės gyvenamosios vietos, bet gauna su darbo santykiais susijusių pajamų“<sup>30</sup>.

68. Tokie argumentai taikytini ir paslaugų teikimo laisvės atveju, o iš to, mano nuomone, galima daryti išvadą, kad EEB Sutarties 59 ir 60 straipsniai turi būti aiškinami kaip draudžiantys neatsižvelgti į paslaugų teikėjo ne rezidento profesines išlaidas *a posteriori*, jei tokią galimybę turi paslaugų teikėjai rezidentai.

69. Dėl Vokietijos mokesčių teisės aktuose numatytos procedūros, leidžiančios paslaugų teikėjams ne rezidentams atsižvelgti į profesines išlaidas *a posteriori* ir taip susigrąžinti galintį atsirasti skirtumą tarp jų grynųjų Vokietijoje gautų pajamų ir atskaityto mo-

27 — Minėto sprendimo *Schumacker* (51 punktą, kitu šriftu išskirta autoriaus).

28 — Ten pat (52 punktą).

29 — Ten pat (58 punktą).

30 — Ten pat (59 punktą).

kesčio prie šaltinio<sup>31</sup>, prašymą priimti pre-judicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo 2003 m. lapkričio 3 d. Federacinės finansų ministerijos laišką<sup>32</sup>.

galioję Vokietijos mokesčių teisės aktai numatė paslaugų teikėjams ne rezidentams gražinimo procedūrą. Jei būtų padaryta išvada, kad tokie paslaugų teikėjai neturėjo galimybės, jog bus atsižvelgiama į profesines išlaidas *a posteriori*, šis teismas turėtų pripažinti, kad tuo metu galioję teisės aktai šiuo aspektu pažeidė EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius, kaip juos Teisingumo Teis-mas išaiškino *Schumacker* ir *Gerritse* spren-dimuose.

70. Vis dėlto savo rašytinėse pastabose<sup>33</sup> *Scorpio* teigia, kad, priešingai paslaugų teikė-jų rezidentų padėčiai, iš dalies apmokestina-mi asmenys 1993 m., t. y. nagrinėjamaisiais metais, neturėjo galimybės būti apmokestinti atsižvelgus *a posteriori* į jų profesines išlai-das. *Scorpio* taip pat pažymi, kad nebuvo galima prašyti gražinti mokesčio permokos *a posteriori* pagal vadinamąją „supaprastintą gražinimo“ procedūrą iki 1996 metų<sup>34</sup>.

71. Nors ši informacija leidžia abejoti, ar 1993 m. buvo gražinimo procedūra, leidusi atsižvelgti į paslaugų teikėjų ne rezidentų patirtas profesines išlaidas *a posteriori*, svar-bu pabrėžti, kad nacionalinis teismas turi nuspręsti, kokia nacionalinė teisė taikytina pagrindinėje byloje. Todėl *Bundesfinanzhof* turi nustatyti, ar ginčijamų faktų laikotarpiu

72. Pateikęs šiuos patikslinimus, pažymiu, kad, kaip matyti iš *Bundesfinanzhof* nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šis teismas remdamasis kitokia prielaida siekia sužinoti, ar, atsižvelgiant į minėtą Teisingumo Teismo sprendimą *Gerritse*, mokesčio surinkimas pagal bruto pajamas apskaičiuoto mokesčio prie šaltinio apskaitos būdu ir iš to kylanti atsakomybės taisyklė taip pat yra netiesioginė diskriminacija, pažeidžianti EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius, nes paslaugų teikėjai ne rezidentai po atskaitos turi galimybę susigrąžinti grynujų pajamų

31 — Atrodo, kad tokia procedūra neatitinka ESIG 50d straipsnio 1 dalies antrame sakinyje numatytos procedūros. Ši nuostata susijusi su konkrečiu atveju, kai visiškai arba iš dalies atskaitytas ir sumokėtas mokestis, jei pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atitinkamos pajamos Vokietijoje negali būti apmokeslinamos arba apmokestina-mos tik sumažintu mokesčio tarifu.

32 — Remiantis Vokietijos Federacinės Respublikos rašytinių pastabų 50 punkte pateikiamais paaiškinimais, šis laiškas buvo priemonė, kurios buvo imtasi po minėto *Gerritse* sprendimo, siekiant „kompensacinio apskaičiavimo“ mokes-čio gražinimo procedūroje.

33 — Rašytinės pastabos (p. 13).

34 — Šiuo aspektu *Scorpio* remiasi 1996 m. ESIG 50 straipsnio 5 dalies ketvirtuo sakiniu 3 punktu.

Vokietijoje ir prie šaltinio atskaityto mokesčio skirtumą<sup>35</sup>.

73. Kitaip tariant, ar Teisingumo Teismas turėtų pritarti tokiam aiškinimui, kad, jei nacionalinės mokesčių teisės aktuose numatyta galimybė atsižvelgti *a posteriori* į ne rezidento paslaugų teikėjo patirtas išlaidas, EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai draudžia šiuose teisės aktuose numatytą situaciją, kai atlyginimo mokėtojas negali atskaityti tokių išlaidų iš atlyginimo atskaitydamas mokestį prie šaltinio?

74. Nemanau.

75. Iš tiesų kadangi aprašytoji nacionalinių procedūrų sistema galiausiai leidžia ne rezidentui paslaugų teikėjui iš savo apmokestinamų pajamų atskaityti patirtas profesines išlaidas, mano nuomone, lemiamas kriterijus pagal nagrinėtą Teisingumo Teismo praktiką yra tas, kad šis paslaugų teikėjas neturėtų

galiausiai būti apmokestinamas didesniais mokesčiais nei Vokietijoje gyvenantis paslaugų teikėjas. Kadangi šios dvi mokesčių mokėtojų kategorijos yra panašios turimos galimybės atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų profesines išlaidas atžvilgiu, manau, jog tai, kad tokios išlaidos negali būti atskaitytos iš paslaugų teikėjo ne rezidento apmokestinamųjų pajamų tuo metu, kai atskaitomas mokestis prie šaltinio, nepažeidžia EEB sutarties 59 ir 60 straipsnių.

76. Todėl manau, jog *Bundesfinanzhof* reikia atsakyti taip: EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos atlyginimo paslaugų teikėjui ne rezidentui mokėtojas, atskaitydamas mokestį prie šaltinio, negali atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų šio paslaugų teikėjo profesinių išlaidų, kurios yra ekonomiškai susijusios su jo veikla paslaugų teikimo valstybėje, su sąlyga, jog į šias išlaidas galima atsižvelgti *a posteriori*, todėl paslaugų teikėjas ne rezidentas galiausiai neapmokestinamas didesniais mokesčiais nei paslaugų teikėjas rezidentas.

35 — Šiuo aspektu turėčiau pabrėžti, kad iš minėto sprendimo *Gerritse* faktinių ir teisinių aplinkybių matyti, jog pagal 1996 m. galiojusius Vokietijos mokesčių teisės aktus ieškovė pagrindinėje byloje nepasinaudojo kasmetine koregavimo arba apskaitavimo procedūra, kuri būtų įgalinusi atsižvelgti į jos profesines išlaidas *a posteriori*, t. y. po to, kai mokestis buvo atskaitytas prie šaltinio. Be to, *Gerritse* neatitiko sąlygų, kurios leistų jam pasinaudoti mokesčio grąžinimo procedūra pagal 1996 m. EStG 50 straipsnio 5 dalies ketvirtą sakinio 3 punktą, nes ši procedūra taikoma tik tokiu atveju, kai profesinės išlaidos viršija pusę pajamų, ir tokiu atveju sumokėtas mokestis gali būti grąžintas, jei jis viršija 50% pajamų ir profesinių išlaidų skirtumą.

77. Atsižvelgiant į siūlomą neigiamą atsakymą į trečiojo klausimo a dalį, į trečiojo

klausimo b dalį atsakyti nereikia. Todėl iš karto nagrinėsiu trečiojo klausimo c dalį.

sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo apmokestinamos ne Vokietijoje, o Nyderlanduose<sup>36</sup>.

### C — Dėl trečiojo klausimo c dalies

78. Šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* Teisingumo Teismo klausia, ar EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia, viena vertus, atsižvelgti į paslaugų teikėjo ne rezidento, vykdžiusio veiklą Vokietijoje, atleidimą nuo mokesčio pagal Vokietijos Federacinės Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ne tuo metu, kai atlyginimo mokėtojas atskaito mokesťį prie šaltinio, o tik vėlesnės atleidimo nuo mokesčio arba mokesčių grąžinimo procedūros metu, ir, kita vertus, draudžia tai, kad atsakomybėn patrauktas atlyginimo mokėtojas negali remtis šiuo atleidimu nuo mokesčio.

79. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija, šioje byloje nagrinėjamos pajamos už artistines paslaugas pagal šių valstybių narių

80. Taip pat primintina, kad pagal EstG 50d straipsnio 1 dalį, jei negalima apmokestinti pajamų mokesčiu jį atskaitant prie šaltinio remiantis EStG 50a straipsniu arba galima apmokestinti tik mažesniu mokesčio tarifu pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nacionalinės mokesčių teisės aktų nuostatos, susijusios su atlyginimo mokėtojo mokesčio prie šaltinio atskaita, mokėjimu ir deklaravimu, vis dėlto turi būti taikomos nepažeidžiant šios sutarties. Tokiu atveju atlyginimo gavėjas nepraranda teisės į visišką arba dalinį atskaityto ir sumokėto mokesčio grąžinimą.

81. Tačiau pagal EstG 50d straipsnio 3 dalies pirmo sakinio nuostatas atlyginimo mokėtojui leidžiama pagal tokios rūšies sutartį neatskaiyti mokesčio prie šaltinio arba atskaiyti mažesniu mokesčio tarifu, jei, pateikus prašymą BfE, ši patvirtina, jog šiuo tikslu įvykdytos tam numatytos sąlygos (atleidimo nuo mokesčio procedūra). Neturėdamas tokio BfE išduoto pažymėjimo, atlyginimo mokėtojas privalo atskaiyti mokesťį prie šaltinio.

36 — Žr. šios išvados 12 punktą ir 13 išnašą.

82. Taigi trečiojo klausimo c dalies pirmąją dalį reikia iš esmės suprasti kaip siekį sužinoti, ar EEB sutarties 59 ir 60 straipsnis draudžia nacionalinės mokesčių teisės aktus, kurie leidžia atsižvelgti į atleidimą nuo mokesčių pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tuo metu, kai atskaitomas mokestis prie šaltinio tik tokiu atveju, jei yra išduotas kompetentingos mokesčių tarnybos pažymėjimas.

83. Teisingumo Teismas konstatavo, kad „nesant Bendrijos vienodinimo arba derinimo priemonių, ypač pagal EB sutarties 220 straipsnio antrąją pastraipą (po pakeitimo – EB 293 straipsnio antroji pastraipa), siekdamas panaikinti dvigubą apmokestinimą valstybės narės išsaugo įgaliojimus nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus, o prireikus – sudaro sutartis. Tokiu atveju valstybės narės, siekdamos pasidalyti kompetenciją mokesčių srityje, gali dvišaliais sutartimis nustatyti pasidalijimo kriterijus“<sup>37</sup>.

84. Teisingumo Teismas taip pat tvirtino, kad „vis dėlto, kiek tai susiję su naudojimusi taip pasidalytais apmokestinimo įgaliojimais, valstybės narės privalo laikytis Bendrijos

teisės normų“<sup>38</sup>, nes jos turi vykdyti kompetenciją tiesioginio apmokestinimo srityje laikydamosi Bendrijos teisės.

85. Vienas iš šioje byloje kilusių sunkumų susijęs su tuo, ar procedūra, kurios turi laikytis paslaugų teikėjas ne rezidentas, norėdamas iš BfF gauti atleidimo nuo mokesčio pažymėjimą, patenka į Sutarties nuostatų dėl paslaugų teikimo laisvės sritį, nes ši procedūra susijusi su nustatymu, ar įvykdyti sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatyti pajamų apmokestinimo kriterijai.

86. Kadangi šios procedūros įgyvendinimas yra glaudžiai susijęs požymių, pagal kuriuos atskiriami Vokietijos Federacinės Respublikos ir Nyderlandų Karalystės apmokestinimo įgaliojimai, apibrėžimu, galima teigti, kad ji nepatenka į Bendrijos teisės taikymo sritį ir yra susijusi tik su dvišaliais santykiais, kuriuos šios dvi valstybės nustatė siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo.

87. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas susijęs ne su pasidalijimo veiksmių, kurie įgalina šias dvi valstybes tarpusavyje atskirti apmo-

37 – 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktas). Taip pat šiuo aspektu žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793, 24 ir 30 punktai).

38 – Minėtas sprendimas *Saint-Gobain ZN* (58 punktas).

kestinimo įgaliojimus, apibrėžimu, o greičiau su tuo, kaip Vokietijos Federacinė Respublika įgyvendina tai, ką mano patenkant į jos įgaliojimų apmokestinimo paslaugų teikėją ne rezidentą, jei jis nepateikė prašymo ir negavo atleidimo nuo mokesčio pažymėjimo, sritį. Naudodamasi šiais įgaliojimais Vokietijos Federacinė Respublika turi laikytis Bendrijos teisės ir ypač EEB sutarties 59 ir 60 straipsnių.

88. Mano nuomone, šiuo klausimu reikia pripažinti, jog paslaugų teikėjo ne rezidento pareiga BfF pateikti prašymą gauti atleidimo nuo mokesčio pažymėjimą tam, kad išvengtų savo pajamų apmokestinimo Vokietijoje, riboja laisvą paslaugų teikimą dėl šiam teikėjui nustatytų administracinių procedūrų.

89. Vis dėlto manau, kad šis apribojimas yra objektyviai pateisinamas siekiu užtikrinti gerą apmokestinimo prie šaltinio procedūros veikimą.

90. Kaip tvirtina Belgijos Karalystė, svarbu, kad mokėtojas galėtų susilaikyti nuo mokesčio prie šaltinio atskaitos tik būdamas tikras, jog paslaugų teikėjas atitinka visus reikalavimus, sudarančius jam galimybę pasinaudoti

atleidimu nuo mokesčių<sup>39</sup>. Man taip pat atrodo pateisinama leisti kompetentingoms mokesčių institucijoms patikrinti, ar atleidimo nuo mokesčių sąlygos yra įvykdytos, nes, kaip tvirtina Vokietijos Federacinė Respublika, negalima reikalauti paties atlyginimo mokėtojo išsiaiškinti kiekvienu atveju, ar nagrinėjamos pajamos atleidžiamos nuo mokesčio pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo<sup>40</sup>. Galiausiai, leidimas atlyginimo mokėtojui vienašališkai neatskaityti mokesčio prie šaltinio jo klaidos atveju gali neleisti surinkti mokesčio iš atlyginimo gavėjo.

91. Todėl manau, kad EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai nedraudžia nacionalinės mokesčių teisės aktų, kurie leidžia atsižvelgti į atleidimą nuo mokesčių pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tuo metu, kai atskaitomas mokestis prie šaltinio tik tokiu atveju, jei yra išduotas kompetentingos mokesčių tarnybos pažymėjimas.

92. Siekiant atsakyti į trečiojo klausimo c dalies antrąją dalį lieka nuspręsti, ar EEB sutarties 59 straipsnis draudžia, kad atsako-

39 — Rašytinės pastabos (12 punktas).

40 — Rašytinės pastabos (77 punktas).

mybėn patrauktas atlyginimo mokėtojas negali remtis šiuo atleidimu nuo mokesčio pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo<sup>41</sup>.

93. Kaip matėme nagrinėdami pirmąjį klausimą, mano nuomone, EEB sutarties 59 ir 60 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia tokių nacionalinių teisės aktų, pagal kuriuos paslaugų teikimo tarp valstybių narių atveju vienoje valstybėje narėje įsisteigęs paslaugų teikėjas gali būti traukiamas atsakomybėn toje valstybėje narėje, jei jis už tą paslaugą neatskaitė mokesčio prie šaltinio nuo atlyginimo paslaugos teikėjui, kitos valstybės narės rezidentui.

94. Tokia patraukimo atsakomybėn procedūra, išplaukianti iš mokesčio prie šaltinio atskaitos procedūros, proporcingai padeda pasiekti veiksmingo mokesčių išieškojimo tikslą.

41 — Primintina, kad pagal ESIG 50 d straipsnio 1 dalies paskutinį sakinį, kai atlyginimo mokėtojas dėl neatskaityto mokesčio prie šaltinio patraukiamas atsakomybėn, jis per šią procedūrą negali remtis pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atlyginimo gavėjui suteiktomis teisėmis.

95. Vis dėlto dėl tokios procedūros pradžią reglamentuojančios tvarkos manau, jog šio tikslo atžvilgiu neproporcinga, kad atsakomybėn patrauktas atlyginimo mokėtojas negali remtis šiuo atleidimu nuo mokesčio pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

96. Kai atlyginimo gavėjas nepateikė prašymo gauti atleidimo nuo mokesčio pažymėjimą, o atlyginimo mokėtojas vis tiek nusprendė neatskaityti mokesčio prie šaltinio ir Vokietijos mokesčių administravimo institucijos todėl patraukė jį atsakomybėn, mano nuomone, paslaugų teikimo laisvei prieštarauja kategoriškas atsisakymas leisti remtis gavėjo teisėmis pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Toks draudimas gali atgrasyti jį kreiptis į kitoje valstybėje narėje įsisteigusį paslaugų teikėją, ir tai viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti veiksmingą mokesčių išieškojimą.

97. Šiuo atžvilgiu *Scorpio* nurodo, kad reikia pažymėti, jog patraukimo atsakomybėn procedūros metu Vokietijos mokesčių administravimo institucijos gali nustatyti, ar atleidimo nuo mokesčio sąlygos, įtvirtintos sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, yra įvykdytos, ir, jei jos įvykdytos, jos turėtų nutraukti procedūrą prieš atlyginimo mokėtoją dėl mokesčio, kuris, kaip galiausiai

nustatyta, Vokietijoje neturėjo būti sumokėtas.<sup>42</sup> Pritariant kasatorės pagrindinėje byloje nurodytam pavyzdžiui, taip pat reikia pažymėti, kad, jei BfF gali tai nustatyti atleidimo nuo mokesčio procedūros metu prieš mokesčio prie šaltinio atskaitymą, Vokietijos mokesčių administravimo institucijos taip pat turėtų galėti tai padaryti ir vėlesnėje patraukimo atsakomybės procedūroje<sup>43</sup>.

98. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau *Bundesfinanzhof* atsakyti, jog EEB sutarties 59 ir 60 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalinės mokesčių teisės aktų, kurie leidžia atsižvelgti į atleidimą nuo mokesčių pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tuo metu, kai atskaitomas mokestis prie šaltinio, tik tokiu atveju, jei yra išduotas kompetentingos mokesčių tarnybos pažymėjimas. Tačiau EEB sutarties 59 straipsnis draudžia tai, kad atsakomybės patrauktas atlyginimo mokėtojas negali remtis šiuo atleidimu nuo mokesčio, kuris išplaukia iš sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

42 — Rašytinės pastabos (p. 31).

43 — Šiuo aspektu ji gali pasinaudoti 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių atsakingų institucijų savitarpio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje (OL L 336, 1977, p. 15) siūlomomis galimybėmis.

## D — Dėl trečiojo klausimo d dalies

99. Šiuo paskutiniu klausimu *Bundesfinanzhof* Teisingumo Teismo klausia, ar atsakymas į trečiojo klausimo a, b ir c dalis būtų kitoks, jeigu atlyginimo gavėjas, kitos Europos Sąjungos valstybės rezidentas, paslaugos suteikimo metu nebūtų kurios nors valstybės narės pilietis<sup>44</sup>.

100. Taigi iškeliamas klausimas, ar Sutarties nuostatos dėl paslaugų teikimo laisvės taikomos tokiu atveju, jei jomis besiremiantis paslaugų gavėjas yra valstybės narės pilietis, o paslaugų teikėjas yra trečiosios valstybės pilietis.

101. Pirmiausia reikia išnagrinėti šio klausimo priimtinumą.

102. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad jam nežinoma *Europop* pilietybė. Taigi, jo klausimas pagrįs-

44 — Atsižvelgiant į mano Teisingumo Teismui siūlomus atsakymus į trečiojo klausimo a dalį ir trečiojo klausimo c dalies pirmąją dalį, į šį klausimą reikia atsakyti tik tiek, kiek tai susiję su trečiojo klausimo c dalies antrąja dalimi.

tas prielaida, kurią dar reikia patikrinti. Vis dėlto pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką teismas gali atsisakyti priimti prejudicinį sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo, „jei problema yra hipotetinė“<sup>45</sup>.

103. Tačiau, mano nuomone, Teisingumo Teismas gali atsakyti į *Bundesfinanzhof* pateiktą klausimą, nes, kaip teismas, sprendžiantis teisės, o ne fakto klausimus, jis nedaro išvadų dėl faktų. Jo uždavinys – spręsti principinius klausimus, remiantis *Finanzgericht* (pirmosios instancijos teismo) nustatytais faktais. Atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo atsakymą į šį klausimą kompetentingas *Finanzgericht*, kuriam bus perduota byla, turi nustatyti, ar *Europop* paslaugos teikimo metu buvo valstybės narės pilietis.

104. Be to, kadangi tai principinis klausimas, dėl kurio, mano žiniomis, Teisingumo Teismas neturi pozicijos, pateiksiu savo vertinimą, kad teismas prireikus galėtų atsakyti į šį klausimą.

45 – Žr. ypač 2004 m. vasario 5 d. Sprendimą *Schneider* (C-380/01, Rink. p. I-1389, 22 punktas) ir 2005 m. birželio 30 d. Sprendimą *Längst* (C-165/03, Rink. p. I-5637, 32 punktas).

105. Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažymėti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, EEB sutarties 59 straipsnis suteikia teises ne tik pačiam paslaugų teikėjui, bet ir paslaugų gavėjui.<sup>46</sup> Būtent šis straipsnis suteikia paslaugų gavėjui teisę išvykti į kitą valstybę narę siekiant joje be apribojimų gauti paslaugą<sup>47</sup>.

106. Be paslaugų gavėjo judėjimo Bendrijoje apsaugos, Sutarties 59 straipsnis taip pat saugo patį paslaugų teikimo „judėjimą“. Pavyzdžiui, iš sprendimo *Alpine Investments*<sup>48</sup> matyti, kad šis straipsnis apima „cold calling“ paslaugą, kuri apima veiksmus, kai paslaugų teikėjas telefonu susisiečia su asmenimis, įsisteigusiais kitoje valstybėje narėje, kad pasiūlytų jiems įvairių finansinių paslaugų, kurias jis teikia neišvykdamas iš savo įsisteigimo valstybės<sup>49</sup>.

46 – Žr. ypač 1984 m. sausio 31 d. Sprendimą *Luisi ir Carbone* (286/82 ir 26/83, Rink. p. 377); 1989 m. vasario 2 d. Sprendimą *Cowan* (186/87, Rink. p. 195); 1994 m. rugpjūčio 9 d. Sprendimą *Vander Elst* (C-43/93, Rink. p. I-3803, 13 punktas); 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, Rink. p. I-3955); 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimą *Kohll* (C-158/96, Rink. p. I-1931, 35 punktas) ir minėtą sprendimą *Eurowings Luftverkehr* (34 punktas).

47 – Žr. ypač minėtą sprendimą *Luisi ir Carbone* (16 punktas); 1999 m. spalio 28 d. Sprendimą *Vestergaard* (C-55/98, Rink. p. I-7641, 20 punktas) ir 2005 m. vasario 17 d. Sprendimą *Oulane* (C-215/03, Rink. p. I-1215, 37 punktas).

48 – 1995 m. gegužės 10 d. Sprendimas (C-384/93, Rink. p. I-1141).

49 – Dėl kito pavyzdžio, susijusio su paslaugų siūlymu internetu, žr. 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Gambelli ir kt.* (C-243/01, Rink. p. I-13031, 53–54 punktai).

107. Šiuo tikslu galima pažymėti, kad „prekybos liberalizavimas, kurio siekiama Sutartimi norint įgyvendinti vidaus rinką, paaikškina Teisingumo Teismo suteiktą paslaugų teikimo laisvės pagal Sutarties (60 straipsnį) sąvokos reikšmę. Ji apima paslaugas, teikiamas iš vienos valstybės narės į kitą, įskaitant atvejus, kai nei šių paslaugų teikėjai, nei jų tikrieji arba galimi gavėjai nekerta sienų“<sup>50</sup>.

108. Mano nuomone, toks aiškinimas taip pat taikomas tokiu atveju, kai paslaugų gavėjas remiasi Sutarties nuostatomis dėl paslaugų teikimo laisvės. Tokiu kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju svarbu, kad paslauga, kuri, primintina, buvo muzikos grupės suradimas, teikia vienoje valstybėje narėje įsisteigęs paslaugų teikėjas kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam paslaugų gavėjui, taigi paslauga apima „judėjimą“ Bendrijoje. Tai labiau apčiuopiama paslauga nei paslaugų siūlymas telefonu ar internetu; paslaugų teikimo „judėjimas“ šiuo atveju turi konkrečią išraišką – muzikos grupės fizinį judėjimą.

109. Iš šios informacijos išplaukia, kad kasatorė pagrindinėje byloje, kaip *Europop* suteiktų paslaugų gavėja, turėtų galėti remtis

savo subjektyvinėmis teisėmis, suteiktomis EEB sutarties 59 straipsniu.

110. Vis dėlto ar turėtume manyti, kad situacija būtų tokia pati, jei paslaugų teikėjas būtų trečiosios valstybės pilietis?

111. Mano nuomone, atsakymas turėtų būti teigiamas.

112. Jau matėme, kad EEB sutarties 59 straipsnis tiesiogiai suteikia teises ir paslaugų teikėjui, ir gavėjui. Pagal šiuo metu galiojančią Bendrijos teisę tokiomis teisėmis gali remtis tik valstybių narių piliečiai<sup>51</sup>.

113. Dėl paslaugų teikėjo EEB sutarties 59 straipsnio pirmoji ir antroji dalys aiškiai įtvirtina, kad norėdamas naudotis paslauga

50 – Žr. L. Truchot. „Articles 49 et 50 CE“, „Commentaire article par article des traités UE et CE“, 2000, p. 447, 33 punktas.

51 – Pagal EEB Sutarties 58 straipsnį (po pakeitimo – EB sutarties 58 straipsnis, dabar – EB 48 straipsnis) „bendrovės arba firmos, įkurtos pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, <...> prilyginamos tos valstybės narės pilietybę turintiems fiziniams asmenims“.

teikimo laisve paslaugų teikėjas turi būti įsisteigęs Bendrijos valstybėje narėje, o taip pat būti valstybės narės pilietis.

teikimo laisvės<sup>54</sup>. Be to, nematau priežasčių, kurios galėtų pateisinti tai, kad trečiųjų valstybių piliečiai naudotųsi palankesne padėtimi būdami paslaugų gavėjais, nei būdami paslaugų teikėjais<sup>55</sup>.

114. Vis dėlto EEB sutarties 59 straipsnio antrojoje dalyje yra įtvirtinta galimybė, kuria kol kas nebuvo pasinaudota, Tarybai, remiantis Komisijos pasiūlymu ir sprendžiant kvalifikuota balsų dauguma, skyriaus dėl paslaugų nuostatas išplėsti ir paslaugas teikiantiems trečiosios valstybės piliečiams, įsisteigusiems Bendrijoje<sup>52</sup>.

116. Tačiau *Bundesfinanzhof* abejonas sukėlusią situaciją yra visiškai kitokia.

115. Pažymiu, kad paslaugas gaunantiems trečiųjų šalių piliečiams, įsisteigusiems Bendrijoje, tokia galimybė nėra numatyta<sup>53</sup>. Mano nuomone, tokio pobūdžio nuostatos nebuvimas patvirtina požiūrį, kad tik valstybės narės pilietybę turintys paslaugų gavėjai gali remtis Sutarties nuostatomis dėl paslaugų

117. Kaip matėme, šiuo atveju paslaugos gavėjas, kuris, kaip pripažinta, yra valstybės narės pilietis, siekia pasinaudoti savo teisėmis pagal Sutarties nuostatas dėl paslaugų teikimo laisvės savo santykiuose su paslaugų teikėju, kurio pilietybė nacionaliniam teismui nežinoma.

52 — Komisija atsiėmė savo pasiūlymą priimti Tarybos direktyvą, išplečiančią paslaugų teikimo tarp valstybių laisvės taikymą trečiųjų šalių piliečiams, įsisteigusiems Bendrijoje (OL C 67, 1999, p. 17); žr. 2004 m. spalio 1 d. Komisijos komunikatą „Nebeaktualių Komisijos pasiūlymų atsiėmimas“, KOM (2004) 542 (galutinis/2).

53 — Neabejotinai dėl šios priežasties minėto direktyvos pasiūlymo 1 straipsnio 2 dalis numatė, kad „ši direktyva neapima trečiųjų šalių piliečių, gaunančių tarp valstybių teikiamas paslaugas“.

54 — Tokiam požiūriui, kad Sutarties 59 straipsniu trečiosios valstybės piliečiai negali remtis savarankiškai, pritarė generalinis advokatas M. B. Elmer išvados byloje *Svensson ir Gustavsson* 35 ir paskesniuose punktuose. Tačiau Teisingumo Teismas savo sprendime nenagrino šio aspekto galbūt todėl, kad 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, p. 5) taip pat nebuvo taikoma; ši direktyva apima paslaugų gavėjus, kurie gyvena valstybėje narėje, tačiau neturi valstybės narės pilietybės. Šiuo klausimu žr. J.-G. Huglo, „Droit d'établissement et libre prestation de services“, *Jurisclasseur Europe*, 710 sąv., 29 punktas.

55 — Šiuo klausimu žr. minėtą generalinio advokato M. B. Elmer išvadą byloje *Svensson ir Gustavsson* (40 punktas).

118. Tokiu atveju manau, kad paslaugų teikėjo pilietybė yra nereikšminga paslaugų gavėjo teisių atžvilgiu.

119. Nei iš Sutarties 59 straipsnio formuluo-  
tės, nei iš Teisingumo Teismo praktikos  
neišplaukia, kad paslaugų teikėjo naudojima-  
sis šiame straipsnyje įtvirtina laisve priklaus-  
o nuo to, ar paslaugų teikėjas įrodo, jog jo  
partneris, paslaugos gavėjas, yra valstybės  
narės pilietis.

120. Tokiam požiūriui negalima pritarti, nes  
šiuo straipsniu remiasi paslaugų gavėjas.  
Remiantis pavyzdžiu, kurį generalinis advo-  
katas M. B. Elmer minėjo išvadoje *Svensson ir  
Gustavsson* byloje, teisė atvykti į kitą valstybę  
narę kaip turistui nediskriminuojamam gauti  
paslaugų, mano nuomone, negali priklausyti  
nuo to, kad paslaugų gavėjas įrodo, jog  
paslaugų teikėjai, pavyzdžiui, viešbučio savi-  
ninkai, yra valstybės narės piliečiai<sup>56</sup>.

121. Taip pat, kaip pažymi Komisija, nepa-  
grįsta ir neprotinga nustatyti skirtumus  
atsižvelgiant į paslaugų teikėjo pilietybę, nes  
tai reikalautų, kad paslaugų gavėjas sistemini-  
gai gautų ir tikrintų informaciją apie savo  
prekybos partnerius, įsisteigusius kitose vals-  
tybėse narėse<sup>57</sup>.

122. Galiausiai, kaip, mano nuomone, pa-  
kankamai teisingai pažymi *Scorpio*, pripaži-  
nimas, kad paslaugų gavėjo apsauga priklaus-  
o nuo jo sutarties partnerio pilietybės, labai  
apribotų paslaugų teikimo laisvės veiksmi-  
numą<sup>58</sup>.

123. Atsižvelgdamas į tai, siūlau Teisingumo  
Teismui į trečiojo klausimo d dalį atsakyti,  
kad EEB sutarties 59 straipsnis turi būti  
aiškinamas taip, jog jis taikomas tokiu atveju,  
jei juo besiremiantis paslaugų gavėjas yra  
valstybės narės pilietis, o paslaugų teikėjas  
yra trečiosios valstybės pilietis.

56 — 38 punktas.

57 — Rašytinės pastabos (49 punktas).

58 — Rašytinės pastabos (35 punktas).

## V — Išvada

124. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Bundesfinanzhof* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Dėl pajamų mokesčio, mokėtino nagrinėjamu laikotarpiu, EEB Sutarties 59 straipsnį (po pakeitimo – EB sutarties 59 straipsnį, dabar – EB 49 straipsnį) ir EEB sutarties 60 straipsnį (po pakeitimo – EB sutarties 60 straipsnį, dabar – EB 50 straipsnį) reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos paslaugų teikimo tarp valstybių narių atveju vienoje valstybėje narėje įsisteigęs paslaugų gavėjas gali būti traukiamas atsakomybėn toje valstybėje narėje, jei jis neatskaito mokesčio prie šaltinio nuo už tą paslaugą sumokėto atlyginimo paslaugos teikėjui, kitos valstybės narės rezidentui, nors paslaugų teikėjo, pirmosios valstybės rezidento, atlyginimui toks atskaitymas nebūtų taikomas ir todėl negalėtų kilti atlyginimo mokėtojo, paslaugų gavėjo, atsakomybė už tokio mokesčio prie šaltinio neatskaitymą.
2. Sutarties 59 ir 60 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias atlyginimo paslaugų teikėjui ne rezidentui mokėtojas, atskaitydamas mokesį prie šaltinio, negali atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų šio paslaugų teikėjo profesinių išlaidų, kurios yra ekonomiškai susijusios su jo veikla paslaugų teikimo valstybėje, su sąlyga, kad į šias išlaidas galima atsižvelgti *a posteriori*, todėl paslaugų teikėjas ne rezidentas galiausiai nėra apmokestinamas didesniais mokesčiais nei paslaugų teikėjas rezidentas.

3. Sutarties 59 ir 60 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalinės mokesčių teisės aktų, kurie leidžia atsižvelgti į atleidimą nuo mokesčių pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tuo metu, kai atskaitomas mokestis prie šaltinio, tik tokiu atveju, jei yra išduotas kompetentingos mokesčių tarnybos pažymėjimas. Tačiau EEB sutarties 59 straipsnis draudžia tai, kad atsakomybėn patrauktas atlyginimo mokėtojas negali remtis šiuo atleidimu nuo mokesčio, kuris išplaukia iš sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.
  
4. Sutarties 59 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas tokiu atveju, jei juo besiremiantis paslaugų gavėjas yra valstybės narės pilietis, o paslaugų teikėjas yra trečiosios valstybės pilietis.