ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ [*MELCHIOR WATHELET*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 13. februārī [1]

Apvienotās lietas C-53/13 un C-80/13

Strojírny Prostějov a.s. (C-53/13)
pret
Odvolací finanční ředitelství(Krajský soud v Ostravě (Čehijas Republika) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)
un
ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)
pret
Odvolací finanční ředitelství
(*Nejvyšší správní soud* (Čehijas Republika)

lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pakalpojumu sniegšanas brīvība — Darba ņēmēju norīkošana darbā — Ierobežojumi — Šo darbinieku pakalpojumus izmantojošā uzņēmuma veikta ienākuma nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā un iemaksāšana valsts budžetā — Šāda pienākuma neesamība gadījumā, kad darbiniekus ir norīkojis darbā valsts uzņēmums

I – Ievads

1. Šie lūgumi sniegt prejudiciālus nolēmumus ir iesniegti starptautiskas darbaspēka nomas kontekstā un attiecas uz pienākumu Čehijas rezidentam (pakalpojumu saņēmējs) samaksāt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no tādu darbinieku algām, kurus ir norīkojusi darbā citā dalībvalstī reģistrēta pagaidu darba aģentūra (pakalpojumu sniedzējs), kaut gan šis pienākums ir pagaidu darba aģentūrai, ja tā ir Čehijas Republikā rezidējoša sabiedrība.

2. Turklāt, ja aģentūra ir nerezidente, Čehijas likumā ir ieviesta prezumpcija, saskaņā ar kuru, ja šīs pagaidu darba aģentūras nerezidentes rēķinā, ko tā ir izdevusi Čehijas klientam, nav atsevišķi norādīta starpnieka pakalpojuma cena un summa, kuru ir paredzēts izmaksāt darbinieku algās, tiek uzskatīts, ka šī pēdējā minētā summa ir 60 % no kopējās rēķinā iekļautās summas.

3. Pamatlietas ir saistītas ar divām Čehijas sabiedrībām, kuras izmantoja Slovākijas pagaidu darba aģentūru pakalpojumus un neveica Čehijas likumā paredzētos nodokļa ieturējumus ienākumu gūšanas vietā. Čehijas nodokļu iestādes tām adresēja nodokļu pārrēķinu, pieprasot summu, kura tām bija jāietur no darbinieku algām. Tomēr no šo Čehijas sabiedrību viedokļa nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā summa bija iekļauta darba aģentūrām samaksātajā summā. Līdz ar to no nodokļu pārrēķina tām izriet pienākums samaksāt šo summu otrreiz un turklāt vienotās 60 % likmes dēļ no ievērojami lielākas nodokļa bāzes nekā faktiskās darbinieku algas.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

4. Šīs lietas ir par šo tiesību normu saderību ar Savienības tiesībām.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

5. Šie lūgumi sniegt prejudiciālus nolēmumus ir par LESD 18., 45., 49. un 56. panta interpretāciju.

B – *Čehijas tiesības*

6. Saistībā ar pamatlietās uzdotajiem jautājumiem nozīmīgas ir tālāk minētās Likuma Nr. 586/1992 par ienākuma nodokli (turpmāk tekstā – "Likums par ienākuma nodokli"), redakcijā, kas bija piemērojama [lietas] faktu iestāšanās laikā, normas:

"[..]

2. pants

Fizisko personu ienākuma nodokļa maksātāji

1. Fizisko personu ienākuma nodokļa maksātāji ir fiziskās personas (turpmāk tekstā – "nodokļa maksātāji").

2. Nodokļa maksātājiem, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Čehijas Republikā, ir piemērojams nodoklis gan no ienākumiem, kuru izcelsme ir Čehijas Republikā, gan no tiem, kuru izcelsme ir ārvalstī.

3. Nodokļa maksātājiem, kuri nav minēti 2. punktā, vai tiem, kas minēti starptautiskos nolīgumos, nodokli uzliek tikai par Čehijas Republikā gūtajiem ienākumiem (22. pants). Nodokļa maksātāji, kuri uzturas Čehijas Republikā tikai mācību vai ārstēšanās nolūkā, arī maksā nodokli tikai par Čehijas Republikā gūtajiem ienākumiem, pat ja viņu pastāvīgā dzīvesvieta vieta ir Čehijas Republikā.

4. Nodokļa maksātāji, kuru pastāvīgā dzīvesvieta ir Čehijas Republikā, ir tie, kas tajā pavada vismaz 183 dienas kalendārā gada laikā nepārtraukti vai vairākos laika posmos; šajā 183 dienu termiņā tiek ieskaitītas visas iesāktās uzturēšanās dienas. Šī likuma vajadzībām domicils Čehijas Republikā nozīmē vietu, kurā nodokļa maksātājam ir stabila dzīvesvieta, un apstākļi ļauj izsecināt viņa nodomu palikt šajā dzīvesvietā pastāvīgi.

[..]6. pantsIenākumi no algota darba un ar amatu saistītās priekšrocības

[..]

2. Nodokļa maksātājs, kurš gūst ienākumus no algota darba un ar savu amatu saistītas priekšrocības, turpmāk tiks saukts par "darbinieku", un persona, kura maksā ienākumus – par "darba devēju". "Darba devējs" nozīmē arī nodokļa maksātāju, kas minēts 2. panta 2. punktā vai 17. panta 3. punktā, ja darbinieki strādā saskaņā ar tā norādēm, lai arī ienākumi no šī darba, pamatojoties uz līgumiskām attiecībām, tiek maksāti ar ārvalstī reģistrētas vai rezidējošas personas starpniecību. Ņemot vērā citas likuma normas, šādi izmaksāti ienākumi ir jāuzskata par ienākumiem, kurus maksā 2. panta 2. punktā vai 17. panta 3. punktā minētais nodokļa maksātājs. Ja summā, ko darba devējs izmaksā ārvalstī reģistrētai vai rezidējošai personai, ir ietverta arī atlīdzība par starpnieka pakalpojumu, tiek uzskatīts, ka darbinieka ienākumi ir vismaz 60 % no kopējās summas.

[..]

38.c pants

Ārvalstnieki, kuriem ir jāmaksā nodoklis

Persona, kurai ir jāmaksā nodoklis saskaņā ar 38.d, 38.e un 38.h pantu, ir arī 2. panta 3. punktā un 17. panta 4. punktā minētais nodokļa maksātājs, kuram ir pastāvīgs uzņēmums Čehijas Republikā (22. panta 2. punkts) vai kurš tajā nodarbina savus darbiniekus ilgāk nekā 183 dienas, izņemot pakalpojumu nodrošināšanas gadījumā 22. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē [..]. Situācijā, kas minēta 6. panta 2. punkta otrajā un trešajā teikumā, 2. panta 3. punktā un 17. panta 4. punktā minētajam nodokļa maksātājam nav personas, kurai ir jāmaksā nodoklis, statusa."

7. Likuma Nr. 337/1992 par nodokļu administrēšanu (turpmāk tekstā – "Likums par nodokļu administrēšanu") 69. panta ar nosaukumu "Nodokļa ieturēšana" 1. punktā ir paredzēts:

"Nodokļa vai nodokļa garantijas maksājums, kas personai, kurai ir jāmaksā nodoklis, bija jāietur vai jāatskaita, pamatojoties uz nodokļa bāzi, tai ir jāiemaksā nodokļu administrācijai šajā likumā vai īpašā likumā noteiktajā termiņā. Ja šīs summas netiek ieturētas vai iekasētas saskaņā ar fiksēto likmi vai samaksātas noteiktajā termiņā, nodokļu administrācija nosaka, ka maksājamās summas personai, kurai ir jāmaksā nodoklis, ir jāsamaksā tieši. Ja ir attiecīgs pamatojums, nodokļu administrācija var noteikt personai, kurai ir jāmaksā nodoklis, citu termiņu ieturētā nodokļa samaksai; šo lēmumu var apstrīdēt. Ja persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, neveic nodokļa ieturēšanu vai neatskaita nodokli saskaņā ar fiksētu likmi pat noteiktajā vēlākajā termiņā, par pamatu nodokļa aprēķināšanai ir jāuzskata summa, kuru pēc nodokļa ienākumu gūšanas vietā ieturēšanas persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, būtu izmaksājusi nodokļa maksātājam."

8. Čehijas Republikas un Slovākijas Republikas noslēgtās konvencijas ar mērķi novērst nodokļu dubulto uzlikšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokli (turpmāk tekstā – "konvencija nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanai") 14. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Mēnešalga, alga [par nostrādātajām stundām] un citi līdzīgi atlīdzības veidi, ko par darbu saņem konvencijas dalībvalsts rezidents, tiek aplikti ar nodokļiem tikai šajā valstī, ja vien šis darbs netiek veikts otrā konvencijas dalībvalstī. Ja darbs tiek veikts otrā konvencijas dalībvalstī, no šādas nodarbinātības gūtā atlīdzība var tikt aplikta ar nodokli šajā otrā valstī."

III – Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

9. Prasītājas pamatlietā *Strojírny Prostějov a.s.* (turpmāk tekstā – "*Strojírny Prostějov*") un *ACO Industries Tábor s.r.o.* (turpmāk tekstā – "*ACO Industries*") ir Čehijas Republikā reģistrētas sabiedrības, kuras izmantoja pagaidu darba aģentūru, kas ir reģistrētas Slovākijā un veic saimniecisko darbību Čehijas Republikā ar Čehijas Komercreģistrā reģistrētas filiāles starpniecību, pakalpojumus.

10. No lēmumiem par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka attiecīgās darba aģentūras norīkoja savus darbiniekus darbā pie *Strojírny Prostějov* un *ACO Industries* uz noteiktu laiku, kurā šie darbinieki savu darbu veica saskaņā ar *Strojírny Prostějov* un *ACO Industries* norādēm. Pagaidu darba aģentūras tiem rēķinā iekļāva naudas summu, kura bija vienojoties noteikta kā atlīdzība par pagaidu darbaspēka nodrošināšanu. Šī summa tika aprēķināta atbilstoši pie *Strojírny Prostějov* un *ACO Industries* darbā norīkoto darbinieku nostrādāto darba stundu skaitam.

11. *ACO Industries* maksāja pagaidu darba aģentūrai naudas summu 160 Čehijas kronu (CZK) vai CZK 170 (proti, apmēram, EUR 5,85 vai EUR 6,21 pēc pašreizējā valūtas maiņas kursa) apmērā par katru darba stundu, lai gan saskaņā ar to vienošanos darbiniekiem garantētā alga par nostrādāto stundu bija CZK 50 (proti, apmēram EUR 1,82 pēc pašreizējā valūtas maiņas kursa). Starpība CZK 110 un CZK 120 (proti, EUR 4,02 vai EUR 4,38 pēc pašreizējā valūtas maiņas kursa) apmērā bija darba aģentūras bruto ieņēmumi. Lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu lietā C-53/13 šīs skaitliskās detaļas nav norādītas.

12. Kontroles laikā nodokļu iestādes konstatēja, ka *Strojírny Prostějov* un *ACO Industries* nav veikušas darbinieku ienākuma nodokļa avansa maksājumu. Šī iemesla dēļ nodokļu iestādes noteica, ka *Strojírny Prostějov* un *ACO Industries* maksājamā summa ir jāsamaksā tieši.

13. Lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu lietā C-80/13 ir precizēts, ka nodokļu iestādes atbilstoši ar Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punkta beigu daļu ieviestajai prezumpcijai kā nodokļa bāzi ir izmantojušas summu, kas atbilst 60 % no pagaidu darba aģentūru rēķinā iekļautajām summām. Otrā lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu lietā C-53/13 līdzīgs precizējums nav atrodams.

14. Sūdzības, kuras *Strojírny Prostějov* un *ACO Industries* iesniedza kompetentajām nodokļu iestādēm, tika noraidītas. Pēc tam tās cēla prasības Čehijas tiesās, kuras uzskatīja, ka saistībā ar attiecīgajām lietām rodas jautājumi par Savienības tiesību interpretāciju, un nolēma uzdot Tiesai prejudiciālus jautājumus.

15. Lietā C-53/13 *Krajský soud v Ostravě* uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai ar [LESD] 56. un 57. pantu ir liegta tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošana, ar kuru gadījumā, kad uzņēmums (pakalpojuma sniedzējs), kas norīko darbiniekus darbā citā uzņēmumā, ir reģistrēts citas dalībvalsts teritorijā, lietotājuzņēmumam ir noteikts pienākums ieturēt no šo darbinieku ienākumiem atskaitīto ienākuma nodokli un iemaksāt to valsts budžetā, kaut gan, ja pakalpojuma sniedzējs ir reģistrēts Čehijas Republikā, šis pienākums ir pakalpojuma sniedzējam?"

16. Lietā C-80/13 *Nejvyšší správní soud* uzdeva Tiesai šādus trīs prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [LESD] 18., 45., 49. un 56. pantam pretrunā ir tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka vienā dalībvalstī reģistrētam darba devējam ir pienākums veikt nodokļa avansa maksājumus par tādu darbinieku (otras dalībvalsts pilsoņi) ienākumiem, kurus uz laiku ir norīkojusi darbā otrā dalībvalstī reģistrēta pagaidu darba aģentūra ar pirmajā dalībvalstī izveidotas filiāles starpniecību?

2) Vai [LESD] 18., 45., 49. un 56. pantam pretrunā ir tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka darbinieku ienākuma nodokļa aprēķina bāze minētajiem darbiniekiem tiek noteikta saskaņā ar vienotu likmi vismaz 60 % apmērā no pagaidu darba aģentūras rēķinā iekļautās summas gadījumā, kad šajā summā ir ietverta arī atlīdzība par starpnieka pakalpojumu?

3) Ja atbilde uz pirmo vai otro jautājumu ir apstiprinoša, vai tādā situācijā kā izskatāmā ir iespējama iepriekš minēto pamatbrīvību ierobežošana, atsaucoties uz sabiedriskās kārtības, valsts drošības vai sabiedrības veselības, vai arī konkrētajā gadījumā – nodokļu kontroles efektivitātes apsvērumiem?"

IV – Tiesvedība Tiesā

17. Lūgumi sniegt prejudiciālus nolēmumus Tiesai tika iesniegti 2013. gada 30. janvārī lietā C-53/13 un 2013. gada 15. februārī lietā C-80/13. Ar 2013. gada 20. marta nolēmumu Tiesas priekšsēdētājs izdeva rīkojumu abas lietas apvienot.

18. *ACO Industries, Odvolací finanční ředitelství*, Čehijas un Dānijas valdības, kā arī Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. 2013. gada 11. decembrī notika tiesas sēde, kurā Čehijas valdība un Komisija izteica savus mutvārdu apsvērumus.

V – Analīze

19. Ar saviem prejudiciālajiem jautājumiem iesniedzējtiesas uzdod Tiesai vienu un to pašu jautājumu par to, vai tādā dalībvalsts tiesiskajā regulējumā ietvertā tiesību normā kā Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punkts, kurā ir paredzēts, ka šīs dalībvalsts rezidentiem ir pienākums veikt nodokļa maksājumus avansā par to darbinieku ienākumiem, kurus uz laiku darbā pie tiem ir norīkojusi citā dalībvalstī reģistrēta pagaidu darba aģentūra, kaut gan, ja šī darba aģentūra būtu bijusi reģistrēta pirmajā dalībvalstī, šis pienākums būtu bijis attiecīgajai darba aģentūrai, ir ietverts pamatbrīvību ierobežojums un, ja atbilde ir apstiprinoša, vai tas var būt attaisnojams.

A – *Par šajā lietā piemērojamo pamatbrīvību*

20. Es, tāpat kā Komisija, uzskatu, ka ar LESD 18. pantu ieviestais nediskriminācijas princips var jau uzreiz tikt atzīts par nepiemērojamu, jo saskaņā ar Tiesas judikatūru šī panta mērķis ir tikt piemērotam autonomi tikai situācijās, attiecībā uz kurām LESD nav paredzēti specifiski nediskriminācijas noteikumi [2].

21. Līdz ar to ir jānosaka, pie kuras no LESD garantētajām brīvībām pieder attiecīgais valsts tiesiskais regulējums. Lai to izdarītu, ir jāņem vērā attiecīgā valsts tiesību akta mērķis [3].

22. Šajā lietā pienākums veikt nodokļa maksājumus avansā par darbinieku ienākumiem ir pakalpojumu saņēmējam, kas ir Čehijas rezidents, ja pagaidu darba aģentūra ir reģistrēta ārvalstī, kaut gan šis pienākums ir šai pēdējai minētajai, ja tā ir Čehijas Republikas rezidente.

23. Komisija uzskata, ka attiecīgais tiesiskais regulējums būtu jāizvērtē, ņemot vērā pakalpojumu sniegšanas brīvību, jo tā nosaka pagaidu darba aģentūras pienākumus nodokļu jomā, kad tā sniedz pakalpojumus sabiedrībām, kas darbojas Čehijas Republikā, un ņemot vērā brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo tā nosaka nodokli, kurš ir jāmaksā ārvalsts pagaidu darba aģentūrai, kas Čehijas Republikas teritorijā ir izveidojusi filiāli, kuras darbība ir saistīta ar darbinieku norīkošanu darbā.

24. Manuprāt, no Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punkta piemērošanas izrietošās atšķirīgās attieksmes sekas var būt Čehijas rezidentu atturēšana izmantot pagaidu darba aģentūru nerezidenšu pakalpojumus, lai izvairītos no pienākuma veikt nodokļa avansa maksājumus par darbinieku ienākumiem. Tā var arī padarīt grūtāku šo pakalpojumu sniedzēju nerezidentu saimniecisko darbību Čehijas Republikā. Šo iemeslu dēļ tā pieder vienīgi pie pakalpojumu sniegšanas brīvības.

25. Šī tiesiskā regulējuma ietekmes uz aģentūru nerezidenšu uzņēmējdarbības veikšanu Čehijas Republikā iespējamība ir tikai attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma iespējamās ierobežojošās iedarbības uz to pakalpojumu sniegšanu sekas.

2 — Skat. 2011. gada 15. septembra spriedumu lietā C-240/10 *Schulz-Delzers* un *Schulz* (Krājums, I-8531. lpp., 29. punkts).

3 — Skat. 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 31.–33. punkts), 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-452/04 *Fidium Finanz* (Krājums, I-9521. lpp., 34. un 44.–49. punkts), 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 37. un 38. punkts), 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 36. punkts) un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 26.–34. punkts), kā arī 2007. gada 10. maija rīkojumu lietā C-492/04 *Lasertec* (Krājums, I-3775. lpp., 19. punkts).

B – *Par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojuma pastāvēšanu*

1) Lietas dalībnieku argumenti

26. Pēc *ACO Industries* un Komisijas domām, ar Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punktu esot radīts pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, jo, kā norāda *ACO Industries*, ar pienākumu veikt nodokļa avansa maksājumus par darbinieku ienākumiem Čehijas rezidentam, kurš izmanto ārvalsts pagaidu darba aģentūras pakalpojumus, tiek noteikts stingrāks nodokļu režīms nekā tas, kas tiek attiecināts uz Čehijas rezidentu, kurš izmanto pagaidu darba aģentūras rezidentes pakalpojumus.

27. Pēc *ACO Industries* domām, tāpat ir ar valsts tiesību normu, kurā attiecībā uz gadījumu, kad tiek izmantoti pagaidu darba aģentūras nerezidentes pakalpojumi, ir noteikta vienota nodokļa aprēķina bāze 60 % apmērā no pagaidu darba aģentūras rēķinā iekļautās summas, ja rēķinā ir iekļauta arī atlīdzība par starpnieka pakalpojumu, jo tiek prezumēts, ka šī noteiktā likme atbilst darba devēja ienākumiem.

28. *ACO Industries* tātad uzskata, ka pagaidu darba aģentūrai rezidentei nebūtu jāveic īpaši pasākumi, kā, piemēram, rēķinā jānodala darbinieku atlīdzība no viņu transporta izmaksām un citām ar starpnieka pakalpojumu saistītajām administratīvajām izmaksām. Komisija uzskata, ka ar nodokļiem saistītās un administratīvās izmaksas, kas ir jāveic Čehijas pakalpojumu saņēmējam, padara pagaidu darba aģentūru nerezidenšu piedāvātos pakalpojumus mazāk pievilcīgus par tiem, kurus piedāvā Čehijas Republikā rezidējošās aģentūras, un tādējādi ietver pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu. Attiecībā uz vienoto 60 % likmi tā, tāpat kā *ACO Industries*, uzskata, ka tas ir diskriminējošs pasākums, jo tā attiecas tikai uz gadījumiem, kad pakalpojumus sniedz pagaidu darba aģentūras rezidentes.

29. Turpretim, kā norāda *Odvolací finanční ředitelství* un Čehijas un Dānijas valdības, attiecīgais valsts tiesiskais regulējums nav pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums.

30. *Odvolací finanční ředitelství* un Čehijas valdība konkrēti apgalvo, ka ārpus Čehijas Republikas reģistrētās pagaidu darba aģentūras nav ne salīdzināmā situācijā, ne konkurences situācijā ar šajā dalībvalstī reģistrētajām aģentūrām. Turklāt ar norīkoto darbinieku ienākuma nodokļa aprēķināšanu, iekasēšanu un ieturēšanu saistītā organizācija neesot pārmērīgs apgrūtinājums uzņēmumam, kurš izmanto šo darbinieku darbaspēku. Katrā ziņā, kā norāda Čehijas valdība, šī ieturēšana ir atļauta ar konvencijas nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanai 14. panta 1. punktu.

31. Dānijas valdība uzskata, ka šajā lietā nepastāv atšķirīga attieksme attiecībā uz personām, kas ir salīdzināmās situācijās. Kā norāda šī valdība, atbilstošais salīdzinājuma kritērijs ir pagaidu darba aģentūras rezidentes darbā norīkotais darbinieks. Dānijas valdība apgalvo, ka, tā kā no pagaidu darba aģentūras nerezidentes darbā norīkoto darbinieku atlīdzības ieturētais nodoklis nav augstāks par ienākuma nodokli, kas tiek piemērots darba aģentūras rezidentes darbā norīkoto darbinieku atlīdzībai, Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punktā nav paredzēts pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums.

32. Iesniedzējtiesas nostāja ir, ka Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punktā ir ietverts pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, jo tā piemērošanas sekas ir stingrāks nodokļu režīms tiem Čehijas rezidentiem, kuri izmanto pagaidu darba aģentūru nerezidenšu pakalpojumus, nekā tiem, kuri izmanto Čehijas Republikā rezidējošu pagaidu darba aģentūru pakalpojumus.

2) Analīze

33. Tāpat kā *ACO Industries* un Komisija, kā arī iesniedzējtiesas, es uzskatu, ka Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punktā ir ietverts pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums.

34. Tiesa jau ir izvērtējusi vairākas valsts tiesību normas, kurās pakalpojumu saņēmējam rezidentam, kas izmanto pakalpojumu sniedzēja nerezidenta pakalpojumus, ir noteikts pienākums veikt nodokļa ieturējumus ienākumu gūšanas vietā no summām, kuras [pirmajam minētajam ir jāizmaksā pēdējam minētajam]. Lietas dalībnieki min lietas *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, *Truck Center* un *X*; es papildus minēšu lietu Komisija/Beļģija [4].

35. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen* iesniedzējtiesa jautāja, "vai [..] tādas valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļa ieturēšana ienākuma gūšanas vietā ir piemērojama to pakalpojumu sniedzēju atlīdzībai, 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" [5], ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums un, ja tā ir, vai tas var būt attaisnojams.

36. Tiesa konstatēja šīs brīvības ierobežojuma esamību, pamatojoties uz to, ka "pakalpojumu saņēmēja pienākums no pakalpojuma sniedzējam, kas ir citas dalībvalsts rezidents, pārskaitāmās atlīdzības veikt nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā, kā arī tas, ka minētais pakalpojumu saņēmējs attiecīgā gadījumā par to ir atbildīgs, var atturēt tādas sabiedrības kā *Scorpio* vērsties pie pakalpojumu sniedzējiem, kas ir citu dalībvalstu rezidenti" [6].

37. Tiesas spriedums iepriekš minētajā lietā Komisija/Beļģija arī attiecās uz nodokļa ieturēšanu. Komisija lūdza Tiesu konstatēt, ka, nosakot Beļģijas pasūtītājiem un uzņēmējiem, kuri sadarbojas ar Beļģijā reģistrētiem ārvalstu līgumpartneriem, pienākumu ieturēt 15 % no summas, kas jāmaksā par veiktajiem būvdarbiem, un prasot no šiem pašiem pasūtītājiem un uzņēmējiem solidāru atbildību par šādu līgumpartneru nodokļu parādiem, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi tai EKL 49. un 50. pantā (tagad – LESD 56. un 57. pants) paredzētos pienākumus.

38. Tiesa konstatēja pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, jo, pamatojoties uz to, ka, "piemērojot [Beļģijas tiesību aktu], pasūtītājam vai uzņēmējam par labu Beļģijas valsts pārvaldes iestādēm [bija] jāietur summa, kas atbilst 15 % no nereģistrēta pakalpojuma sniedzēja rēķina summas, kuru viņam [varēja] atmaksāt tikai saskaņā ar īpašu administratīvu procedūru, šim pakalpojumu sniedzējam [tika liegta] iespēj[a] daļu no tā ienākumiem saņemt nekavējoties. Neērtības, kādas ieturēšanas pienākums [radīja] pakalpojumu sniedzējiem, kas [nebija] reģistrēti un [neatradās] Beļģijā, līdz ar to [varēja] viņus atturēt no ienākšanas Beļģijas tirgū, lai tur sniegtu pakalpojumus būvniecības nozarē" [7].

39. Tiesa ar šo pašu jautājumu saskārās arī iepriekš minētajā lietā *Truck Center*, kurā iesniedzējtiesa vēlējās uzzināt, vai "dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā no procentiem, kurus sabiedrība, kas ir šīs valsts rezidente, ir pārskaitījusi sabiedrībai, kura ir citas dalībvalsts rezidente, vienlaikus šādu ieturējumu nepiemērojot procentiem, kas ir pārskaitīti sabiedrībai, kura ir pirmās dalībvalsts rezidente" [8], ir saderīgs ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.

4 — Skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (Krājums, I-9461. lpp.), 2006. gada 9. novembra spriedumu lietā C-433/04 Komisija/Beļģija (Krājums, I-10653. lpp.), 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp.) un 2012. gada 18. oktobra spriedumu lietā C-498/10 *X*.

5 — 28. punkts.

6 — Turpat (33. punkts).

7 — Spriedums lietā Komisija/Beļģija (minēts iepriekš, 30. punkts).

8 — 21. punkts.

40. Tiesa lēma, ka, "lai noteiktu, vai šī atšķirīgā attieksme nodokļu jomā ir diskriminējoša, ir jāizpēta, vai attiecībā uz minēto valsts pasākumu attiecīgās sabiedrības ir objektīvi salīdzināmā situācijā" [9]. Tā konstatēja, ka atšķirīgā attieksme konkrētajā gadījumā attiecās uz situācijām, kas nebija objektīvi salīdzināmas, šādu trīs galveno iemeslu dēļ:

— pirmkārt, "*État belge* nostāja gadījumā, kad sabiedrība, kas izmaksā procentus, un sabiedrība, kas saņem procentus, ir reģistrētas Beļģijā, atšķiras no tās nostājas gadījumā, kad sabiedrība, kas ir šīs valsts rezidente, pārskaita procentus sabiedrībai nerezidentei, jo pirmajā gadījumā *État belge* rīkojas kā attiecīgo sabiedrību rezidences valsts, bet otrajā gadījumā – kā valsts, kurā tika izmaksāti procenti" [10];

— otrkārt, "procentiem, kurus sabiedrība rezidente pārskaita citai sabiedrībai rezidentei, un procentiem, kurus sabiedrība rezidente pārskaita sabiedrībai nerezidentei, tiek piemēroti atšķirīgi nodokļi, pamatojoties uz atšķirīgiem juridiskajiem pamatiem", proti, [tas ir] kustamas mantas priekšnodoklis procentu, kurus sabiedrība rezidente pārskaita sabiedrībai nerezidentei, gadījumā un sabiedrību ienākuma nodoklis gadījumā, kad sabiedrība rezidente veic pārskaitījumu citai sabiedrībai rezidentei [11], un, visbeidzot,

— treškārt, tika uzskatīts, ka šīs atšķirīgās sistēmas nodokļu noteikšanā parādīja, ka "attiecībā uz nodokļu iekasēšanu šo sabiedrību situācijas atšķiras[,]" proti, tādējādi, ka "sabiedrības rezidentes, kas saņem procentus, ir tieši pakļautas Beļģijas nodokļu administrācijas kontrolei, pēdējai minētai esot tiesīgai veikt nodokļu piespiedu iekasēšanu", kamēr [uz procentus saņemošajām] sabiedrībām nerezidentēm [šī kontrole neattiecas], un tāpēc, lai iekasētu nodokļus no pēdējām minētajām, ir jāiesaistās to rezidences valsts nodokļu administrācijai [12].

41. Tiesa norādīja, ka "atšķirīgā attieksme, kas izriet no šāda tiesiskā regulējuma nodokļu jomā, ne vienmēr rada priekšrocības sabiedrībām rezidentēm, kas saņem procentus, jo, pirmkārt, [..] no šo sabiedrību pārskaitītajiem procentiem tiek iekasēts sabiedrību ienākuma nodoklis un, otrkārt, kustamas mantas priekšnodokļa, kas tiek iekasēts no procentiem, kuri tiek pārskaitīti sabiedrībai nerezidentei, likme ir nepārprotami zemāka nekā sabiedrību ienākuma nodoklis, kas tiek iekasēts no sabiedrību rezidenšu, kuras saņem procentus, ienākumiem" [13].

42. Tiesa savu analīzi attiecībā uz jautājumu, vai atšķirīgā attieksme ir diskriminējoša [14], noslēdza, sava sprieduma 50. punktā atzīstot, ka minētā atšķirīgā attieksme nav brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

43. Nesen iepriekš minētajā lietā *X* Tiesa izskatīja jautājumu par pakalpojumu sniegšanas brīvības saderību ar Nīderlandes tiesiskajā regulējumā noteikto pienākumu pakalpojumu saņēmējam veikt nodokļa ieturējumu no atlīdzības, kas tiek maksāta citā dalībvalstī reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, kaut gan šāds pienākums nepastāv attiecībā uz atlīdzību, kas tiek maksāta Nīderlandē reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem.

9 — Turpat (36. punkts).
10 — Turpat (42. punkts).
11 — Turpat (43. un 44. punkts).
12 — Turpat (47. un 48. punkts).
13 — Turpat (49. punkts).
14 — Turpat (36. punkts).

44. Tiesa uzskatīja, ka "neatkarīgi no tā, kā nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā [varētu] ietekmēt pakalpojumu sniedzēju nerezidentu nodokļu situāciju, pienākums veikt šādu ieturēšanu tādā ziņā, ka tas nozīmē papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus, pakalpojumu saņēmējiem rezidentiem var padarīt pārrobežu pakalpojumu izmantošanu nepievilcīgāku par pakalpojumu sniedzēju rezidentu pakalpojumu izmantošanu un var atturēt minētos pakalpojumu saņēmējus izmantot pakalpojumu sniedzēju nerezident[u pakalpojumus]" [15].

45. "Šādu secinājumu[,]" turpināja Tiesa, "neatspēko Nīderlandes valdības argumenti, ka pakalpojumu saņēmējam uzliktā papildu administratīvā sloga ietekme, pirmkārt, ir nenozīmīga, jo tas jau ir veicis citus nodokļa ieturējumus ienākumu gūšanas vietā un ieturētās summas pārskaitījis nodokļu iestādei, un, otrkārt, to kompensē pakalpojumu sniedzēja nerezidenta administratīvā sloga atvieglošana, kuram papildus administratīvajiem pienākumiem pret savas reģistrācijas dalībvalsts nodokļu iestādi nav jāveic nodokļu deklarēšana Nīderlandē" [16].

46. Tiesa secināja, ka attiecīgais Nīderlandes tiesiskais regulējums neietver pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu "tādā ziņā, ka tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus" [17].

47. Atšķirīgais secinājums iepriekš minētajā spriedumā lietā *Truck Center*, no vienas puses, un iepriekš minētajos spriedumos lietās *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Komisija/Beļģija un *X*, no otras puses, atspoguļojas šīs lietas dalībnieku nostājā. Faktiski *ACO Industries* vispār neatsaucas uz minēto spriedumu lietā *Truck Center* un Komisija to tikai piemin, kamēr Čehijas un Dānijas valdības, lai pierādītu attiecīgā tiesiskā regulējuma saderību ar Savienības tiesībām, pamatojas galvenokārt uz šo spriedumu.

48. Par ierobežojuma esamību mani pārliecina divi apstākļi. Pirmais apstāklis attiecas uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Truck Center*. Šajā lietā Tiesa secināja, ka ierobežojuma nav, tikai tāpēc, ka tā uzskatīja, ka atšķirīgā attieksme attiecās uz nodokļa maksātājiem, kuri nebija objektīvi salīdzināmās situācijās.

49. Kaut arī es neesmu pārliecināts par trim nesalīdzināmības kritērijiem, kurus šajā spriedumā ir norādījusi Tiesa [18], izskatāmajā lietā pietiek norādīt, ka Čehijas uzņēmumi, kuri izmanto pagaidu darba aģentūru nerezidenšu pakalpojumus, ir salīdzināmā situācijā ar Čehijas uzņēmumiem, kuri izmanto tādus pašus Čehijas Republikā rezidējošu aģentūru pakalpojumus. Tāpat tas ir ar aģentūrām, kuras sniedz šos pakalpojumus, jo Čehijas Republikas un Slovākijas Republikas parakstītās konvencijas nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanai 14. panta 1. punktā ir paredzēts, ka darbā pie Čehijas Republikā rezidējoša klienta norīkotu darbinieku atlīdzībai nodoklis tiks uzlikts Čehijas Republikā neatkarīgi no tā, vai šo [darbaspēka] nodrošināšanu ir veikusi aģentūra rezidente vai nerezidente.

50. Tas, ka Čehijas tiesiskajā regulējumā vienā gadījumā tiek uzskatīts, ka darba devējs ir pakalpojumu sniedzējs, bet otrā gadījumā, ka tas ir pakalpojumu saņēmējs, nekādi nemaina nodokļu situāciju salīdzināmību.

15 — Spriedums lietā *X* (minēts iepriekš, 28. punkts).

16 — Turpat (29. punkts).

17 — Turpat (32. punkts).

18 — Skat. šo secinājumu 39. punktu.

51. Otrais apstāklis, kas veido manu pārliecību, ir garais to Tiesas spriedumu brīvības veikt uzņēmējdarbību vai brīvas kapitāla aprites jomā saraksts, kuros sistemātiski ir ticis uzskatīts, ka nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā veikšana, kas attiecas tikai uz dividendēm, kas tiek izmaksātas uz ārvalstīm, ir jāuzskata par atšķirīgu attieksmi salīdzināmās situācijās (atkarībā no tā, vai runa ir par akcionāriem vai dividendes izmaksājošajām sabiedrībām) un kā tāda – par pamatbrīvības ierobežojumu [19].

C – *Par attaisnojumu*

52. *Nejvyšší správní soud* arī uzdod jautājumu, vai no Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punkta izrietošais pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums var būt attaisnojams. Tā konkrēti min sabiedrisko kārtību, valsts drošību un sabiedrības veselību, kā arī konkrētajā gadījumā – nodokļu kontroles efektivitāti. *Odvolací finanční ředitelství* un Čehijas valdība turklāt min izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu.

53. Attiecībā uz vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti es uzskatu, ka, tāpat kā iepriekš minētajā lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, ir jāuzskata, ka runa ir par vajadzību garantēt ienākuma nodokļa iekasēšanas efektivitāti. Faktiski ienākuma nodokļa ieturēšanas pienākuma mērķis drīzāk ir garantēt nodokļa iekasēšanu, nevis atvieglot nodokļu kontroli.

1) Lietas dalībnieku argumenti

54. Kaut gan *ACO Industries* un Komisija neapstrīd iespēju attaisnot ierobežojumu ar vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles un nodokļa iekasēšanas efektivitāti, tās apšauba, ka Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punktā ir ievērots samērīguma princips. Tās norāda konkrēti uz prezumpcijas, ka darbinieku atlīdzība atbilst 60 % no kopējās rēķina summas, nenoliedzamo raksturu, jo persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, nevar pierādīt, ka faktiskā nodokļa bāze, proti, šo darbinieku faktiskā atlīdzība, ir zemāka par šo procentuālo daļu.

55. *ACO Industries* norāda, ka šī vienotā likme negarantē vienveidīgu nodokļu uzlikšanu, jo tā ir pamatota ar citiem apstākļiem, nevis darbinieku algu, kā, piemēram, ceļa izdevumiem no Slovākijas uz Čehijas Republiku.

56. Turpretim *Odvolací finanční ředitelství*, kā arī Čehijas un Dānijas valdības uzskata, ka Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punkts ir vajadzīgs, jo Čehijas Republika ir ienākumu gūšanas valsts un tāpēc nevar iekasēt nodokli no nodokļa maksātāja, bet ir atkarīga no šī pēdējā minētā rezidences valsts nodokļu iestāžu sadarbības.

57. Šajā ziņā Čehijas valdība uzskata, ka nodokļa ieturēšana ir ļoti efektīvs nodokļa iekasēšanas veids, jo tas ļauj nodokļu administrācijai uzzināt faktu, kas ir izraisījis pakalpojumu sniedzēja nerezidenta nodokļa maksāšanas pienākumu. Turklāt nodokļa iekasēšana no pakalpojumu sniedzēja nerezidenta pēdējam minētajam radītu ievērojamu apgrūtinājumu, jo tam būtu jāiesniedz nodokļu deklarācija svešvalodā un jāiepazīstas ar dalībvalsts, kas nav tā, kurā tas ir reģistrēts, nodokļu sistēmu.

19 — Skat. 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (Krājums, I-11949. lpp., 29. un 30. punkts), 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta* (Krājums, I-9569. lpp., 28. punkts), 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-521/07 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-4873. lpp., 39. punkts), 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 41. punkts), 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-284/09 Komisija/Vācija (Krājums, I-9879. lpp., 51., 72. un 73. punkts) un 2012. gada 10. maija spriedumu apvienotajās lietās no C-338/11 līdz C-347/11 *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (18. punkts). Skat. 2012. gada 18. jūnija rīkojumu lietā C-38/11 *Amorim Energia* (53. un 76.–79. punkts), kā arī 2012. gada 12. jūlija rīkojumu lietā C-384/11 *Tate & Lyle Investments* (21.–25. punkts).

58. Attiecībā uz vienoto 60 % likmi *Nejvyšší správní soud* un Čehijas valdība uzsver, ka tās piemērošana attiecoties tikai uz gadījumu, kad rēķinā ir iekļauta arī atlīdzība par starpnieka pakalpojumu, skaidri nenorādot summu, kura ir paredzēta darbinieku algotajai darbībai.

2) Analīze

a) Sabiedriskā kārtība, valsts drošība un sabiedrības veselība

59. Attaisnojumi, kas ir pamatoti ar sabiedrisko kārtību, valsts drošību un sabiedrības veselību, var jau uzreiz tikt noraidīti. Ne iesniedzējtiesas, ne attiecīgie lietas dalībnieki turklāt nav minējuši pilnīgi nekādus apstākļus, kas varētu šādu attaisnojumu pamatot.

b) Nodokļu kontroles un nodokļa iekasēšanas efektivitāte

60. Tiesa ļoti daudz reižu ir atzinusi, ka vajadzība garantēt fiskālās kontroles un ienākuma nodokļa iekasēšanas efektivitāti ir primārs vispārējo interešu apsvērums, kas var attaisnot tādu mehānismu, kāds ir paredzēts Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punktā.

61. Tā tas it īpaši bija spriedumos lietās *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Komisija/Beļģija, *Santander Asset Management SGIIC* u.c. un *X*[20].

62. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen* Tiesa atzina, ka "ieturēšanas ienākuma gūšanas 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 aplikšanu ar nodokļiem un lai izvairītos no tā, ka attiecīgie ienākumi netiek aplikti ar nodokļiem nedz pakalpojumu sniedzēja mītnes valstī, nedz arī valstī, kur pakalpojumi tiek sniegti. Šajā sakarā jāatgādina, ka laikā, kad radās pamatlietā apskatītie fakti, t.i., 1993. gadā, neviena Kopienu direktīva, nedz arī cits lietas materiālos norādīts tiesību akts neregulēja savstarpējo administratīvo palīdzību attiecībā uz nodokļa parādu iekasēšanu starp [attiecīgajām valstīm]"[21].

63. Ņemot vērā nozīmi, kādu Tiesa ir piešķīrusi tādas direktīvas vai cita tāda tiesību akta neesamībai, kuros būtu regulēta savstarpējā administratīvā palīdzība attiecībā uz nodokļu parādu iekasēšanu, man šķiet patiesi loģiski pieņemt, ka tā nebūtu akceptējusi šo attaisnojumu, ja tāda direktīva vai tāds tiesību akts pastāvētu.

64. Iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Beļģija, piekrītot, ka fiskālās kontroles efektivitāte varētu attaisnot pamatbrīvību izmantošanas ierobežojumu, Tiesa atzina, ka "mazāk ierobežojošs veids nekā [iespējas liegšana] pakalpojumu sniedzējiem nekavējoties saņemt ievērojamu daļu no to ienākumiem būtu sistēmas ieviešana, kas pamatota ar informācijas apmaiņu starp pasūtītājiem un uzņēmējiem, pakalpojumu sniedzējiem un Beļģijas nodokļu administrāciju, ļaujot, piemēram, pasūtītājiem un uzņēmējiem saņemt informāciju par iespējamiem to darījuma partneru nodokļu parādiem vai ieviešot pienākumu informēt Beļģijas nodokļu administrāciju par jebkura līguma noslēgšanu ar nereģistrētiem darījuma partneriem vai jebkuru to sakarā veiktu maksājumu"[22]. Tātad nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā veikšana, ja to piemēro automātiski un beznosacījumu veidā, neļauj ņemt vērā pakalpojumu sniedzēju, kas nav reģistrēti un neatrodas Beļģijā, individuālo situāciju.

20 — Spriedumi lietās *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (minēts iepriekš, 35. punkts), Komisija/Beļģija (minēts iepriekš, 35. punkts), *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (minēts iepriekš, 46. punkts) un *X* (minēts iepriekš, 35. punkts).

21 — 36. punkts.

22 — 39. punkts.

65. Vēl radikālāka bija Tiesas nostāja iepriekš minētajās apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c. Sava sprieduma 49. punktā tā atzina, ka "valsts tiesisko regulējumu pamatlietā tāpat arī nevar attaisnot vajadzība garantēt nodokļu pārbaužu efektivitāti. Patiesībā [..] nodokļu pārbaužu efektivitāte nevar attaisnot tikai un vienīgi nerezidentu aplikšanu ar nodokļiem", kā tas ir Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punkta gadījumā.

66. Šķiet, ka Tiesai bija atšķirīga nostāja iepriekš minētajā lietā *X*, kurā, neņemot vērā Direktīvas 76/308/EEK[23] (tagad aizstāta ar Direktīvu 2008/55/EEK[24]) esamību, Tiesa atzina, ka ieturējumu veikšana nepārsniedz nodokļa iekasēšanas efektivitātes garantēšanai nepieciešamo, pat ņemot vērā ar Direktīvu 76/308 sniegtās savstarpējās palīdzības iespējas saistībā ar nodokļu parādu piedziņu. Tiesa uzskatīja, ka, atsakoties no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā veikšanas, nebūt netiktu novērstas visas formalitātes, kas ir jāpilda pakalpojumu saņēmējam[25].

67. Kā norādīja Tiesa, ja netiktu veikta šāda ieturēšana, attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijai acīmredzot būtu jānosaka pienākums šajā pēdējā minētajā valstī reģistrētajam pakalpojumu saņēmējam deklarēt pakalpojumu sniedzēja nerezidenta veikto pakalpojumu[26]. Turklāt atteikšanās no ieturējuma veikšanas radītu vajadzību iekasēt nodokli no pakalpojumu sniedzēja nerezidenta, tāpēc šim pakalpojumu sniedzējam varētu rasties ievērojams apgrūtinājums, jo tam būtu jāiesniedz nodokļu deklarācija svešvalodā un jāiepazīstas ar dalībvalsts, kas nav tā, kurā tas ir reģistrēts, nodokļu sistēmu[27].

68. Tomēr šis secinājums ir izskaidrojams ar iepriekš minētās lietas *X* konkrētajiem faktiem. Pēdējā minētā bija saistīta ar Nīderlandes rezidentam *X* tiesību aktā noteikto pienākumu veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no summām, kuras tam bija jāmaksā diviem pusprofesionāliem futbola klubiem par divām draudzības spēlēm, kas notika Nīderlandē. Šajā kontekstā un neņemot vērā Direktīvu 76/308, man šķiet loģiski nenoteikt pienākumu ienākumu gūšanas valstij iekasēt nodokli pakalpojumu sniedzēja rezidences valstī, jo šī pēdējā minētā uzturēšanās ienākumu gūšanas valstī nebija ilgāka par dažām dienām vai, ņemot vērā futbola spēļu ilgumu, – pat dažām stundām.

69. Nav iespējams veikt jebkādu salīdzinājumu ar šo lietu, ja, kā norāda *Nejvyšší správní soud*, pagaidu darba aģentūrai Čehijas Republikā ir filiāle, kas ir reģistrēta Čehijas Komercreģistrā. Kā norāda *Nejvyšší správní soud*, filiāles esamības dēļ Čehijas nodokļu administrācija var pieprasīt nodokli tieši no pagaidu darba aģentūras. Filiāles esamība Čehijas Republikā norāda arī uz to, ka pienākums veikt ieturēšanu neradītu pārmērīgas administratīvās izmaksas, tāpat kā pienākumu pārzināt Čehijas tiesību aktus, jo uz filiāli jebkurā gadījumā attiecas gan pienākumi, gan administratīvas un varbūt pat ar nodokļiem saistītas izmaksas (kā, piemēram, pievienotās vērtības nodoklis) šajā valstī.

70. Turklāt pieminēšu, ka, pretēji iepriekš minētajai lietai *X*, šeit aplūkotajām darbībām, proti, darbinieku norīkošanai darbā, šķiet, ir pietiekami stabils raksturs un tā notiek pietiekami bieži, lai ļautu Čehijas nodokļu iestādēm iekasēt nodokli no šīs filiāles.

71. Piebildīšu, ka ar iespēju piemērot Direktīvu 76/308 – kas tagad ir aizstāta ar Direktīvu 2008/55 – vai attiecīgās dalībvalstis saistošu starptautisku konvenciju par nodokļu iekasēšanu būtu jāpietiek, lai izslēgtu tādas tiesību normas kā Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punkts samērīgumu.

23 — Padomes 1976. gada 15. marta Direktīva par savstarpēju palīdzību tādu prasījumu piedziņā, kas radušies no darbībām, kuras ir daļa no Eiropas Lauksaimniecības virzības un garantiju fonda finansēšanas sistēmas, kā arī lauksaimniecības un muitas nodokļu piedziņā (OV L 73, 18. lpp.).

24 — Padomes 2008. gada 26. maija Direktīva par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem pasākumiem (OV L 150, 28. lpp.).

25 — Spriedums lietā *X* (minēts iepriekš, 49. punkts).

26 — Turpat.

27 — Turpat (50. punkts).

72. Runājot par nodokļa iekasēšanu citā dalībvalstī, es pievienošu atsauci uz neseno spriedumu lietā *Sunico* u.c.[28] saistībā ar "karuseļveida" krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, kas bija ļāvusi izvairīties no šī par veiktajām piegādēm maksājamā nodokļa samaksas, radot kaitējumu Anglijas valsts kasei. Tiesa atzina, ka uz prasību, ar kuru dalībvalsts iestāde fiziskajām un juridiskajām personām, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, prasa zaudējumu atlīdzību, lai kompensētu tādas organizētas krāpnieku grupas nodarīto kaitējumu, kuras mērķis ir bijis veikt krāpšanu saistībā ar pirmajā dalībvalstī maksājamo PVN, attiecas Regulas (EK) Nr. 44/2001[29], tā sauktās "regulas Brisele I", piemērošanas joma, tādējādi paverot iespēju izmantot vienkāršotas spriedumu atzīšanas un izpildes civillietās un komerclietās procedūras.

73. Attiecībā uz vienoto 60 % likmi es piekrītu Komisijas viedoklim, saskaņā ar kuru tās piemērošana, neļaujot pakalpojumu saņēmējam pierādīt, ka darbā norīkoto darbinieku saņemtās algas ir zemākas nekā saskaņā ar vienoto likmi aprēķinātā summa, pārsniedz izvirzītā mērķa, kas attiecīgajā gadījumā ir ienākuma nodokļa iekasēšanas efektivitāte, sasniegšanai nepieciešamo.

74. No *Nejvyšší správní soud* iesniegtā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *ACO Industries* un Slovākijas pagaidu darba aģentūra bija vienojušās rēķinā iekļaut pakalpojumu sniegšanu par CZK 160 vai CZK 170 stundā. Tātad saskaņā ar to pašu vienošanos darbiniekiem garantētā alga bija 50 CZK stundā. Tādā gadījumā vienota likmes piemērošana nozīmē, ka ieturēšana tiek veikta, pamatojoties uz saskaņā ar vienotu likmi noteiktu nodokļa bāzi, kas ir gandrīz divreiz lielāka nekā faktiskā nodokļa bāze.

75. Kā rakstīju savu secinājumu lietā *van Caster*[30] 65. punktā, no Tiesas judikatūras[31] skaidri izriet, ka pilnīgs aizliegums, kas traucē nodokļa maksātājiem sniegt nodokļu iestādēm vajadzīgo informāciju, Savienības iekšējā situācijā, ņemot vērā pamatbrīvības, nevar būt attaisnojams.

76. Un, kā norāda *Nejvyšší správní soud*, [tas tā ir] pat tad, ja līguma dalībnieki būtu varējuši izvairīties no noteiktās 60 % likmes, rēķinā nodalot summu, kas atbilst darbinieku algām, no tās, kas atbilst starpnieka pakalpojuma cenai.

77. Līdz ar to es uzskatu, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumi, kas izriet no Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punktā noteiktajiem pienākumiem rezidentiem, kuri izmanto pakalpojumu sniedzēju nerezidentu pakalpojumus, nevar būt attaisnojami ar vajadzību nodrošināt nodokļa iekasēšanas efektivitāti.

c) Cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas

78. Lai attaisnotu nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, kas ir jāveic pakalpojumu saņēmējam, *Odvolací finanční ředitelství* un Čehijas valdība atsaucas arī uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu.

28 — 2013. gada 12. septembra spriedums lietā C-49/12.

29 — Padomes 2000. gada 22. decembra Regula par jurisdikciju un spriedumu [nolēmumu] atzīšanu un izpildi civillietās un komerclietās (OV 2001, L 12, 1. lpp.).

30 — Tiesas izskatīšanā esošā lieta C-326/12.

31 — Skat. 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-254/97 *Baxter* u.c. (*Recueil*, I-4809. lpp., 19. un 20. punkts), 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-39/04 *Laboratoires Fournier* (Krājums, I-2057. lpp., 25. punkts), 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA* (Krājums, I-8251. lpp., 96. punkts), 2009. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-318/07 *Persche* (Krājums, I-359. lpp., 53. punkts), 2011. gada 30. jūnija spriedumu lietā C-262/09 *Meilicke* u.c. (Krājums, I-5669. lpp., 43. un 44. punkts) un 2011. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-493/09 Komisija/Portugāle (Krājums, I-9247. lpp., 46. punkts).

79. *Odvolací finanční ředitelství* uzskata, ka Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punkts ļauj cīnīties pret Čehijas uzņēmumu ļaunprātīgo praksi nomāt ārvalstu darbiniekus, tos nomainot ik pēc 183 dienām, ar mērķi apiet Likuma par ienākuma nodokli 6. panta 2. punkta noteikumus, ar kuriem no nodokļa Čehijas Republikā tiek atbrīvotas algas, ko ārvalsts sabiedrība, kurai nav stabila uzņēmuma Čehijas Republikā, maksā darbiniekiem, kas Čehijas teritorijā nerezidē ilgāk par 183 dienām.

80. Līdzīgi arī Čehijas valdība apgalvo, ka nodokļu iestāžu prakse pierāda, ka ir daudz ar starptautisko darbaspēka nomu saistītu krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas gadījumu, piemēram, kad attiecīgās valsts uzņēmums un ārvalsts pagaidu darba aģentūra apmainās ar darbiniekiem. Čehijas valdība uzsver, ka nodokļu iestādes šos izvairīšanās no nodokļu maksāšanas gadījumus praktiski nekontrolē.

81. Es uzskatu, ka šis attaisnojums ir jānoraida. Faktiski, kaut arī Tiesa patiešām ir atzinusi, ka, lai attaisnotu Līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanas ierobežojumus, var atsaukties uz cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tā arī ir norādījusi, ka vispārēja prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanu nodokļu jomā nevar būt pietiekams attaisnojums pasākumam, kas apdraud Līguma mērķus [32].

82. Šajā gadījumā *Odvolací finanční ředitelství* un Čehijas valdības apgalvojumi paliek diezgan nenoteikti. Turklāt no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem ne mazākajā mērā neizriet, ka šajās lietās, kurās attiecīgajām pagaidu darba aģentūrām Čehijas Republikā ir stabils uzņēmums, notiktu ļaunprātīga rīcība.

VI – Secinājumi

83. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Krajský soud v Ostravě* un *Nejvyšší správní soud* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

LESD 56. pants liedz tādu valsts tiesību aktu, kāds ir Čehijas Likuma Nr. 586/1992 par ienākuma nodokli 6. panta 2. punkts, saskaņā ar kuru Čehijas Republikas rezidentiem, kas izmanto darbiniekus, kurus darbā pie tiem ir norīkojusi citā dalībvalstī rezidējoša pagaidu darba aģentūra, ir jāietur nodoklis no darbinieku algām (saskaņā ar vienotu likmi vismaz 60 % apmērā no pagaidu darba aģentūras rēķinā iekļautās kopējās summas), kaut gan šis pienākums ir pagaidu darba aģentūrai rezidentei.

32 — Skat. 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-7587. lpp., 45. punkts), 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2229. lpp., 27. punkts) un 2006. gada 9. novembra spriedumu lietā Komisija/Beļģija (minēts iepriekš, 35. punkts).