

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. spalio 18 d.(*)

„Laisv? teikti paslaugas – Apribojimai – Mokes?i? teis?s aktai – Mokes?io nuo atlygio prie šaltinio, kur? turi išskai?iuoti nacionalin?je teritorijoje ?steigtas paslaug? gav?jas, išskai?iavimas iš kitoje valstyb?je nar?je ?steigtam paslaug? teik?jui sumok?to atlygio – Tokios pareigos netaikymas toje pa?ioje valstyb?je nar?je ?steigtam paslaug? teik?jui“

Byloje C-498/10

d?l *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2010 m. rugs?jo 24 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. spalio 14 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

X NV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro pirmosios kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teis?jai A. Borg Barthet, E. Levits (praneš?jas), J.-J. Kasel ir M. Safjan,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretor? C. Strömholm, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2011 m. lapkri?io 17 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- X NV, atstovaujamo *belastingadviseurs* F.A. Engelen ir S.C.W. Douma,
- Nyderland? vyriausyb?s, atstovaujamoms B. Koopman ir C. Wissels,
- Belgijos vyriausyb?s, atstovaujamoms J.-C. Halleux ir M. Jacobs,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamoms T. Henze ir J. Möller,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamoms G. de Bergues ir N. Rouam,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamoms G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,
- Švedijos vyriausyb?s, atstovaujamoms A. Falk ir S. Johannesson,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamoms L. Seeboruth,

– Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Roels,
susipažinęs su 2011 m. gruodžio 21 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimas

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, išskaituoto 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 išskaituoti 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 įsteigta juridinių asmenų grupė, kurios nariai atskirai arba kartu pagal trumpalaikį 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 bendamas susijęs darbo santykiais su ne Nyderlanduose įsteigta mokestį išskaituoti privalančiu asmeniu, mokestis nuo atlygio išskaituojamas remiantis užsienio bendrovių 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 įsteigta institucijų grupė, kurios nariai atskirai arba kartu pagal trumpalaikį 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 d?l pasirodymo ar sporto veiklos sudaryta trumpalaik? sutartis, mokest? iš menininko, sportininko profesionalo ar užsienio bendrov?s išskai?iuoja:

- a) kai atlyg? moka asmuo, su kuriuo susitarta d?l pasirodymo ar sporto veiklos: asmuo, su kuriuo susitarta d?l pasirodymo ar sporto veiklos,
- b) kai atlyg? moka tre?iasis asmuo: šis asmuo.“

7 *Wet LB 1964* 35g straipsnyje nustatyta:

„1. Užsienio bendrov?s mokest? moka pagal atlyg?.

2. „Atlygiu“ laikoma visa suma, kuri? užsienio bendrov? gavo už Nyderlanduose ?vykus? pasirodym? ar vykdyt? sporto veikl?. Atlygis apima ir išlaid? kompensacij? bei teis? po kurio laiko ar tam tikromis s?lygomis gauti pinig? sum? (sumas) ar paslaug? (paslaugas).

3. Atlygis neapima:

- a) išmok? ir paslaug?, susijusi? su maitinimu <...>,
- b) pinig? sum?, skirt? atlyginti kelion?s ir viešnag?s išlaidoms, išskyrus kelion?s specialiu automobiliu išlaidas, kurios b?tinai norint tinkamai pasirodyti ar vykdyti sporto veikl?, jei bendrov? mokest? išskai?iuojan?iam asmeniui pateikia tai ?rodan?ius dokumentus, o šis asmuo juos saugo, kad b?t? galima patikrinti,
- c) paslaug?, skirt? kelion?s ir viešnag?s išlaidoms, reikalingoms norint tinkamai pasirodyti ar ?vykdyti sporto veikl?, išvengti,

<...>

4. Atlygis neapima to, kas inspektorius sprendimu gali b?ti laikoma išmoka, kuri n?ra atlygio dalis (sprendimas d?l išlaid? kompensavimo). Apie sprendim? d?l išlaid? kompensavimo inspektorius praneša, kai pateikiamas prašymas; š? sprendim? galima apsk?sti. Prašym? pateikia bendrov? ar mokest? išskai?iuojantis asmuo prieš pasirodym? ar prieš vykdant sporto veikl? arba mokest? išskai?iuojantis asmuo ne v?liau kaip per vien? m?nes? po pasirodymo ar sporto veiklos vykdymo. <...>“

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

Nyderland? Karalyst?s ir Jungtin?s Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?s sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo

9 1980 m. lapkri?io 7 d. Nyderland? Karalyst?s ir Jungtin?s Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?s sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokes?i? sl?pimo prevencijos pajam? ir turto mokes?i? srityje (toliau – sutartis d?l dvigubo apmokestinimo prevencijos) 17 straipsnyje numatyta:

„1. Neatsižvelgiant ? 14 ir 15 straipsni? nuostatas, vienos iš susitarian?i?j? šali? rezidento pajamos, gautos iš kitoje susitarian?iojoje šalyje vykdytos asmenin?s veiklos, kuri? jis vykdo kaip menininkas <...> ar kaip sportininkas, apmokestinamos toje kitoje šalyje.

2. Jei iš asmenin?s veiklos gautos menininko ar sportininko pajamos priskiriamos ne jam pa?iam, o kitam asmeniui, šios pajamos, neatsižvelgiant ? 7, 14 ir 15 straipsni? nuostatas, apmokestinamos toje susitarian?iojoje šalyje, kur menininkas ar sportininkas vykdo veiklą.“

10 Šios sutarties 22 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Atsižvelgiant ? Jungtin?s Karalyst?s teis?s normas, pagal kurias už Jungtin?s Karalyst?s teritorijos rib? sumok?t? mokest? galima išskai?iuoti iš Jungtin?je Karalyst?je mok?tino mokes?io (normos, kuriomis negali b?ti pažeistas toks bendrasis principas):

a) Nyderland? mokest?, mok?tin? pagal Nyderland? teis?s aktus ir šios sutarties nuostatas tiesiogiai arba išskai?iuojant iš Nyderlanduose gauto pelno, pajam? ar turto vert?s padid?jimo (išskyrus pelno, nuo kurio išmok?ti dividendai, mokest?), galima išskai?iuoti iš Jungtin?je Karalyst?je apskai?iuoto mokes?io už t? pat? peln?, pajamas ar turto vert?s padid?jim?, už kur? apskai?iuotas mokestis Nyderlanduose,

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 X 2002 m. liep? ir 2004 m. kov? susitar? su dviem Jungtin?je Karalyst?je ?steigtais pusiau profesionaliais futbolo klubais d?l draugišk? rungtyni?. Šios rungtyn?s vyko atitinkamai 2002 m. rugpj?t? ir 2004 m. kov? Nyderlanduose.

12 Už min?tas rungtynes X šiems klubams sumok?jo atitinkamai 133 000 eur? ir 50 000 eur?. Min?ti klubai ši? sum? savo žaid?jams neišmok?jo.

13 Kadangi X iš min?t? sum? neišskai?iavo mokes?io nuo atlygio ir jo nesumok?jo, jo atžvilgiu priimti sprendimai d?l 26 050 eur? ir 9 450 eur?, t. y. 20 % nuo min?t? sum?, at?mus atitinkamas išlaidas, mokes?io nuo atlygio perskai?iavimo.

14 *Rechtbank te 's-Gravenhage*, kaip pirmosios instancijos teismas, ? kur? kreip?si X d?l sprendim? d?l perskai?iavimo, panaikino šiuos sprendimus ir pranešimus apie perskai?iavim?.

15 Išnagrin?j?s *Staatssecretaris van Financiën* pateikt? apeliacin? skund?, *Gerechtshof te 's-Gravenhage* 2008 m. gruodžio 1 d. sprendimu panaikino *Rechtbank te 's-Gravenhage* sprendimus.

16 Manydamas, jog Nyderland? teis?s aktais sukuriamas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 56 straipsn?, kurio negalima pateisinti, X d?l *Gerechtshof te 's-Gravenhage* sprendimo pateik? kasacin? skund? *Hoge Raad der Nederlanden*.

17 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 56 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad egzistuoja laisv?s teikti paslaugas ribojimas, kai kitoje valstyb?je nar?je ?steigto paslaug? teik?jo teikiamos paslaugos gav?jas pagal valstyb?s nar?s, kurioje yra ?steigtas ir kurioje teikiama paslauga, teis?s aktus privalo išskai?iuoti mokest? iš už ši? paslaug? sumok?to atlygio, ta?iau tokios pareigos išskai?iuoti n?ra, jei paslaugos teik?jas yra ?steigtas toje pa?ioje valstyb?je nar?je kaip ir paslaugos gav?jas?

2. a) Jei ? ankstesn? klausim? b?t? atsakyta, kad d?l teis?s akto, kuriame numatytas paslaug? gav?jo apmokestinimas, sukuriamas laisv?s teikti paslaugas ribojimas, ar tok? ribojim?

galima pateisinti b?tinybe užtikrinti mokes?io surinkim? ir išieškojim? iš užsienio bendrovi?, kurios Nyderlanduose b?na tik trump? laik?, tod?l jas sunku kontroliuoti, o d?l to Nyderlandams tampa problemiška ?gyvendinti jiems priskirt? kompetencij? mokes?i? srityje?

b) Ar šiuo atveju reikia atsižvelgti ? tai, kad teis?s aktas toki? faktini? aplinkybi?, kaip nagrin?jamos šioje byloje, atžvilgiu v?liau buvo pakeistas taip, kad vienašališkai atsisakyta rinkti mokes?ius, nes teis?s aktas nebuvo paprastai ir veiksmingai ?gyvendinamas?

3. Ar, ypa? atsižvelgiant ? [1976 m. kovo 15 d. Tarybos] Direktyvoje 76/308/EEB [d?l savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, susijusias su tam tikromis rinkliavomis, muitais ir mokes?iais bei kitomis priemon?mis (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 lietuvi? k., 2 sk., 1 t., p. 44, toliau – Direktyva 76/308)] numatytas tarpusavio pagalbos galimybes mokes?i? išieškojimo srityje, nagrin?jamas teis?s aktas neviršija to, kas b?tina?

4. Ar atsakant ? ankstesnius klausimus svarbu, ar valstyb?je nar?je, kurioje ?steigtas paslaug? gav?jas, mok?tinas mokestis nuo darbo užmokes?io gali b?ti ?skaitomas kaip kitoje valstyb?je nar?je nuo to paties darbo užmokes?io mok?tinas mokestis?“

D?l prejudicini? klausim?

18 Vis? pirma primintina, kad nors tiesiogini? mokes?i? sistemos reguliavimas priskirtinas valstybi? nari? kompetencijai, pagal nusistov?jusi? teismo praktik? ši? kompetencij? ?gyvendinti jos privalo laikydamosi S?jungos teis?s (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 punkt?; 2007 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 16 punkt? ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rink. p. I-5145, 24 punkt?).

D?l pirmojo klausimo

19 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori žinoti, ar SESV 56 straipsn? reikia aiškinti taip, kad tai, jog valstyb?s nar?s teis?s aktuose ?tvirtinta paslaugos gav?jo pareiga išskai?iuoti mokest? prie šaltinio iš kitoje valstyb?je nar?je ?steigtam paslaugos teik?jui sumok?to atlygio, ta?iau tokios pareigos išskai?iuoti n?ra, jei atlygis mokamas toje pa?ioje valstyb?je nar?je ?steigtam paslaug? teik?jui, yra laisv?s teikti paslaugas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal ši? nuostat?.

20 Pažym?tina, kad pagal SESV 56 straipsn? draudžiama taikyti bet kok? nacionalin?s teis?s akt?, d?l kurio paslaug? teikimas tarp valstybi? nari? tampa sunkesnis už vien vidaus paslaug? teikim? vienoje valstyb?je nar?je (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 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

21 Iš ties? pagal Teisingumo Teismo praktik? SESV 56 straipsniu reikalaujama panaikinti bet kokius laisv?s teikti paslaugas ribojimus, nustatytus d?l to, kad paslaug? teik?jas ?steigtas kitoje valstyb?je nei ta, kurioje teikiama paslauga (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rink. p. I-9461, 31 punkt? ir 2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, Rink. p. I-1425, 20 punkt?).

22 Nacionalinėse priemonėse, kuriomis draudžiama laisvę teikti paslaugas, jai kliudoma arba dėl kurių naudojimas 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 punktų ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Tankreederei I*, C-287/10, Rink. p. I-14233, 15 punktų).

23 Be to, pagal nusistovėjusį teismo praktiką SESV 56 straipsniu suteikiama teisė 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 punktų; minėto Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen* 32 punktų bei 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Rink. p. I-6645, 24 punktų).

24 Nyderlandų Karalystės paslaugų gavėjams, kurie kreipiasi į sporto paslaugų teikėjus nerezidentus, nustatytas pareigos išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, lygus 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 įsteigiamas 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 mokesčių surinkimo būdus paaiškinama tuo, kad skiriasi Nyderlandų pozicija dėl paslaugų teikėjo rezidentų, kuriuos Nyderlandų mokesčių institucijos kontroliuoja tiesiogiai, ir paslaugų teikėjo nerezidentų, kuriems ši valstybė narė yra jė pajamų šaltinio valstybė, todėl negali tiesiog konstatuoti ir išieškoti mokesčių skolos iš mokesčių mokėtojo, o turi bendradarbiauti su valstybės narėmis, kur yra jo nuolatinis buveinis, 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 punktą). 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 jie teisės pažeistos.

28 Konstatuotina, kad, neatsižvelgiant į padarinius, kurių mokestis prie šaltinio gali turėti paslaugų teikėjas nerezidentų finansinei situacijai, pareiga išskaičiuoti tokį mokestį gali paslaugų gavėjams rezidentams tarpvalstybinės paslaugas padaryti mažiau patrauklias negu paslaugų teikėjo rezidentų teikiamos paslaugos ir atgrasyti paslaugų gavėjus nuo kreipimosi į paslaugų teikėjus nerezidentus, nes lemia papildomą administracinę naštą ir su tuo susijusią atsakomybę 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, ši našta kompensuoja paslaugų teikėjo nerezidentui administracinę naštą 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 pagrindinis 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 kitas privalumas (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 sumokėti atlygio išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, kai tokia pareiga netaikoma paslaugų teikėjui rezidentui sumokėti 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 tokos atsakant 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 nerezidentui teikiamai paslaugai tenka didesnė mokesčių našta negu paslaugų teikėjo rezidentui teikiamai paslaugai. Kadangi toks mokestis gali paveikti atitinkamą paslaugų kainą, jis gali atgrasyti paslaugų teikėjo nerezidentą teikti tokias paslaugas, o paslaugų gavėjas – kreiptis į teikėją.

34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti: SESV 56 straipsnis aiškinamas taip, kad valstybės narės teisės aktuose tvirtinta paslaugos gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio iš kitoje valstybėje narėje steigiamai paslaugos teikėjui sumokėti atlygio, nors tokios pareigos išskaičiuoti nėra, jei atlygis mokamas toje pačioje valstybėje narėje steigiamai paslaugų teikėjui, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal šiuos nuostatus, 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, numatytas laisvės teikti paslaugas ribojimas galima pateisinti bėtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčių 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 nagrinjamą 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 gyvendinti 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 priimtą nuostatą būtinumas ir proporcingumas neatmetinas vien dėl to, kad ši valstybė pasirinko kitokią apsaugos sistemą negu

kita valstyb? (žr. 2004 m. spalio 14 d. Sprendimo *Omega*, C-36/02, Rink. p. I-9609, 38 punkt?), nes šias nuostatas reikia vertinti atsižvelgiant tik ? atitinkamos valstyb?s nar?s kompetenting? valdžios institucij? siekiamus tikslus ir j? siekiam? užtikrinti apsaugos lyg? (šiuo klausimu žr. 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Läärä ir kt.*, C-124/97, Rink. p. I-6067, 36 punkt?; 1999 m. spalio 21 d. Sprendimo *Zenatti*, C-67/98, Rink. p. I-7289, 34 punkt? bei 2003 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *Anomar ir kt.*, C-6/01, Rink. p. I-8621, 80 punkt?).

38 Iš to analogiškai matyti, kad aplinkyb?, jog v?liau valstyb? nar? atsisak? taikyti priemon?, neparodo nei priemon?s tinkamumo siekiamam tikslui ?gyvendinti, nei proporcingumo, nes tai reikia vertinti atsižvelgiant tik ? siekiam? tiksl?.

39 Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad b?tinyb? užtikrinti veiksming? mokes?io išieškojim? yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti laisv?s teikti paslaugas ribojim?. Anot Teisingumo Teismo, iš tikr?j? mokes?io prie šaltinio išskai?iavimo proced?ra ir j? užtikrinan?ios atsakomyb?s normos yra teis?ta ir tinkama priemon? siekiant užtikrinti, kad asmens, ?steigto už apmokestinimo valstyb?s teritorijos rib?, pajamos b?t? apmokestintos, ir išvengti to, kad atitinkamos pajamos b?t? neapmokestintos gyvenamosios vietos valstyb?je ar paslaugos teikimo valstyb?je (min?to Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen* 36 punktas).

40 Pastabas Teisingumo Teismui pateikusios vyriausyb?s tvirtina, kad reikia pripažinti, jog pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus taip pateisinti galima.

41 Nyderland? vyriausyb? aiškina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas mokestis prie šaltinio ?vestas po to, kai mokes?i? administratorius nustat?, jog sistema, kai pranešimai apie mok?tinus mokes?ius kiekvienam paslaug? teik?jui nerezidentui siun?jami asmeniškai, pasirod? neveiksminga d?l keblum? ir administracin?s naštos, kuri? ši sistema suk?l? tiems paslaug? teik?jams nerezidentams ir administratoriui. Anot Nyderland? vyriausyb?s, mokestis prie šaltinio, kuriuo apmokestinamas sporto klubams sumok?tas atlygis, iš kurio išskai?iuotos atitinkamos išlaidos, leidžia papras?iau ir veiksmingiau apmokestinti žaid?j? pajamas tiek vertinant pa?i? žaid?j?, tiek administratoriaus poži?riu.

42 Šiuo klausimu konstatuotina, kad tokiu atveju, kai paslaug? teik?jai teikia atsitiktines paslaugas kitoje valstyb?je nar?je, o ne toje, kur yra ?steigti, ir joje b?na labai trumpai, mokestis prie šaltinio yra tinkama priemon?, kad b?t? užtikrintas veiksmingas mok?tino mokes?io išieškojimas.

43 Dar reikia patikrinti, ar ši priemon? neviršija to, kas b?tina norint užtikrinti veiksming? mok?tino mokes?io išieškojim?, vis? pirma atsižvelgiant ? Direktyvoje 76/308 numatytas tarpusavio pagalbos galimybes mokes?i? išieškojimo srityje.

44 Direktyvoje 76/308 ?tvirtintos bendrosios nuostatos d?l tarpusavio pagalbos, siekiant užtikrinti reikalavim?, susijusi? su tam tikrais muitais, rinkliavomis ir mokes?iais, išieškojim? (2010 m. sausio 14 d. Sprendimo *Kyrian*, C-233/08, Rink. p. I-177, 34 punktas). Pagal ši? direktyv? valstyb? nar? gali prašyti kitos valstyb?s nar?s pagalbos d?l pastarojoje valstyb?je nar?je gyvenan?io mokes?i? mok?tojo mok?tino pajam? mokes?io išieškojimo (žr. 2006 m. lapkri?io 9 d. Sprendimo *Turpeinen*, C-520/04, Rink. p. I-10685, 37 punkt?).

45 Iš Direktyvos 76/308 pirmos–tre?ios konstatuojam?j? dali? matyti, kad šios direktyvos tikslas yra pašalinti bendrosios rinkos suk?rimo ir funkcionavimo kli?tis, atsirandan?ias d?l nacionalin?s teis?s nuostat? d?l išieškojimo taikymo srities teritorinio apribojimo.

46 Direktyvoje 76/308 taip pat numatytos tokios pagalbos priemon?s, kaip vykdant išieškojim?

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 mokesčių susijusiems reikalavimams; kaip matyti iš pastarosios direktyvos pirmosios trečiosios konstatuojamųjų dalių, taip siekiama užtikrinti „vidaus rinkos fiskalinę neutralumą“ ir apsaugoti finansinius interesus, atsižvelgiant į sukūrimo 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 siek tiek suderinamos nacionalinės mokesčių teisės nuostatos, nes ja valstybės narės pareigojamos kitų valstybių reikalavimus traktuoti taip pat kaip ir savus (minėto Sprendimo *Komisija prieš Tarybą* 75 punktą), kaip išvados 53 punkte pažymėjo generalinis advokatas, 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 mimasis tikrai leistų pašalinti laisvės teikti paslaugas ribojimą, paslaugų gavėjui nustatytą pagrindinę bylą nagrinėjant teisės aktais.

49 Tačiau dėl tokio atsisakymo nebūtina 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 mokesčių, 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 būtų rinkti mokestį iš paslaugų teikėjo nerezidentų, o tai, kaip išvados 58 punkte nurodė generalinis advokatas, 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 teikėjo 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 nerezidentų tiesioginio apmokestinimo taip pat tektų didelė administracinė našta mokesčių institucijoms, kurių kompetencijos srityje patenka paslaugų gavėjas, kai suteikta daug vienkartinė paslaugų.

52 Atsižvelgiant į visus šiuos argumentus konstatuotina, kad, kaip išvados 59 punkte pažymėjo generalinis advokatas, tiesioginis paslaugų teikėjo nerezidentų apmokestinimas nebūtina 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, tokio ribojimo galima pateisinti būtų 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 valstybės narės 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 susijusi atsakomybės riziką, yra pagal SESV 56 straipsnį draudžiamas laisvės teikti paslaugas ribojimas, svarbu tai, ar paslaugų teikėjas nerezidentas Nyderlanduose sumokėtų 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 tarpvalstybinės paslaugas padaryti mažiau patrauklias negu paslaugų teikėjo rezidentų teikiamos paslaugos ir atgrasyti paslaugų gavėjus kreiptis į paslaugų teikėjus nerezidentus, neatsižvelgiant į padarinius, kurių mokestis prie šaltinio gali turėti paslaugų teikėjo 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 susijusi atsakomybės riziką, yra pagal SESV 56 straipsnį draudžiamas laisvės teikti paslaugas ribojimas, nesvarbu, ar paslaugų teikėjas nerezidentas Nyderlanduose sumokėtų 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 pateikusio 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 tvirtinta paslaugos gavėjo pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio iš kitoje valstybėje narėje įsteigta paslaugos teikėjui sumokėto atlygio, nors tokios pareigos išskaičiuoti nėra, jei atlygis mokamas toje pačioje valstybėje narėje įsteigta paslaugų teikėjui, yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, kaip jis suprantamas pagal šiuos nuostatus, nes lemia papildomą administracinę naštą ir su ja susijusi atsakomybės riziką.**

2. **Jei nacionalinės teisės aktuose, kaip antai nagrinėjamuose pagrindiniuose byloje, numatytas laisvės teikti paslaugas ribojimas yra tik pareiga išskaičiuoti mokestį prie šaltinio, kiek ji lemia papildomą administracinę naštą ir su ja susijusi atsakomybės riziką, tokio ribojimo galima pateisinti bentinybe 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 valstybės narės 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 susijusi atsakomybės riziką, yra pagal SESV 56 straipsnį draudžiamas laisvės teikti paslaugas ribojimas, nesvarbu, ar paslaugų teikėjas nerezidentas Nyderlanduose sumokėtų mokestį gali išskaičiuoti iš mokesčio, kurį**

privalo mokėti valstybėje narėje, kur yra įsteigtas.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.