



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
GIOVANNI PITRUZZELLA IŠVADA,
pateikta 2023 m. sausio 19 d.¹

Byla C-461/21

SC Cartrans Preda SRL
prieš

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Prahova**

(*Tribunalul Prahova* (Prahovos aukštesnysis apygardos teismas, Rumunija) pateiktas prašymas
priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvė teikti paslaugas – SESV 56 ir 57 straipsniai –
Sąvoka „paslaugos“ – Paslaugų teikėjo nerezidentu įvairiose valstybėse narėse susigrąžintas
PVM – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Mokesčio nuo užmokesčio išskaičiavimas prie
šaltinio, atliktas paslaugų gavėjo rezidentu iš paslaugų teikėjui nerezidentui mokėtino
užmokesčio – Pateisinimo motyvai“

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo vėl buvo paprašyta atsakyti į klausimą, ar su Sąjungos teisės
nuostatomis dėl laisvės teikti paslaugas suderinami nacionalinės teisės aktai, kuriuose
numatomas paslaugų teikėjų nerezidentų apmokestinimas mokesčiu prie pajamų šaltinio nuo
paslaugų gavėjo rezidentu mokamo užmokesčio.

2. Byloje nagrinėjamas Rumunijos bendrovės *SC Cartrans Preda SRL* (toliau – *Cartrans Preda*) ir
Rumunijos mokesčių administratoriaus ginčas dėl Rumunijos mokesčių administratoriaus šiai
bendrovei išsiųsto pranešimo apie mokėtiną mokestį. Minėtu pranešimu apie mokėtiną mokestį
Rumunijos valdžios institucijos nurodė *Cartrans Preda* sumokėti, pirma, papildomą PVM sumą,
susijusią su prekių, skirtų importuoti į Rumuniją, vežimo paslaugomis, ir, antra, sumą, susijusią
su mokesčiu prie pajamų šaltinio, t. y. mokesčiu, kuriuo apmokestinamos subjektų nerezidentų
gautos pajamos. Rumunijos valdžios institucijų teigimu, *Cartrans Preda* turėjo išskaičiuoti šią
sumą iš mokesčių, kuriuos ji sumokėjo Danijos bendrovei, su kuria buvo sudariusi sutartį dėl
PVM ir akcizų susigrąžinimo keliose valstybėse narėse.

3. Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo prašymą, šiose išvadose bus apsiribota prašymą priimti
prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktų prejudicinių klausimų, susijusių su antruoju
Cartrans Preda ginčijamo pranešimo dėl mokėtino mokesčio aspektu, kuriame keliami su laisve
teikti paslaugas susiję klausimai, analize.

¹ Originalo kalba: italų.

I. Teisės aktai

4. *Decretul nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Danemarca* (Dekreto Nr. 389, kuriuo ratifikuojama Rumunijos ir Danijos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo)), 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Susitariančiosios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik šioje valstybėje, išskyrus atvejus, kai įmonė vykdo veiklą, pasitelkdama kitoje susitariančiojoje valstybėje esantį nuolatinį padalinį.
<...>“

5. Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 12 straipsnio 1–3 dalyse nustatyta:

„1. Vienoje susitariančiojoje valstybėje kitos susitariančiosios valstybės rezidentui sumokėtas komisinis atlyginimas gali būti apmokestinamas toje kitoje valstybėje.

2. Vis dėlto toks komisinis atlyginimas gali būti apmokestinamas susitariančiojoje valstybėje, iš kurios jis gaunamas, pagal šios valstybės teisės aktus, bet taip apskaičiuotas mokestis negali viršyti 4 % komisinio atlyginimo sumos.

3. Šiame straipsnyje vartojama sąvoka „komisinis atlyginimas“ reiškia mokėjimus tarpininkui, bendrajam įgaliotajam atstovui ar bet kuriam kitam asmeniui, kuris pagal susitariančiosios valstybės, iš kurios gaunamas toks mokėjimas, mokesčių teisės aktus prilyginamas tokiam tarpininkui ar atstovui.“

6. Rumunijos mokesčių teisėje „komisinio atlyginimo“ sąvoka apibrėžiama kaip „bet koks mokėjimas grynaisiais pinigais ar natūra už su komerciniu sandoriu susijusias tarpininkavimo paslaugas tarpininkui, bendrajam įgaliotajam atstovui ar bet kuriam asmeniui, kuris prilyginamas tarpininkui ar bendrajam įgaliotajam atstovui“².

7. Be to, pagal Rumunijos mokesčių teisės aktus nerezidentai, gaunantys apmokestinamųjų pajamų Rumunijoje, privalo mokėti mokesčius pagal Rumunijos teisės aktus ir yra laikomi apmokestinamaisiais asmenimis³. Be to, pagal šiuos teisės aktus rezidento mokamas komisinis atlyginimas įtraukiamas į Rumunijoje gautas apmokestinamąsias pajamas, nepriklausomai nuo to, ar toks atlyginimas gautas Rumunijoje, ar užsienyje⁴.

8. Rumunijos mokesčių teisės aktų nuostatose dėl mokesčio nuo užmokesčio prie šaltinio, taikomo nerezidentų Rumunijoje gautoms apmokestinamosioms pajamoms, numatyta, kad tokių asmenų mokėtiną mokestį nuo šių pajamų apskaičiuoja, išskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka į valstybės biudžetą asmuo, iš kurio gaunamos pajamos. Visų pirma, kiek tai susiję su rezidento mokamu komisiniu atlyginimu nerezidentui, mokėtinas mokestis apskaičiuojamas taikant 16 % tarifą bendrosioms pajamoms⁵.

² Žr. *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo patvirtinamas Mokesčių kodeksas, toliau – Įstatymas Nr. 571/2003) 7 straipsnio 1 dalies 9 punktą ir *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 227/2015, kuriuo patvirtinamas Mokesčių kodeksas, toliau – Įstatymas Nr. 227/2015) 7 straipsnio 1 dalies 9 punktą.

³ Žr. Įstatymo Nr. 571/2003 113 straipsnį ir Įstatymo Nr. 227/2015 221 straipsnį.

⁴ Žr. Įstatymo Nr. 571/2003 115 straipsnio 1 dalies f punktą ir Įstatymo Nr. 227/2015 223 straipsnio 1 dalies f punktą.

⁵ Žr. Įstatymo Nr. 571/2003 116 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies d punktą ir Įstatymo Nr. 227/2015 224 straipsnio 1 dalį ir 4 dalies d punktą.

II. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

9. Pareiškėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme *Cartrans Preda* yra Rumunijoje įsteigta krovinių vežimo keliais paslaugų teikėja.

10. Rumunijos mokesčių institucijoms atlikus *Cartrans Preda* patikrinimą laikotarpiu nuo 2019 m. lapkričio 18 d. iki 2020 m. vasario 7 d., šios institucijos pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį, pagal kurį pareiškėja įpareigojama sumokėti 1 529 RON papildomo PVM ir 79 478 RON subjektams nerezidentams taikomo pajamų mokesčio.

11. Kiek tai susiję su antruoju pranešimo apie mokėtiną mokestį aspektu, kuris svarbus šioje išvadoje, iš bylos medžiagos matyti, kad *Cartrans Preda* su Danijos bendrove *FDE Holding A/S* sudarė sutartį, pagal kurią pastarajai perleido teisę savo vardu prašyti grąžinti PVM, susijusį su prekių įsigijimu Bendrijos viduje, be kita ko, už *Cartrans Preda* įsigytus degalus įvairiose Sąjungos valstybėse narėse. Pagal šią sutartį *FDE Holding*, kaip teisinis *Cartrans Preda* atstovas, atliko visus formalumus, reikalingus PVM susigrąžinti. Už šias paslaugas gautas užmokestis buvo nustatytas kaip procentinė dalis nuo kiekvienoje šalyje susigrąžintos PVM sumos.

12. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, Rumunijos mokesčių institucijų teigimu, toks *FDE Holding* gautas užmokestis yra „komisinis atlyginimas“. Šių institucijų teigimu, nuo šio „komisinio atlyginimo“ *Cartrans Preda* neišskaičiavo mokesčio prie subjektų nerezidentų pajamų šaltinio, bendrosioms pajamoms taikydama 4 % tarifą, numatytą Rumunijos ir Danijos sudarytos Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 12 straipsnio 2 dalyje.

13. *Cartrans Preda* užginčijo jai pateiktą pranešimą dėl mokėtino mokesčio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme. Dėl subjektų nerezidentų gautų pajamų apmokestinimo *Cartrans Preda* šiame teisme teigia, kad tokios pajamos nėra „komisinis atlyginimas“. Tai veikia užmokestis už paslaugas, kurios pagal Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 7 straipsnio 1 dalį apmokestinamos tik Danijoje. Šiuo atžvilgiu *FDE Holding* patvirtino, kad reikiamus mokesčius nuo užmokesčio, gauto už aptariamą paslaugas, įskaitant užmokestį, gautą Rumunijoje, ji sumokėjo Danijoje.

14. *Cartrans Preda* taip pat teigia, kad su Rumunijos ūkio subjektu sudarė lygiavertę sutartį dėl PVM susigrąžinimo, o Rumunijos mokesčių administratorius nemanė, kad ji privalėjo išskaičiuoti mokestį prie šaltinio nuo pajamų, kurios buvo užmokestis už suteiktas paslaugas.

15. *Cartrans Preda* teigia, kad PVM susigrąžinimo užsienyje tarnybos Rumunijos rezidentui nustato pareigą mokėti mokestį prie šaltinio tik tuomet, kai dėl paslaugos teikimo susitariama su kitos valstybės narės rezidentu. Tai reikštų, kad dėl to atsiranda skirtingas vertinimas, kuriuo apribojama laisvė teikti paslaugas Sąjungoje, taip pažeidžiant SESV 56 ir 57 straipsnius.

16. Remdamasis šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl Rumunijos mokesčių administratoriaus atlikto juridinio asmens nerezidento *FDE Holding* teikiamų paslaugų kvalifikavimo ir jo gautų pajamų apmokestinimo suderinamumo su Sąjungos teise. Dėl šių abejonių pranešimas apie mokėtiną mokestį gali būti panaikintas.

17. Taigi *Tribunalul Prahova* (Prahovos aukštesnysis apygardos teismas, Rumunija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šešis prejudicinius klausimus, iš kurių trečiasis, ketvirtasis, penktasis ir šeštasis klausimai, kurių analizė yra šios išvados objektas, susiję su galimu Europos Sąjungos nuostatų dėl laisvės teikti paslaugas pažeidimu ir yra tokie:

„<...>

3. Ar, atsižvelgiant į SESV 57 straipsnio nuostatas, PVM ir akcizų susigrąžinimas iš kelių valstybių narių mokesčių administratorių yra paslaugų teikimas Bendrijos viduje, ar bendrojo įgaliotojo atstovo, kuris kaip tarpininkas dalyvauja sudarant prekybos sandorį, veikla?
4. Ar SESV 56 straipsnis turėtų būti aiškinamas taip, kad laisvės teikti paslaugas ribojimas egzistuoja, kai kitoje valstybėje narėje įsisteigusio paslaugų teikėjo teikiamos paslaugos gavėjas, vadovaudamasis valstybės narės, kurioje tas paslaugos gavėjas įsisteigęs, teisės aktais, privalo išskaičiuoti mokesťi iš už šią paslaugą mokamo užmokesčio, bet tokios pareigos išskaičiuoti mokesťi nėra tuo atveju, kai sutartis dėl tos pačios paslaugos sudaroma su paslaugos teikėju, įsisteigusiu toje pačioje valstybėje narėje kaip paslaugos gavėjas?
5. Ar pajamas mokančio asmens apmokestinimas rezidavimo valstybėje yra aplinkybė, dėl kurios laisvė teikti paslaugas tampa mažiau patraukli ir yra ribojama, nes siekdamas išvengti 4 % mokesčio prie šaltinio taikymo PVM ir akcizų susigrąžinimo srityje rezidentas turi bendradarbiauti tik su subjektais, kurie taip pat yra rezidentai, o ne su kitose valstybėse narėse įsisteigusiais subjektais?
6. Ar tai, kad bendrai subjekto nerezidentų pajamų sumai taikomas 4 % (arba atitinkamu atveju – 16 %) mokesťis, o paslaugų teikėjui rezidentui toje pačioje valstybėje narėje taikomas pelno mokesťis (jeigu jis gauna pelno) yra lygus 16 % grynosios sumos, taip pat gali būti laikoma SESV 56 straipsnio pažeidimu, nes tai yra kitas aspektas, dėl kurio subjektų nerezidentų atliekamas paslaugų teikimas yra mažiau patrauklus ir sudėtingesnis?“

III. Teisinis vertinimas

18. Kaip jau minėta 3 punkte, šioje išvadoje, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo prašymą, analizuojami prejudiciniai klausimai dėl Sąjungos teisės nuostatų, susijusių su laisvės teikti paslaugas taisyklėmis, konkrečiai SESV 56 ir 57 straipsnių, aiškinimo.

A. Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

19. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar SESV 57 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad paslauga, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kurią sudaro PVM ir akcizų susigrąžinimas įmonės naudai iš kelių valstybių narių mokesčių administratorių, yra paslaugų teikimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, todėl patenka į SESV 56 straipsnyje įtvirtintos laisvės teikti paslaugas Europos Sąjungoje taikymo sritį.

20. Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 57 straipsnį „paslaugos“ yra paslaugos, kurios paprastai teikiamos už užmokesťi ir kurių nereglamentuoja nuostatos dėl prekių, kapitalo ir asmenų judėjimo laisvės. Antroje šio straipsnio pastraipoje pateikti tam tikros veiklos rūšių,

kurias apima sąvoka „paslaugos“, tarp kurių yra komercinio pobūdžio veikla, pavyzdžiai⁶.

21. Darytina išvada, kad pagal SESV sąvoka „paslaugos“ apibrėžiama taip plačiai, jog į šią sąvoką patenka bet kokia paslauga, kurios neapima kitos pagrindinės laisvės, taip užtikrinant, kad jokia ekonominė veikla neliktų už pagrindinių laisvių taikymo srities ribų⁷.

22. Mano nuomone, iš plačios SESV 57 straipsnyje pateiktos sąvokos „paslauga“ apibrėžties, kurią Teisingumo Teismas išaiškino pirmesnėse dviejose pastraipose nurodytoje jurisprudencijoje, matyti, kad atlygintinė sutartis, kurios pagrindinė paslauga – PVM ir akcizų susigrąžinimas iš kelių valstybių narių finansų administravimo institucijų, kaip antai sutartis, sudaryta tarp *Cartrans Preda* ir *FDE Holding*, reiškia „paslaugos“ teikimą, kaip tai suprantama pagal SESV 57 straipsnį.

23. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui abejonių kilo dėl to, kad *Cartrans Preda* pagal šią sutartį *FDE Holding* sumokėtas sumas Rumunijos mokesčių administratorius kvalifikavo kaip „komisinių atlyginimą“, kaip tai suprantama pagal Rumunijos ir Danijos sudarytos Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 12 straipsnio 3 dalį.

24. Vis dėlto ši aplinkybė jokių būdu nėra pagrindas pakeisti išvadą, kad pagrindinė *Cartrans Preda* ir *FDE Holding* sudarytos sutarties paslauga yra paslauga, kaip ji suprantama pagal SESV 57 straipsnį.

25. Iš tikrųjų SESV 57 straipsnyje nustatyta, kad pagal Sutartis paslaugos – tai paslaugos, „paprastai teikiamos už užmokestį“. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas nusprendė, kad esminis atlygio požymis yra aplinkybė, kad tai yra ekonominis atlygis už atitinkamą paslaugą⁸, dėl kurios paprastai susitaria paslaugos teikėjas ir paslaugos gavėjas, ir gana plačiai aiškino sąvoką „užmokestis“⁹.

26. Nagrinėjamu atveju nėra abejonių, kad *Cartrans Preda* sumokėtos sumos yra ekonominis atlygis už *FDE Holding* suteiktas paslaugas. Iš to darytina išvada, kad bet koks tokių sumų, mokamų už paslaugų teikimą, laikymas „komisiniu atlyginimu“ pagal nacionalinę teisę arba pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo neturi jokios įtakos paslaugų, už kurias tokie mokėjimai atliekami, kvalifikavimui kaip „paslaugos“ pagal SESV 57 straipsnį.

27. Be to, iš jurisprudencijos aišku, kad, nesant vienodinimo arba derinimo priemonių, kuriomis siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą Europos Sąjungos lygmenyje, valstybės narės išlieka kompetentingos nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus, kad panaikintų, prireikus sutartimis, dvigubą apmokestinimą, ir gali laisvai kvalifikuoti ekonominį atlygį, mokamą už paslaugų teikimą, kaip joms atrodo tinkama, tačiau visada laikydamosi ES sutartimi užtikrinamų judėjimo laisvių¹⁰.

⁶ 2020 m. liepos 9 d. Sprendimas *RL (Direktyva dėl kovos su pavėluotu mokėjimu)* (C-199/19, EU:C:2020:548, 31 punktas).

⁷ 2020 m. liepos 9 d. Sprendimas *RL (Direktyva dėl kovos su pavėluotu mokėjimu)* (C-199/19, EU:C:2020:548, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁸ Visų pirma žr. 2017 m. birželio 27 d. Sprendimą *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁹ Šiuo klausimu žr. išsamią jurisprudencijos analizę neseniai pateiktoje generalinio advokato N. Emiliou išvadoje (byla C-372/21, EU:C:2022:540, 37 ir paskesni punktai bei juose nurodyta jurisprudencija).

¹⁰ Šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 24 d. Sprendimą *Sauvage e Lejeune* (C-602/17, EU:C:2018:856, 22 ir 24 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

28. Apibendrinamas ir atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, jog į trečiąją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimą reikia atsakyti: SESV 57 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad atlygintinė sutartis, kurios pagrindinė paslauga – PVM ir akcizų susigrąžinimas iš kelių valstybių narių finansų administravimo institucijų, apima „paslaugos“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, teikimą.

B. Dėl ketvirtojo ir penktojo prejudicinių klausimų

29. Savo ketvirtuoju ir penktuoju prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad valstybės narės teisės aktuose įtvirtinta paslaugos gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio iš kitoje valstybėje narėje įsteigtam paslaugos teikėjui, kuris faktiškai teikia paslaugas įvairiose valstybėse narėse, sumokėto užmokesčio, nors tokios pareigos išskaičiuoti nėra, jei užmokestis mokamas toje pačioje valstybėje narėje įsisteigusiam paslaugų teikėjui, teikiančiam lygiai tokias pačias paslaugas, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą.

30. Pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose numatyta paslaugos gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio nuo užmokesčio, mokėtino už paslaugos teikėjo nerezidentų suteiktą paslaugą. Šiomis aplinkybėmis pirmiausia reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, nors, tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, valstybės narės turi ją vykdyti laikydamosi Sąjungos teisės, visų pirma SESV užtikrinamų pagrindinių laisvių¹¹.

31. Šiuo atžvilgiu taip pat reikėtų priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją pagal SESV 56 straipsnį draudžiama taikyti bet kokią nacionalinės teisės aktą, kuris paslaugų teikimą tarp valstybių narių padaro sunkesnę už paslaugų teikimą vienoje valstybėje narėje¹².

32. Iš tiesų pagal SESV 56 straipsnį reikalaujama panaikinti bet kokius laisvės teikti paslaugas ribojimus, nustatytus dėl to, kad paslaugų teikėjas yra įsisteigęs kitoje valstybėje nei ta, kurioje teikiama paslauga¹³.

33. Nacionalinės priemonės, kuriomis draudžiama naudotis šia laisve, sukeliama nepatogumų tai daryti ar dėl kurių naudojimasis šia laisve tampa mažiau patrauklus, yra tokie laisvės teikti paslaugas apribojimai¹⁴. Šiuo atžvilgiu pakanka, kad dėl ginčijamos nuostatos naudojimasis šia laisve taptų mažiau patrauklus¹⁵.

¹¹ Žr., *ex multis*, 2020 m. kovo 3 d. Sprendimą *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija) ir naujausią 2022 m. vasario 24 d. Sprendimą *Pharmacie populaire – La Sauvegarde e Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 ir C-53/21, EU:C:2022:127, 21 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹² Žr., *ex multis*, 2022 m. vasario 24 d. Sprendimą *Pharmacie populaire – La Sauvegarde e Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 ir C-53/21, EU:C:2022:127, 22 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹³ Žr., *ex multis*, 2022 m. vasario 24 d. Sprendimą *Pharmacie populaire – La Sauvegarde e Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 ir C-53/21, EU:C:2022:127, 22 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁴ Žr., *ex multis*, 2022 m. spalio 27 d. Sprendimą *NOWO Communications* (C-411/21, EU:C:2022:836, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁵ Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *X* (C-498/10, EU:C:2011:870, 17 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

34. Tokie laisvės teikti paslaugas apribojimai gali būti leidžiami, tik jeigu jais siekiama SESV atitinkančio teisėto tikslo ir jie pateisinami privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, su sąlyga, kad tokiu atveju jie yra tinkami siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti¹⁶.

35. Be to, pagal suformuotą jurisprudenciją laisve teikti paslaugas, kaip tai suprantama pagal SESV 56 straipsnį, naudojasi ir paslaugų teikėjas, ir jų gavėjas¹⁷.

36. Šiuo atveju, kaip matyti iš 5–8 punktuose nurodytų nuostatų, pagal nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus reikalaujama, kad paslaugų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, kurias teikia ūkio subjektai nerezidentai, gavėjai nuo bendrųjų pajamų mokėtų 16 % mokesčių prie šaltinio, kuris pagal Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatas gali būti sumažintas iki 4 %. Tačiau ši pareiga išskaičiuoti mokesčių prie šaltinio netaikoma, kai tas pačias paslaugas teikia ūkio subjektai rezidentai, kurie, kaip matyti iš bylos medžiagos, apmokestinami 16 % pelno mokesčio tarifu nuo grynųjų pajamų.

37. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad, neatsižvelgiant į padarinius, kurių mokesčiai prie šaltinio gali turėti paslaugų teikėjų nerezidentų finansinei situacijai, pareiga išskaičiuoti tokį mokesčių gali paslaugų gavėjams rezidentams tarpvalstybines paslaugas padaryti mažiau patrauklias negu paslaugų teikėjų rezidentų teikiamos paslaugos ir atgrasyti paslaugų gavėjus nuo kreipimosi į paslaugų teikėjus nerezidentus, nes tai lemia papildomą administracinę naštą ir atitinkamą su atsakomybe susijusią riziką¹⁸.

38. Šioje byloje, kaip nurodo *Cartrans Preda*, nagrinėjamas skirtingas paslaugų gavėjų rezidentų vertinimas pagal tai, ar jie naudojasi paslaugų teikėjų rezidentų, ar paslaugų teikėjų nerezidentų paslaugomis. Iš tiesų, jei paslaugų gavėjas naudojasi paslaugų teikėjo nerezidentų paslaugomis, jis privalo išskaičiuoti mokesčių prie šaltinio nuo šiam paslaugų teikėjui sumokėto užmokesčio, o tai kelia papildomą administracinę naštą ir atitinkamą su atsakomybe susijusią riziką. Be to, tokios rizikos buvimas aiškiai matyti šioje byloje, nes *Cartrans Preda ex post* buvo įteiktas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme ginčijamas pranešimas apie mokėtiną mokesčių.

39. Tokiu atveju skirtingas vertinimas yra nepalankus tarpvalstybine paslauga besinaudojančiam rezidentui, todėl darytina išvada, kad tai yra iš esmės draudžiamas laisvės teikti paslaugas apribojimas¹⁹.

40. Šios išvados nepaneigia Rumunijos vyriausybės argumentai, grindžiami 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), pagal kurį tiesioginių mokesčių srityje subjektų rezidentų ir subjektų nerezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši²⁰.

¹⁶ Žr., *ex multis*, 2022 m. spalio 27 d. Sprendimą *NOWO Communications* (C-411/21, EU:C:2022:836, 24 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁷ Žr., *ex multis*, 2022 m. spalio 27 d. Sprendimą *NOWO Communications* (C-411/21, EU:C:2022:836, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁸ Žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 28 ir 32 punktai).

¹⁹ Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *X* (C-498/10, EU:C:2011:870, 25 punktą).

²⁰ Rumunijos vyriausybė visų pirma remiasi šio sprendimo 38 ir 39 punktais.

41. Iš tikrųjų šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau yra atmetęs panašius argumentus, primindamas, kad, kaip matyti iš 35 punkte nurodytos jurisprudencijos, paslaugos gavėjas ir paslaugos teikėjas yra du skirtingi teisės subjektai, turintys savų interesų ir galintys remtis savo laisve teikti paslaugas, kai jų teisės pažeistos²¹.

42. Kaip matyti iš pirmesnių 38–39 punktų, nagrinėjamoje byloje susiklosčiusiu atveju apribojimas yra susijęs su paslaugų gavėjo padėtimi, todėl nepriklauso nuo bet kokio poveikio paslaugų teikėjo padėčiai.

43. Taigi apribojimo buvimo tikslais taip pat nėra svarbu, kad paslaugos teikėjas pagal Sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo iš savo gyvenamojoje valstybėje narėje mokamų mokesčių gali atskaičiuoti sumą, kurią išskaičiuoja paslaugos gavėjas dėl jam nustatytos prievolės išskaičiuoti mokestį prie šaltinio. Iš tikrųjų, kaip matyti iš pirmesnio 37 punkto, šioje byloje nagrinėjamu atveju apribojimas taikomas neatsižvelgiant į padarinius, kurių mokestis prie šaltinio gali turėti paslaugų teikėjų nerezidentų finansinei situacijai²².

44. Vis dėlto Rumunijos vyriausybė teigia, kad aptariamai nacionalinės teisės aktai yra valstybės narės nustatyta priemonė, kuria siekiama bendrojo intereso tikslo – užtikrinti nerezidentų mokėtinų mokesčių surinkimą, todėl ji pateisinama būtinybe užtikrinti mokesčių surinkimo veiksmingumą.

45. Šiuo atžvilgiu, kaip priminta 34 punkte, pagal suformuotą jurisprudenciją laisvės teikti paslaugas ribojimas gali būti leidžiamas, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, su sąlyga, kad šis ribojimas būtų tinkamas užtikrinti užsibrėžto tikslo pasiekimą ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti²³.

46. Pirma, kiek tai susiję su privalomojo bendrojo intereso pagrindo buvimu, Teisingumo Teismas jau ne kartą yra nusprendęs, kad būtinybė užtikrinti mokesčių surinkimo veiksmingumą yra privalomas bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti laisvės teikti paslaugas apribojimą²⁴.

47. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo procedūra ir ją užtikrinančios atsakomybės taisyklės yra teisėta ir tinkama priemonė siekiant užtikrinti, jog asmens, įsisteigusio už apmokestinimo valstybės teritorijos, pajamos bus apmokestintos, ir išvengti to, kad atitinkamos pajamos būtų neapmokestintos gyvenamojoje valstybėje narėje ar paslaugos teikimo valstybėje²⁵.

²¹ Žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 27 punktas).

²² Šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 54–57 punktai).

²³ Žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 36 punktas) ir 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal e KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 29 punktas).

²⁴ Žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 36 punktas), 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 39 punktas) ir 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal e KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 39 punktas).

²⁵ Žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 36 punktas) ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 39 punktas).

48. Antra, dėl gebėjimo šia priemone užtikrinti užsibrėžto tikslo pasiekimą, 2012 m. spalio 18 d. Sprendime X (C-498/10, EU:C:2012:635) Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokestis prie pajamų šaltinio yra tinkama priemonė, kad būtų užtikrintas veiksmingas mokėtino mokesčio surinkimas, kai paslaugų teikėjai teikia atsitiktines paslaugas kitoje nei ta, kurioje įsteigti, valstybėje narėje ir joje būna labai trumpai²⁶.

49. Mano nuomone, šis argumentas juo labiau taikytinas tais atvejais, kai, kaip ir nagrinėjamoje byloje, viena vertus, paslaugų teikėjas nerezidentas teikia rezidentui paslaugas, kurios faktiškai teikiamos keliose valstybėse narėse, išskyrus valstybę narę, iš kurios gaunamos pajamos, ir, kita vertus, už mokestis už šias paslaugas pagal nacionalinės teisės aktus ir Sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo apmokestinamas paslaugų gavėjo rezidavimo valstybėje narėje²⁷.

50. Trečia, atsakant į klausimą, ar tokia priemonė viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti veiksmingą mokėtino mokesčio surinkimą, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad priemonė, kuria numatomas nerezidento mokėtino mokesčio prie pajamų šaltinio išskaičiavimas nebūtinai yra labiau ribojanti ir griežtesnė priemonė negu tiesioginis mokesčio surinkimas iš paslaugų teikėjo nerezidento, todėl tokią priemonę galima pateisinti būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčio surinkimą²⁸.

51. Galiausiai per posėdį buvo aptarta dvigubo apmokestinimo rizika tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama byloje, kai pagal paslaugų gavėjo valstybės narės nacionalinės teisės aktus paslaugų teikėjui už aptariamą paslaugas sumokėtas už mokestis apmokestinamas *ex post* mokesčiu prie šaltinio, kai šis paslaugų teikėjas jau įrodė, kad sumokėjo mokestį savo gyvenamojoje valstybėje narėje.

52. Vis dėlto šiuo atžvilgiu, viena vertus, atkreipiu dėmesį į tai, kad per posėdį Rumunijos vyriausybė nurodė, jog Sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo²⁹ numatyta galimybė iš Rumunijoje gautų pajamų mokesčių, mokėtinų Danijoje, atskaičiuoti mokesčius, mokėtinus kitoje valstybėje narėje, t. y. Rumunijoje. Rumunijos vyriausybė taip pat patikslino, kad pagal šią nuostatą nedraudžiama atlikti tokius atskaitymus *ex post*, t. y. net ir tais atvejais, kai mokestis nuo šių pajamų, mokėtinas paslaugų teikėjo rezidavimo valstybėje narėje, jau buvo sumokėtas. Tokiu atveju suteikiamas mokesčių kreditas, į kurį galima atsižvelgti apskaičiuojant vėlesniais mokestiniais metais mokėtinus mokesčius.

²⁶ Žr. 42 punktą.

²⁷ Šiuo atžvilgiu, kiek tai susiję su per posėdį kilusia diskusija dėl valstybių narių apmokestinimo galios vykdymo tokioje situacijoje, norėčiau pažymėti, kad pagal tarptautinės mokesčių teisės principus teritoriškumo principas (plačiai pripažįstamas tarptautiniu lygmeniu, taip pat Teisingumo Teismo jurisprudencijoje; šiuo klausimu žr., *ex multis*, generalinio advokato M. Bobek išvadą byloje *Hornbach-Baumarkt* (C-382/16, EU:C:2017:974, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) suponuoja du kriterijus, susijusius su valstybių narių apmokestinimo galia: *subjektyvųjį*, susijusį su gyvenamąja vieta, ir *objektyvųjį*, susijusį su „pajamų šaltiniu“. Taigi pagal bendrąją taisyklę valstybė savo rezidentus apmokestina neribotai, o subjektus nerezidentų apmokestinimas ribojamas tik jos teritorijoje gautomis pajamomis (gyvenamosios vietos ir šaltinio principas, abu išvestiniai teritoriškumo principo elementai; žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2019:728, 45 punktas), taip pat generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2006:551, 55 punktas)). Kadangi nagrinėjamu atveju aptariamą pajamą gaunamos valstybėje narėje, kurios rezidentas yra paslaugos gavėjas, *prima facie* neatrodo, kad kiltų problema dėl šios valstybės narės galios apmokestinti tokiu būdu gautas pajamas teisėtumo, bent jau teritoriškumo principo požiūriu, nors minėtos paslaugos faktiškai buvo suteiktos už šios valstybės narės ribų. Tačiau klausimas, ar atitinkamos valstybės narės naudojimas apmokestinimo galia yra nesuderinamas su Sąjungos teise, yra opus klausimas, kuris nėra įtrauktas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktus klausimus ir nėra nagrinėjamas šioje byloje.

²⁸ Žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą X (C-498/10, EU:C:2012:635, 52 ir 53 punktai).

²⁹ Rumunijos vyriausybė nurodė Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 25 straipsnio 2 dalies a punktą.

53. Be abejo, kaip Komisija nurodė per posėdį, šia galimybe pasinaudoti mokesčių kreditu nėra visiškai panaikinama tokių pajamų dvigubo apmokestinimo rizika. Taip yra, pavyzdžiui, tuo atveju, kai paslaugų teikėjas dėl kokių nors priežasčių neprivalo mokėti mokesčių vėlesniais metais savo rezidavimo valstybėje narėje, todėl negali pasinaudoti minėtu mokesčių kreditu. Tačiau tai nebūtinai reiškia, kad tokia situacija yra nesuderinama su ES teise. Iš tiesų iš jurisprudencijos šiuo klausimu matyti: kadangi Sąjungos teisė, kokia yra dabar, nenustato bendrų kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimo kriterijų, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo Sąjungoje, toks dvigubas apmokestinimas nebūtinai visais atvejais yra draudžiamas³⁰.

54. Iš visų išdėstytų argumentų matyti, kad, mano nuomone, į ketvirtąjį ir penktąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus reikia atsakyti, kad SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog valstybės narės teisės aktuose įtvirtinta paslaugos gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio iš kitoje valstybėje narėje įsteigtam paslaugos teikėjui, kuris faktiškai teikia paslaugas įvairiose valstybėse narėse, sumokėto užmokesčio, nors tokios pareigos išskaičiuoti nėra, jei užmokestis mokamas toje valstybėje narėje įsisteigusiam paslaugų teikėjui, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, nes lemia papildomą administracinę naštą ir atitinkamą su atsakomybe susijusią riziką. Kadangi dėl minėtų nacionalinės teisės aktų atsirandantis laisvės teikti paslaugas apribojimas yra susijęs su pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, kiek ji lemia papildomą administracinę naštą ir atitinkamą su atsakomybe susijusią riziką, tokį ribojimą galima pateisinti būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčio surinkimą ir jis neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

C. Dėl šeštojo prejudicinio klausimo

55. Šeštuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad laisvės teikti paslaugas apribojimas yra tuo atveju, kai tam tikrų paslaugų teikėjo nerezidentui gaunamam užmokesčiui – šių paslaugų gavėjui išskaičiuojant mokestį prie šaltinio – yra 4 %, ar, atsižvelgiant į konkretų atvejį, 16 % nuo bendros užmokesčio sumos, kai įmonių pelno mokestis nuo tų pačių paslaugų teikėjo rezidentui gautų mokėjimų sudaro 16 % grynosios šių mokėjimų sumos.

56. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar mokestis prie šaltinio, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, taip pat yra laisvės teikti paslaugas apribojimas, kai šis mokestis, mokamas nuo ūkio subjektų nerezidentų gaunamų pajamų, taikomas bendrosioms pajamoms, o ūkio subjektų rezidentų atveju apmokestinamos grynosios pajamos.

57. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog pagal SESV 56 straipsnį draudžiami nacionalinės teisės aktai mokesčių srityje, pagal kuriuos apmokestinant subjektus nerezidentus paprastai atsižvelgiama į bendrąsias pajamas, neatskaičius veiklos išlaidų, o rezidentų atveju apmokestinamos grynosios pajamos, atskaičius šias išlaidas³¹.

³⁰ Šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2021 m. vasario 25 d. Sprendimą *Société Générale* (C-403/19, EU:C:2021:136, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

³¹ 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 29 ir 55 punktai), 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 42 punktą), 2007 m. vasario 15 d. Sprendimas *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96, 23 punktą) ir 2016 m. liepos 13 d. Sprendimas *Brisal e KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 24 punktą).

58. Šiuo atveju, kaip matyti iš 8 punkto, pagal nacionalinės teisės aktus 16 % mokestis prie pajamų šaltinio taikomas užmokesčiui už paslaugas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurias teikia paslaugų teikėjai nerezidentai. Pagal Rumunijos ir Danijos sudarytos Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sąlygas šis mokestis gali būti sumažintas iki 4 %. Mokestis prie pajamų šaltinio apskaičiuojamas nuo bendros paslaugų teikėjo nerezidentu užmokesčio sumos, o paslaugų teikėjo rezidentu mokėtinas pelno mokestis yra 16 % grynosios sumos.

59. Vadinasi, dėl 16 % mokesčio prie šaltinio, taikomo bendrosioms pajamoms, paslaugų teikėjas nerezidentas akivaizdžiai patenka į nepalankią padėtį, palyginti su paslaugų teikėju rezidentu. Kita vertus, jei Sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatytas mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas yra 4 % ir jis taikomas bendrajai užmokesčio sumai, o paslaugų teikėjui nerezidentui nesuteikiama galimybė atskaityti su ta paslauga susijusias verslo išlaidas, 16 % tarifo taikymas grynajam užmokesčiui bus palankus paslaugų teikėjui rezidentui, jei bendras mokestis, kurį turi sumokėti paslaugų teikėjas nerezidentas, taikant 4 % mokesčio prie pajamų tarifą nuo bendrosios vertės, yra didesnis už mokestį, kurį jis turėtų sumokėti taikant 16 % tarifą grynajam užmokesčiui, t. y. jei atitinkamas profesinis užmokestis galėtų būti išskaičiuotas iš paslaugų gavėjo mokamo užmokesčio.

60. Šiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į 57 punkte nurodytą jurisprudenciją, darytina išvada, kad nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos paslaugos teikėjų nerezidentų pajamos, gautos iš mokėjimų už suteiktas paslaugas, apmokestinamos nesuteikiant jiems galimybės atskaityti veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su atitinkama veikla, nors tokia galimybė suteikiama paslaugų teikėjams rezidentams, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, iš esmės draudžiamas pagal SESV 56 straipsnį³².

61. Tuo, kad paslaugų teikėjams nerezidentams gali būti taikomas palankesnis mokesčio tarifas nei paslaugų teikėjams rezidentams, negalima pateisinti laisvės teikti paslaugas apribojimo, kaip nurodyta pirmesnėje pastraipoje.

62. Iš tikrųjų šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad nepalankus mokestinis vertinimas, prieštaraujantis pagrindinei laisvei, negali būti laikomas suderinamu su Sąjungos teise dėl galimo kitų lengvatų buvimo³³.

63. Antra, Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje aiškiai atskyrė, pirma, galimybę atsižvelgti į veiklos išlaidas, ir, antra, mokesčio tarifo dydį³⁴. Taigi jis pripažino, kad laisvė teikti paslaugas pažeidžiama vien dėl to, kad neleidžiama atskaityti veiklos išlaidų, kurios tiesiogiai susijusios su subjekto rezidentu apmokestinamąja veikla³⁵.

64. Taigi principinio subjektų nerezidentų laisvės teikti paslaugas pažeidimo dėl nesamos galimybės atskaityti tiesiogiai su apmokestinamąja veikla susijusias finansavimo išlaidas negalima kompensuoti taikant mažesnę negu rezidentams mokesčio tarifą³⁶.

³² Šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal e KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 28 punktas).

³³ Šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal e KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 31–33 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija) ir pagal analogiją 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Sofina ir kiti* (C-575/17, EU:C:2018:943, 37 ir 38 punktai).

³⁴ 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, rezoliucinės dalies 1 ir 2 punktai).

³⁵ Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Brisal e KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, 48 punktas).

³⁶ Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Brisal e KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, 54 punktas).

65. Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad veiklos išlaidos, tiesiogiai susijusios su pajamomis, gautomis valstybėje narėje, kurioje vykdoma veikla, turi būti suprantamos kaip išlaidos, kurių atsiranda dėl šios veiklos, taigi būtinos jai vykdyti³⁷.

66. Šiuo atžvilgiu nėra abejonių, kad dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų, t. y. PVM susigrąžinimo valstybėse narėse, kuriose paslaugų gavėjas teikia kelių transporto paslaugas, patiriama veiklos išlaidų, kaip antai išlaidų, susijusių su bendravimu su įvairių valstybių narių mokesčių administravimo institucijomis arba su mokesčių srities konsultacijų ir teisinių konsultacijų institucijomis.

67. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris nagrinėja pagrindinę bylą ir yra atsakingas už sprendimo priėmimą, turi nagrinėdamas tą bylą nustatyti, pirma, kurios iš deklaruotų išlaidų gali būti laikomos veiklos išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su atitinkama finansine veikla, kaip tai suprantama pagal nacionalinės teisės aktus, ir, antra, kokia bendrųjų išlaidų dalis gali būti laikoma tiesiogiai susijusia su šia veikla³⁸.

68. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, kad į šeštąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos paslaugų teikėjų nerezidentų pajamos, gautos iš mokėjimų už suteiktas paslaugas, apmokestinamos nesuteikiant jiems galimybės atskaityti su šia veikla tiesiogiai susijusių veiklos išlaidų, nors tokia galimybė suteikiama paslaugų teikėjams rezidentams. Nacionalinis teismas, remdamasis savo nacionaline teise, turi įvertinti, kokios veiklos išlaidos turi būti laikomos tiesiogiai susijusiomis su atitinkama veikla.

IV. Išvada

69. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į trečiąjį, ketvirtąjį, penktąjį ir šeštąjį *Tribunalul Prahova* (Prahovos aukštesnysis apygardos teismas, Rumunija) pateiktus klausimus:

1. SESV 57 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:

atlygintinė sutartis, kurios pagrindinė paslauga – PVM ir akcizų susigrąžinimas iš kelių valstybių narių finansų administravimo institucijų, apima „paslaugos“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, teikimą.

2. SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:

valstybės narės teisės aktuose įtvirtinta paslaugos gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio iš kitoje valstybėje narėje įsteigtam paslaugos teikėjui, kuris faktiškai teikia paslaugas įvairiose valstybėse narėse, sumokėto užmokesčio, nors tokios pareigos išskaičiuoti nėra, jei užmokestis mokamas toje valstybėje narėje įsisteigusiam paslaugų teikėjui, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, nes lemia papildomą administracinę naštą ir atitinkamą su atsakomybe susijusią riziką.

³⁷ Šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal e KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 46 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Montag* (C-480/17, EU:C:2018:987, 33 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

³⁸ Šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal e KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 52 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

Kadangi dėl minėtų nacionalinės teisės aktų atsirandantis laisvės teikti paslaugas apribojimas yra susijęs su pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, kiek ji lemia papildomą administracinę naštą ir atitinkama su atsakomybe susijusią riziką, tokį ribojimą galima pateisinti būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčio surinkimą ir jis neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

3. SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:

draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos paslaugų teikėjų nerezidentų pajamos, gautos iš mokėjimų už suteiktas paslaugas, apmokestinamos nesuteikiant jiems galimybės atskaityti su šia veikla tiesiogiai susijusių veiklos išlaidų, nors tokia galimybė suteikiama paslaugų teikėjams rezidentams.

Nacionalinis teismas, remdamasis savo nacionaline teise, turi įvertinti, kokios veiklos išlaidos turi būti laikomos tiesiogiai susijusiomis su atitinkama veikla.