

Lieta C-290/04

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

pret

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

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

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

Sprieduma kopsavilkums

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2006. gada 3. oktobr? (*)

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

Lieta C?290/04

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

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

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

pret

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel.

EIROPAS KOPIENU TIESA (vispal?ta)

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

?ener?ladvok?ts F. Lež? [P. Léger],

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

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

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

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

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

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

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

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

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

[..]”

4 Šis Līguma 59. pants ir paredzēts:

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

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

5 Minētā Līguma 60. pants ir šāds:

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

Cita starpā pakalpojumi ir:

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

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

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

“Šis Līguma 55. līdz 58. pants attiecas uz visiem šajā nodaļā izskatītajiem jautājumiem.”

Valsts tiesiskais regulējums

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

17 Šim pakalpojumu sniedzējam ir vispārīgs pienākums ienākuma nodokļa dzīšanas procedūras ietvaros iesniegt ienākumu deklarāciju. Tā kā šim pakalpojumu sniedzējam pārskaitītās atlīdzības par dņiekam nav jāveic nodokļa ieturējums tā gšanas vietā, ir izslēgts, ka viņu varētu saukt pie atbildības par to, ka viņš šo ieturējumu nav veicis. Samaksas par dņieku nevar saukt pie atbildības arī tādēļ, ka samaksas kreditors ir par d ienākuma nodokli.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzīga:

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

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

c) Vai EK Līguma 59. un 60. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie tiek pārskatīti, ja atbrvojums no nodokļa, uz kuru Nīderlandē dibinātam atļdzības kreditoram ir tiesības Vācijā saskaņā ar [Vācijas–Nīderlandes] konvenciju, veicot nodokļa ieturjumu ienākuma gēšanas vietā saskaņā ar EStG 50.a panta 4. punktu savienojumā ar EStG 50.d panta 1. punktu, sākotnēji nav ņemts vērā, bet atļauts tikai sekojošajā atbrvojuma vai atmaksas procedūrā un atļdzības parādnieks procesā par to atbildību nav tiesīgs atsaukties uz atbrvojumu no nodokļa, turpretī Vācijas pilsoņu no nodokļa maksāšanas atbrvotie ienākumi nav pakauti nodokļa ieturjumam ienākuma gēšanas vietā un tāpēc arī nevar rasties nekāda atbildība par neieturšanu vai nepietiekamu nodokļa ieturšanu ienākuma gēšanas vietā?

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

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

Par pirmo jautājumu

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par otro jaut?jumu

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

Par treš? jaut?juma a) apakšpunktu

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

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

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

veida ar nodokli apliekamie ienākumi, pamatojoties uz kuriem rezidenti un nerezidenti šajā sakarā atradīs līguma 59. un 60. pantu izstrādātā nolikuma 1. pielikuma 1. daļā noteiktās normas, kas paredz, ka nodokli apliekamie ienākumi ir jānodokļo, ja tie ir saistīti ar profesionālo darbību, kas ir saistīta ar nodokli apliekamajiem ienākumiem. Tādēļ uz tai uzdoto prejudiciālo jautājumu tā atbildēja apstiprinoši, atzīmējot, ka tās valsts nodokļu jomas tiesiskais regulējums, kurā atšķirībā no rezidentiem nerezidentiem tiek liegta iespēja [no apliekamās summas] atskaitīt ar profesionālo darbību saistītos izdevumus, saskaņā ar EK Līguma 59. un 60. pantu ir netieši diskriminājošs pilsonības dēļ. Tomēr tā nav paudusi viedokli par to, kurā aplikšanas ar nodokli posmā ir atskaitīmi pakalpojumu sniedzēja radušies ar profesionālo darbību saistītie izdevumi gadījumā, ja iespējami vairāki posmi.

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

45 *Bundesfinanzhof* tādēļ vēlās uzzināt, vai EEK Līguma 59. un 60. pantam ir pretījas ar tās nodokļu tiesību normas, kurās tiek izslēgta iespēja atskaitīt ar profesionālo darbību saistītos izdevumus no apliekamajiem ienākumiem, kad atlīdzības parādnieks veic nodokļa ieturējumu ienākuma gēšanas vietā, bet nerezidentam tiek dota iespēja aprēķināt nodokli no Vācijas gūtā neto ienākuma procedūrā, kas pēc viena paša Līguma noteikuma ieturējuma gēšanas vietā procedūras, un atgriezt tādējādi iespējamo starpību starp šo summu un ienākuma gēšanas vietā ieturēto.

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

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

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

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

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

Par treš? jaut?juma b) apakšpunktu

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

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

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

Par treš? jaut?juma c) apakšpunktu

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par otro jautājumu un treš? jautājuma d) apakšpunktu

62 Ar šiem jautājumiem *Bundesfinanzhof* b?t?b? v?las uzzin?t, vai EEK l?guma 59. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka to var piem?rot, ja pakalpojumu sa??m?jam, kas uz šo pantu atsaucas, lai izmantotu savas ties?bas uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bu Kopien?, ir dal?bvalsts pilson?ba, tas ir dibin?ts Kopien? un ja vi?a dar?jumu partneris, pakalpojumu sniedz?js, ir dibin?ts cit? Kopienas dal?bvalst?, bet tam ir treš?s valsts pilson?ba.

63 Iepriekš ir j?atg?dina, ka gan, k? jau tika nor?d?ts š? sprieduma 32. punkt?, gan saska?? ar past?v?go judikat?ru EEK l?guma 59. pants pieš?ir ties?bas ne tikai pakalpojumu sniedz?jam, bet ar? šo pakalpojumu sa??m?jam.

64 Ja šaj?s ties?b?s ir ietverta pakalpojumu sa??m?ja br?v?ba v?rsties cit? dal?bvalst? p?c pakalpojuma, netiekot ierobežotam (iepriekš min?tais spriedums liet? *Ciola*, 11. punkts, un 1999. gada 28. oktobra spriedums liet? C?55/98 *Vestergaard*, *Recueil*, l?7641. lpp., 20. punkts), tad t?d? pat veid? no Tiesas judikat?ras izriet, ka pakalpojumu sa??m?jam ir š?s ties?bas pat tad, ja nedz vi?š, nedz ar? pakalpojumu sniedz?js Kopien? nep?rvietoja (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Eurowings Luftverkehr*, 34. punkts; 2003. gada 6. novembra spriedumu liet? C?243/01 *Gambelli u.c.*, *Recueil*, l?13031. lpp., 55. un 57. punkts, un 2004. gada 14. oktobra spriedumu liet? C?36/02 *Omega*, Kr?jums, l?9609. lpp., 25. punkts).

65 Š?ds ir pamata pr?v? apskat?tais gad?jums. Nav pie?emama Lielbrit?nijas vald?bas argument?cija par to, ka *Scorpio* k? pakalpojumu sa??m?jam nav ties?bu izmantot EEK l?guma 59. punkt? paredz?t?s br?v?bas, jo tas nav v?rsies vai m??in?jis v?rsties cit? dal?bvalst? p?c pamata pr?v? min?t? pakalpojuma.

66 Ja no iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka *Scorpio* k? sabiedr?bai EEK l?guma 58. panta 1. punkta izpratn?, kas piel?dzin?ta fiziskai personai, kam ir k?das dal?bvalsts pilson?ba, princip? ir ties?bas saska?? ar EEK l?guma 66. pantu atsaukties uz tam EEK l?guma 59. pant? paredz?taj?m ties?b?m, tad ir j?p?rbauda, vai faktam, ka *Europop* ir cit? dal?bvalst? dibin?ts pakalpojumu sniedz?js un tas ir treš?s valsts pilsonis, nav pret?ji tas, ka *Scorpio* var izmantot min?t?s ties?bas.

67 Šaj? sakar? ir j?atz?st, ka EEK l?gum? ir paredz?ts – t? k? Padome nav izmantojusi min?t? l?guma 59. panta otraj? da?? paredz?to iesp?ju – noteikumi par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu ir piem?rojami tad, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

- pakalpojums j?sniedz Kopien?;
- pakalpojumu sniedz?jam ir j?b?t dal?bvalsts pilson?bai, un tam ir j?b?t dibin?tam k?d? no Kopienas dal?bvalst?m.

68 No t? izriet, ka EEK l?gum? nav paredz?ts, ka min?tos noteikumus sav? lab? var?tu izmantot ar? tie pakalpojumu sniedz?ji, kuriem ir treš?s valsts pilson?ba, pat tad, ja tie b?tu dibin?ti Kopien? un runa b?tu par pakalpojumu sniegšanu Kopienas ietvaros.

69 L?dz ar to uz otro jaut?jumu un treš? jaut?juma d) apakšpunktu ir j?atbild t?d?j?di, ka EEK l?guma 59. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka to nevar piem?rot pakalpojumu sniedz?ja, kam ir treš?s valsts pilson?ba, lab?.

Par ties?šan?s izdevumiem

70 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav

atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

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

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

2) EEK līguma 59. un 60. pants ir interpretējami tādējādi, ka:

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

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.