



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. spalio 18 d.*

„Laisvė teikti paslaugas — Apribojimai — Mokesčių teisės aktai — Mokesčio nuo atlygio prie šaltinio, kurį turi išskaičiuoti nacionalinėje teritorijoje įsteigtas paslaugų gavėjas, išskaičiavimas iš kitoje valstybėje narėje įsteigtam paslaugų teikėjui sumokėto atlygio — Tokios pareigos netaikymas toje pačioje valstybėje narėje įsteigtam paslaugų teikėjui“

Byloje C-498/10

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2010 m. rugsėjo 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. spalio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

X NV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, E. Levits (pranešėjas), J.-J. Kasel ir M. Safjan,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. lapkričio 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- X NV, atstovaujamo *belastingadviseurs* F.A. Engelen ir S.C.W. Douma,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos B. Koopman ir C. Wissels,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux ir M. Jacobs,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir J. Möller,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir N. Rouam,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,

* Proceso kalba: olandų.

— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk ir S. Johannesson,
— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Seeboruth,
— Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Roels,
susipažinęs su 2011 m. gruodžio 21 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 56 straipsnio išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp Nyderlanduose įsteigto pusiau profesionalaus futbolo klubo (*betaaldvoetbalorganisatie*) X NV (toliau – X) ir *Staatssecretaris van Financiën* dėl mokesčio prie šaltinio, išskaičiuoto iš kitoje valstybėje narėje įsteigtam paslaugų teikėjui sumokėto atlygio.

Teisinis pagrindas

Nyderlandų teisė

- 3 1964 m. Mokesčio nuo atlygio įstatymo (*Wet op de loonbelasting 1964*, toliau – *Wet LB 1964*) 1 straipsnyje nustatyta:

„Mokesčiu nuo atlygio“ vadinamą tiesioginį mokestį moka darbuotojai arba jų darbdaviai, privalantys išskaičiuoti mokestį, menininkai, sportininkai profesionalai, užsienio bendrovės ir kiti šiame įstatyme nurodyti fiziniai asmenys.“

- 4 Iki 2007 m. sausio 1 d. *Wet LB 1964* 5b straipsnio 1 ir 3 dalyse buvo numatyta:

„1. Pagal šį įstatymą ir juo remiantis priimtas nuostatas užsienio bendrovė yra daugiausia ne Nyderlanduose gyvenančių fizinių asmenų arba ne Nyderlanduose įsteigtų juridinių asmenų grupė, kurios nariai atskirai arba kartu pagal trumpalaikę sutartį arba kitokiu pagrindu laikinai veikia kaip menininkai arba kaip profesionalai užsiima sporto šaka Nyderlanduose.

<...>

3. Jei užsienio bendrovės narys veikia arba užsiima sporto šaka kaip profesionalas būdamas susijęs darbo santykiais su ne Nyderlanduose įsteigtu mokestį išskaičiuoti privalančiu asmeniu, mokestis nuo atlygio išskaičiuojamas remiantis užsienio bendrovės taikomomis nuostatomis.“

- 5 Nuo 2007 m. sausio 1 d. šis straipsnis suformuluotas taip:

„Pagal šį įstatymą ir juo remiantis priimtas nuostatas užsienio bendrovė yra daugiausia ne Nyderlanduose gyvenančių fizinių asmenų arba ne Nyderlanduose įsteigtų institucijų grupė, kurios nariai atskirai arba kartu pagal trumpalaikę sutartį veikia kaip menininkai arba kaip profesionalai užsiima sporto šaka Nyderlanduose, išskyrus atvejus, kai:

<...>

- 2) pagal ministro įsakyme nustatytas taisyklės pripažįstama, kad iš esmės bendrovės nariai gyvena ar yra įsteigti šalyje, su kuria Nyderlandų Karalystė yra sudariusi sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, arba kad jie gyvena ar yra įsteigti Nyderlanduose, Nyderlandų Antiluose ar Aruboje.“

6 *Wet LB 1964* 8a straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kai dėl pasirodymo ar sporto veiklos sudaryta trumpalaikė sutartis, mokestį iš menininko, sportininko profesionalo ar užsienio bendrovės išskaičiuoja:

- a) kai atlygį moka asmuo, su kuriuo susitarta dėl pasirodymo ar sporto veiklos: asmuo, su kuriuo susitarta dėl pasirodymo ar sporto veiklos,
- b) kai atlygį moka trečiasis asmuo: šis asmuo.“

7 *Wet LB 1964* 35g straipsnyje nustatyta:

„1. Užsienio bendrovės mokestį moka pagal atlygį.

2. „Atlygiu“ laikoma visa suma, kurią užsienio bendrovė gavo už Nyderlanduose įvykusį pasirodymą ar vykdytą sporto veiklą. Atlygis apima ir išlaidų kompensaciją bei teisę po kurio laiko ar tam tikromis sąlygomis gauti pinigų sumą (sumas) ar paslaugą (paslaugas).

3. Atlygis neapima:

- a) išmokų ir paslaugų, susijusių su maitinimu <...>,
- b) pinigų sumų, skirtų atlyginti kelionės ir viešnagės išlaidoms, išskyrus kelionės specialiu automobiliu išlaidas, kurios būtinos norint tinkamai pasirodyti ar vykdyti sporto veiklą, jei bendrovė mokestį išskaičiuojančiam asmeniui pateikia tai įrodančius dokumentus, o šis asmuo juos saugo, kad būtų galima patikrinti,
- c) paslaugų, skirtų kelionės ir viešnagės išlaidoms, reikalingoms norint tinkamai pasirodyti ar įvykdyti sporto veiklą, išvengti,

<...>

4. Atlygis neapima to, kas inspektoriaus sprendimu gali būti laikoma išmoka, kuri nėra atlygio dalis (sprendimas dėl išlaidų kompensavimo). Apie sprendimą dėl išlaidų kompensavimo inspektorius praneša, kai pateikiamas prašymas; šį sprendimą galima apskųsti. Prašymą pateikia bendrovė ar mokestį išskaičiuojantis asmuo prieš pasirodymą ar prieš vykdant sporto veiklą arba mokestį išskaičiuojantis asmuo ne vėliau kaip per vieną mėnesį po pasirodymo ar sporto veiklos vykdymo. <...>“

8 *Wet LB 1964* 35h straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokestis nuo atlygio sudaro 20 % atlygio.

Nyderlandų Karalystės ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

- 9 1980 m. lapkričio 7 d. Nyderlandų Karalystės ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos pajamų ir turto mokesčių srityje (toliau – sutartis dėl dvigubo apmokestinimo prevencijos) 17 straipsnyje numatyta:

„1. Neatsižvelgiant į 14 ir 15 straipsnių nuostatas, vienos iš susitariančiųjų šalių rezidento pajamos, gautos iš kitoje susitariančiojoje šalyje vykdytos asmeninės veiklos, kurią jis vykdo kaip menininkas <...> ar kaip sportininkas, apmokestinamos toje kitoje šalyje.

2. Jei iš asmeninės veiklos gautos menininko ar sportininko pajamos priskiriamos ne jam pačiam, o kitam asmeniui, šios pajamos, neatsižvelgiant į 7, 14 ir 15 straipsnių nuostatas, apmokestinamos toje susitariančiojoje šalyje, kur menininkas ar sportininkas vykdo veiklą.“

- 10 Šios sutarties 22 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės teisės normas, pagal kurias už Jungtinės Karalystės teritorijos ribų sumokėtą mokestį galima išskaičiuoti iš Jungtinėje Karalystėje mokėtino mokesčio (normos, kuriomis negali būti pažeistas toks bendrasis principas):

- a) Nyderlandų mokestį, mokėtiną pagal Nyderlandų teisės aktus ir šios sutarties nuostatas tiesiogiai arba išskaičiuojant iš Nyderlanduose gauto pelno, pajamų ar turto vertės padidėjimo (išskyrus pelno, nuo kurio išmokėti dividendai, mokestį), galima išskaičiuoti iš Jungtinėje Karalystėje apskaičiuoto mokesčio už tą patį pelną, pajamas ar turto vertės padidėjimą, už kurį apskaičiuotas mokestis Nyderlanduose,

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 11 X 2002 m. liepą ir 2004 m. kovą susitarė su dviem Jungtinėje Karalystėje įsteigtais pusiau profesionaliais futbolo klubais dėl draugiškų rungtynių. Šios rungtynės vyko atitinkamai 2002 m. rugpjūtį ir 2004 m. kovą Nyderlanduose.
- 12 Už minėtas rungtynes X šiems klubams sumokėjo atitinkamai 133 000 eurų ir 50 000 eurų. Minėti klubai šių sumų savo žaidėjams neišmokėjo.
- 13 Kadangi X iš minėtų sumų neišskaičiavo mokesčio nuo atlygio ir jo nesumokėjo, jo atžvilgiu priimti sprendimai dėl 26 050 eurų ir 9 450 eurų, t. y. 20 % nuo minėtų sumų, atėmus atitinkamas išlaidas, mokesčio nuo atlygio perskaičiavimo.
- 14 *Rechtbank te 's-Gravenhage*, kaip pirmosios instancijos teismas, į kurį kreipėsi X dėl sprendimų dėl perskaičiavimo, panaikino šiuos sprendimus ir pranešimus apie perskaičiavimą.
- 15 Išnagrinėjęs *Staatssecretaris van Financiën* pateiktą apeliacinį skundą, *Gerechtshof te 's-Gravenhage* 2008 m. gruodžio 1 d. sprendimu panaikino *Rechtbank te 's-Gravenhage* sprendimus.
- 16 Manydamas, jog Nyderlandų teisės aktais sukuriamas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 56 straipsnį, kurio negalima pateisinti, X dėl *Gerechtshof te 's-Gravenhage* sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden*.

17 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad egzistuoja laisvės teikti paslaugas ribojimas, kai kitoje valstybėje narėje įsteigto paslaugų teikėjo teikiamos paslaugos gavėjas pagal valstybės narės, kurioje yra įsteigtas ir kurioje teikiama paslauga, teisės aktus privalo išskaičiuoti mokesť iš už šią paslaugą sumokėto atlygio, tačiau tokios pareigos išskaičiuoti nėra, jei paslaugos teikėjas yra įsteigtas toje pačioje valstybėje narėje kaip ir paslaugos gavėjas?
2. a) Jei į ankstesnį klausimą būtų atsakyta, kad dėl teisės akto, kuriame numatytas paslaugų gavėjo apmokestinimas, sukuriama laisvės teikti paslaugas ribojimas, ar tokį ribojimą galima pateisinti būtinybe užtikrinti mokesčio surinkimą ir išieškojimą iš užsienio bendrovių, kurios Nyderlanduose būna tik trumpą laiką, todėl jas sunku kontroliuoti, o dėl to Nyderlandams tampa problemiška įgyvendinti jiems priskirtą kompetenciją mokesčių srityje?
b) Ar šiuo atveju reikia atsižvelgti į tai, kad teisės aktas tokių faktinių aplinkybių, kaip nagrinėjamos šioje byloje, atžvilgiu vėliau buvo pakeistas taip, kad vienašališkai atsisakyta rinkti mokesčius, nes teisės aktas nebuvo paprastai ir veiksmingai įgyvendinamas?
3. Ar, ypač atsižvelgiant į [1976 m. kovo 15 d. Tarybos] Direktyvoje 76/308/EEB [dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, susijusias su tam tikromis rinkliavomis, muitais ir mokesčiais bei kitomis priemonėmis (OL L 73, p. 18), iš dalies pakeistoje 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyva 2001/44/EB, (OL L 73, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 1 t., p. 44, toliau – Direktyva 76/308)] numatytas tarpusavio pagalbos galimybes mokesčių išieškojimo srityje, nagrinėjamas teisės aktas neviršija to, kas būtina?
4. Ar atsakant į ankstesnius klausimus svarbu, ar valstybėje narėje, kurioje įsteigtas paslaugų gavėjas, mokėtinas mokesť nuo darbo užmokesčio gali būti įskaitomas kaip kitoje valstybėje narėje nuo to paties darbo užmokesčio mokėtinas mokesť?“

Dėl prejudicinių klausimų

18 Visų pirma primintina, kad nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, pagal nusistovėjusią teismo praktiką šią kompetenciją įgyvendinti jos privalo laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 36 punktą; 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 16 punktą ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rink. p. I-5145, 24 punktą).

Dėl pirmojo klausimo

- 19 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar SESV 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad tai, jog valstybės narės teisės aktuose įtvirtinta paslaugos gavėjo pareiga išskaičiuoti mokesť prie šaltinio iš kitoje valstybėje narėje įsteigto paslaugos teikėjui sumokėto atlygio, tačiau tokios pareigos išskaičiuoti nėra, jei atlygis mokamas toje pačioje valstybėje narėje įsteigto paslaugų teikėjui, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą.
- 20 Pažymėtina, kad pagal SESV 56 straipsnį draudžiama taikyti bet koki nacionalinės teisės aktą, dėl kurio paslaugų teikimas tarp valstybių narių tampa sunkesnis už vien vidaus paslaugų teikimą vienoje valstybėje narėje (žr., be kita ko, 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, C-155/08 ir C-157/08, Rink. p. I-5093, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- 21 Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo praktiką SESV 56 straipsniu reikalaujama panaikinti bet kokius laisvės teikti paslaugas ribojimus, nustatytus dėl to, kad paslaugų teikėjas įsteigtas kitoje valstybėje nei ta, kurioje teikiama paslauga (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rink. p. I-9461, 31 punktą ir 2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, Rink. p. I-1425, 20 punktą).
- 22 Nacionalinės priemonės, kuriomis draudžiama laisvė teikti paslaugas, jai kliudoma arba dėl kurių naudojimasis šia laisve tampa mažiau patrauklus, yra šios laisvės ribojimas (žr., be kita ko, 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Jobra*, C-330/07, Rink. p. I-9099, 19 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Tankreederei I*, C-287/10, Rink. p. I-14233, 15 punktą).
- 23 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką SESV 56 straipsniu suteikiama teisių ne vien paslaugų teikėjams, bet ir šių paslaugų gavėjams (žr. 1999 m. spalio 26 d. Sprendimo *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, Rink. p. I-7447, 34 punktą; minėto Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen* 32 punktą bei 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Rink. p. I-6645, 24 punktą).
- 24 Nyderlandų Karalystė paslaugų gavėjams, kurie kreipiasi į sporto paslaugų teikėjus nerezidentus, nustatė pareigą išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, lygų 20 % atlygio, sumokėto tiems paslaugų teikėjams nerezidentams. Tačiau tokiu atveju, kai paslaugų teikėjas yra rezidentas, tokios pareigos paslaugų gavėjas neturi.
- 25 Šiuo atžvilgiu vyriausybės, pateikusios Teisingumo Teismui rašytines pastabas, remiasi 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimu *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767) ir tvirtina, kad skirtingas paslaugų teikėjams rezidentams ir nerezidentams sumokėto atlygio vertinimas paaiškinamas tuo, jog mokesčių mokėtojams, kurių situacijos skirtingos, taikomi du skirtingi apmokestinimo būdai. Nors Nyderlanduose įsteigtam paslaugų teikėjui sumokėtas atlygis neapmokestinamas mokesčiu prie šaltinio, šis paslaugų teikėjas pats tiesiogiai turi mokėti pelno mokestį arba prireikus Nyderlandų mokestį nuo atlygio. Būtinybė taikyti skirtingus mokesčio surinkimo būdus paaiškinama tuo, kad skiriasi Nyderlandų pozicija dėl paslaugų teikėjų rezidentų, kuriuos Nyderlandų mokesčių institucijos kontroliuoja tiesiogiai, ir paslaugų teikėjų nerezidentų, kuriems ši valstybė narė yra jų pajamų šaltinio valstybė, todėl negali tiesiog konstatuoti ir išieškoti mokesčių skolos iš mokesčių mokėtojo, o turi bendradarbiauti su valstybės narės, kur yra jo nuolatinė buveinė, mokesčių institucijomis.
- 26 Tiesa, Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad galima taikyti skirtingus apmokestinimo būdus asmenims, gaunantiems pajamų iš kapitalo, atsižvelgiant į tai, ar jie yra rezidentai, ar nerezidentai, kai toks skirtingas vertinimas susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios (minėto Sprendimo *Truck Center* 41 punktas). Kadangi toks skirtingas vertinimas nebūtinai sukuria palankesnę situaciją gavėjams rezidentams, Teisingumo Teismas nusprendė, kad tai nėra įsisteigimo laisvės ribojimas (minėto Sprendimo *Truck Center* 49 ir 50 punktai).
- 27 Tačiau, kaip išvados 32 punkte nurodė generalinė advokatė, paslaugos gavėjas ir paslaugos teikėjas yra du skirtingi teisės subjektai, turintys savų interesų ir galintys remtis savo laisve teikti paslaugas, kai jų teisės pažeistos.
- 28 Konstatuotina, kad, neatsižvelgiant į padarinius, kurių mokestis prie šaltinio gali turėti paslaugų teikėjų nerezidentų finansinei situacijai, pareiga išskaičiuoti tokį mokestį 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 lemia papildomą administracinę naštą ir su tuo susijusią atsakomybės riziką.
- 29 Šios išvados nepaneigia Nyderlandų vyriausybės argumentai, kad paslaugų gavėjui tenkanti papildoma administracinė našta nėra didelė, nes, pirma, jis jau privalo išskaičiuoti kitus mokesčius prie šaltinio ir išskaičiuotas sumas pervesti mokesčių administratoriui ir, antra, šią naštą kompensuoja paslaugų

teikėjo nerezidento administracinės naštos sumažėjimas, nes jis, išskyrus administracines pareigas valstybės narės, kurioje yra įsteigtas, mokesčių administratoriui, neprivalo pildyti mokesčių deklaracijos Nyderlanduose.

- 30 Šiuo atžvilgiu pakanka priminti, kad ESV sutartimi draudžiamas netgi nedidelės apimties arba reikšmės pagrindinės laisvės apribojimas (šiuo klausimu žr. 2000 m. vasario 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-34/98, Rink. p. I-995, 49 punktą; 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409, 43 punktą; 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, Rink. p. I-11949, 50 punktą bei minėto Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* 42 punktą).
- 31 Be to, pagal Teisingumo Teismo praktiką pagrindinei laisvei prieštaraujantis nepalankus mokestinis vertinimas negali būti laikomas atitinkančiu Sąjungos teisę dėl to, kad galbūt egzistuoja kitų privalumų (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 61 punktą, taip pat minėto Sprendimo *Amurta* 75 punktą ir minėto Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* 41 punktą).
- 32 Todėl manytina, kad paslaugų gavėjui nustatyta pareiga iš paslaugų teikėjui nerezidentui sumokėto atlygio išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, kai tokia pareiga netaikoma paslaugų teikėjui rezidentui sumokėto atlygio atžvilgiu, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, nes lemia papildomą administracinę naštą ir su ja susijusią atsakomybės riziką.
- 33 Kaip išvados 39 punkte pažymėjo generalinė advokatė, šis faktas neturi įtakos atsakant į klausimą, kuris nėra šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas: ar mokestis prie šaltinio, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas ir dėl to, kad paslaugų teikėjo nerezidento teikiamai paslaugai tenka didesnė mokesčių našta negu paslaugų teikėjo rezidento teikiamai paslaugai. Kadangi toks mokestis gali paveikti atitinkamų paslaugų kainą, jis gali atgrasyti paslaugų teikėją nerezidentą teikti tokias paslaugas, o paslaugų gavėją – kreiptis į tą teikėją.
- 34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: SESV 56 straipsnis aiškinamas taip, kad valstybės narės teisės aktuose įtvirtinta paslaugos gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio iš kitoje valstybėje narėje įsteigtam paslaugos teikėjui sumokėto atlygio, nors tokios pareigos išskaičiuoti nėra, jei atlygis mokamas toje pačioje valstybėje narėje įsteigtam paslaugų teikėjui, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, nes lemia papildomą administracinę naštą ir su ja susijusią atsakomybės riziką.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

- 35 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar nacionalinės teisės aktuose, kaip antai nagrinėjamuose pagrindinėje byloje, numatytą laisvės teikti paslaugas ribojimą galima pateisinti būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą ir ar jis neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti, net atsižvelgiant į Direktyvoje 76/308 numatytas tarpusavio pagalbos galimybes mokesčių išieškojimo srityje. Be to, šiam teismui kyla klausimas, ar reikia atsižvelgti į aplinkybę, kad minėtas nacionalinės teisės aktas buvo pakeistas, nes Nyderlandų Karalystė atsisakė rinkti pagrindinėje byloje nagrinėjamą mokestį.
- 36 Kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, laisvės teikti paslaugas ribojimas gali būti pateisinamas tik privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Be to, tokiu atveju dar reikalaujama, kad šis ribojimas būtų tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršytų to, kas reikalinga jam pasiekti (minėto Sprendimo *Tankreederei I* 19 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

- 37 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad valstybės narės priimtų nuostatų būtinumas ir proporcingumas neatmetinas vien dėl to, kad ši valstybė pasirinko kitokią apsaugos sistemą negu kita valstybė (žr. 2004 m. spalio 14 d. Sprendimo *Omega*, C-36/02, Rink. p. I-9609, 38 punktą), nes šias nuostatas reikia vertinti atsižvelgiant tik į atitinkamos valstybės narės kompetentingų valdžios institucijų siekiamus tikslus ir jų siekiamą užtikrinti apsaugos lygį (šiuo klausimu žr. 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Läärä ir kt.*, C-124/97, Rink. p. I-6067, 36 punktą; 1999 m. spalio 21 d. Sprendimo *Zenatti*, C-67/98, Rink. p. I-7289, 34 punktą bei 2003 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Anomar ir kt.*, C-6/01, Rink. p. I-8621, 80 punktą).
- 38 Iš to analogiškai matyti, kad aplinkybė, jog vėliau valstybė narė atsisakė taikyti priemonę, neparodo nei priemonės tinkamumo siekiamam tikslui įgyvendinti, nei proporcingumo, nes tai reikia vertinti atsižvelgiant tik į siekiamą tikslą.
- 39 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad būtinybė užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti laisvės teikti paslaugas ribojimą. Anot Teisingumo Teismo, iš tikrųjų mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo procedūra ir ją užtikrinančios atsakomybės normos yra teisėta ir tinkama priemonė siekiant užtikrinti, kad asmens, įsteigto už apmokestinimo valstybės teritorijos ribų, pajamos būtų apmokestintos, ir išvengti to, kad atitinkamos pajamos būtų neapmokestintos gyvenamosios vietos valstybėje ar paslaugos teikimo valstybėje (minėto Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen* 36 punktas).
- 40 Pastabas Teisingumo Teismui pateikusios vyriausybės tvirtina, kad reikia pripažinti, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus taip pateisinti galima.
- 41 Nyderlandų vyriausybė aiškina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestis prie šaltinio įvestas po to, kai mokesčių administratorius nustatė, jog sistema, kai pranešimai apie mokėtinus mokesčius kiekvienam paslaugų teikėjui nerezidentui siunčiami asmeniškai, pasirodė neveiksminga dėl keblumų ir administracinės naštos, kurią ši sistema sukėlė tiems paslaugų teikėjams nerezidentams ir administratoriui. Anot Nyderlandų vyriausybės, mokestis prie šaltinio, kuriuo apmokestinamas sporto klubams sumokėtas atlygis, iš kurio išskaičiuotos atitinkamos išlaidos, leidžia paprasčiau ir veiksmingiau apmokestinti žaidėjų pajamas tiek vertinant pačių žaidėjų, tiek administratoriaus požiūriu.
- 42 Šiuo klausimu konstatuotina, kad tokiu atveju, kai paslaugų teikėjai teikia atsitiktines paslaugas kitoje valstybėje narėje, o ne toje, kur yra įsteigti, ir joje būna labai trumpai, mokestis prie šaltinio yra tinkama priemonė, kad būtų užtikrintas veiksmingas mokėtino mokesčio išieškojimas.
- 43 Dar reikia patikrinti, ar ši priemonė neviršija to, kas būtina norint užtikrinti veiksmingą mokėtino mokesčio išieškojimą, visų pirma atsižvelgiant į Direktyvoje 76/308 numatytas tarpusavio pagalbos galimybes mokesčių išieškojimo srityje.
- 44 Direktyvoje 76/308 įtvirtintos bendrosios nuostatos dėl tarpusavio pagalbos, siekiant užtikrinti reikalavimų, susijusių su tam tikrais muitais, rinkliavomis ir mokesčiais, išieškojimą (2010 m. sausio 14 d. Sprendimo *Kyrian*, C-233/08, Rink. p. I-177, 34 punktas). Pagal šią direktyvą valstybė narė gali prašyti kitos valstybės narės pagalbos dėl pastarojoje valstybėje narėje gyvenančio mokesčių mokėtojo mokėtino pajamų mokesčio išieškojimo (žr. 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Turpeinen*, C-520/04, Rink. p. I-10685, 37 punktą).
- 45 Iš Direktyvos 76/308 pirmos–trečios konstatuojamųjų dalių matyti, kad šios direktyvos tikslas yra pašalinti bendrosios rinkos sukūrimo ir funkcionavimo kliūtis, atsirandančias dėl nacionalinės teisės nuostatų dėl išieškojimo taikymo srities teritorinio apribojimo.

- 46 Direktyvoje 76/308 taip pat numatytos tokios pagalbos priemonės, kaip vykdant išieškojimą reikalingos informacijos teikimas, pranešimas apie dokumentus asmeniui, kuriam jie skirti, ir reikalavimų išieškojimas, kai dėl to priimtas atitinkamas dokumentas.
- 47 Direktyvos 76/308 taikymo sritis išplėsta Direktyva 2001/44 ir ji pradėta taikyti su pajamų mokesčiu susijusiems reikalavimams; kaip matyti iš pastarosios direktyvos pirmos–trečios konstatuojamųjų dalių, taip siekiama užtikrinti „vidaus rinkos fiskalinį neutralumą“ ir apsaugoti finansinius interesus, atsižvelgiant į sukčiavimo mokesčių srityje plitimą (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Komisija prieš Tarybą*, C-338/01, Rink. p. I-4829, 68 punktą). Nors Direktyva 2001/44 šiek tiek suderinamos nacionalinės mokesčių teisės nuostatos, nes ja valstybės narės įpareigojamos kitų valstybių reikalavimus traktuoti taip pat kaip ir savus (minėto Sprendimo *Komisija prieš Tarybą* 75 punktas), kaip išvados 53 punkte pažymėjo generalinė advokatė, ji nebuvo skirta mokesčiui prie šaltinio, kaip mokesčio surinkimo technikai, pakeisti.
- 48 Šiuo atveju konstatuotina, kad atsisakymas rinkti mokestį prie šaltinio ir tarpusavio pagalbos priemonių ėmimasis tikrai leistų pašalinti laisvės teikti paslaugas ribojimą, paslaugų gavėjui nustatytą pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės aktais.
- 49 Tačiau dėl tokio atsisakymo nebūtinai būtų pašalinti visi paslaugų gavėjui tenkantys formalumai. Kaip nurodė kai kurios Teisingumo Teismui pastabas pateikusios vyriausybės, mokestis prie šaltinio suteikia galimybę mokesčių administratoriui sužinoti, kada įvyko apmokestinimo mokesčiu, kurį turi mokėti paslaugų teikėjas nerezidentas, momentas. Jei nebūtų mokesčio prie šaltinio, atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius greičiausiai turėtų reikalauti iš toje valstybėje narėje įsteigto paslaugų gavėjo pranešti apie paslaugų teikėjo nerezidentą suteiktą paslaugą.
- 50 Be to, atsisakymas rinkti mokestį prie šaltinio lemtų būtinybę rinkti mokestį iš paslaugų teikėjo nerezidentą, o tai, kaip išvados 58 punkte nurodė generalinė advokatė, paslaugų teikėjui galėtų būti didelė našta, nes jis privalėtų teikti deklaracijas užsienio kalba ir orientuotis kitos valstybės narės nei ta, kur jis įsteigtas, mokesčių sistemoje. Tai galėtų atgrasyti paslaugų teikėją nerezidentą teikti paslaugas atitinkamoje valstybėje, o paslaugų gavėjui galėtų pasidaryti dar sudėtingiau naudotis paslaugomis iš kitos valstybės narės nei ta, kur jis įsteigtas.
- 51 Be to, dėl paslaugų teikėjo nerezidentą tiesioginio apmokestinimo taip pat tektų didelė administracinė našta mokesčių institucijoms, į kurių kompetencijos sritį patenka paslaugų gavėjas, kai suteikta daug vienkartinį paslaugų.
- 52 Atsižvelgiant į visus šiuos argumentus konstatuotina, kad, kaip išvados 59 punkte pažymėjo generalinė advokatė, tiesioginis paslaugų teikėjo nerezidentą apmokestinimas nebūtinai būtų mažiau ribojanti priemonė negu apmokestinimas mokesčiu prie šaltinio.
- 53 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip: jei nacionalinės teisės aktuose, kaip antai nagrinėjamuose pagrindinėje byloje, numatytas laisvės teikti paslaugas ribojimas yra tik pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, kiek ji lemia papildomą administracinę naštą ir su ja susijusią atsakomybės riziką, tokį ribojimą galima pateisinti būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą ir jis neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti, net atsižvelgiant į Direktyvoje 76/308 numatytas tarpusavio pagalbos galimybes mokesčių išieškojimo srityje. Iš to, kad vėliau valstybė narė atsisakė rinkti mokestį prie šaltinio, negalima spręsti nei apie ribojimo tinkamumą siekiamam tikslui įgyvendinti, nei apie proporcingumą, nes tai reikia vertinti atsižvelgiant tik į siekiamą tikslą.

Dėl ketvirtąjo klausimo

- 54 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar siekiant nustatyti, ar paslaugų gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, kiek ji lemia papildomą administracinę naštą ir su ja susijusią atsakomybės riziką, yra pagal SESV 56 straipsnį draudžiamas laisvės teikti paslaugas ribojimas, svarbu tai, ar paslaugų teikėjas nerezidentas Nyderlanduose sumokėtą mokestį gali išskaičiuoti iš mokesčio, kurį privalo mokėti valstybėje narėje, kurioje yra įsteigtas.
- 55 Kaip nurodyta šio sprendimo 28 punkte, pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio gali paslaugų gavėjams rezidentams tarpvalstybines paslaugas padaryti mažiau patrauklias negu paslaugų teikėjų rezidentų teikiamos paslaugos ir atgrasyti paslaugų gavėjus kreiptis į paslaugų teikėjus nerezidentus, neatsižvelgiant į padarinius, kurių mokestis prie šaltinio gali turėti paslaugų teikėjų nerezidentų finansinei situacijai.
- 56 Todėl paslaugų teikėjui taikoma apmokestinimo tvarka valstybėje narėje, kur jis įsteigtas, visiškai nereikšminga nustatant, ar paslaugų gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio yra pagal SESV 56 straipsnį draudžiamas laisvės teikti paslaugas ribojimas.
- 57 Todėl į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti: siekiant nustatyti, ar paslaugų gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, kiek ji lemia papildomą administracinę naštą ir su ja susijusią atsakomybės riziką, yra pagal SESV 56 straipsnį draudžiamas laisvės teikti paslaugas ribojimas, nesvarbu, ar paslaugų teikėjas nerezidentas Nyderlanduose sumokėtą mokestį gali išskaičiuoti iš mokesčio, kurį privalo mokėti valstybėje narėje, kur yra įsteigtas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 58 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. SESV 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad valstybės narės teisės aktuose įtvirtinta paslaugos gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio iš kitoje valstybėje narėje įsteigtam paslaugos teikėjui sumokėto atlygio, nors tokios pareigos išskaičiuoti nėra, jei atlygis mokamas toje pačioje valstybėje narėje įsteigtam paslaugų teikėjui, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, nes lemia papildomą administracinę naštą ir su ja susijusią atsakomybės riziką.
2. Jei nacionalinės teisės aktuose, kaip antai nagrinėjamuose pagrindinėje byloje, numatytas laisvės teikti paslaugas ribojimas yra tik pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, kiek ji lemia papildomą administracinę naštą ir su ja susijusią atsakomybės riziką, tokį ribojimą galima pateisinti būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą ir jis neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti, net atsižvelgiant į 1976 m. kovo 15 d. Tarybos direktyvoje 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, susijusias su tam tikromis rinkliavomis, muitais ir mokesčiais bei kitomis priemonėmis, iš dalies pakeistoje 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyva 2001/44/EB, numatytas tarpusavio pagalbos galimybes mokesčių išieškojimo srityje. Iš to, kad vėliau valstybė narė atsisakė rinkti mokestį prie šaltinio, negalima spręsti nei apie ribojimo tinkamumą siekiamam tikslui įgyvendinti, nei apie proporcingumą, nes tai reikia vertinti atsižvelgiant tik į siekiamą tikslą.

3. Siekiant nustatyti, ar paslaugų gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, kiek ji lemia papildomą administracinę naštą ir su ja susijusią atsakomybės riziką, yra pagal SESV 56 straipsnį draudžiamas laisvės teikti paslaugas ribojimas, nesvarbu, ar paslaugų teikėjas nerezidentas Nyderlanduose sumokėtą mokestį gali išskaičiuoti iš mokesčio, kurį privalo mokėti valstybėje narėje, kur yra įsteigtas.

Parašai.