



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 18. oktobrī*

Pakalpojumu sniegšanas brīvība — Ierobežojumi — Nodokļu tiesību akti — Atlīdzības nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā, kas jāveic valstī reģistrētam pakalpojumu saņēmējam no citā dalībvalstī reģistrētam pakalpojumu sniedzējam maksājamas atlīdzības — Šāda pienākuma neesamība, ja pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts tajā pašā dalībvalstī

Lieta C-498/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 24. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 14. oktobrī, tiesvedībā

X NV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumu izpildītājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents), Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 17. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *X NV* vārdā – *F. A. Engelen* un *S. C. W. Douma*, *belastingadviseurs*,
- Nīderlandes valdības vārdā – *B. Koopman* un *C. Wissels*, pārstāvji,
- Beļģijas valdības vārdā – *J.-C. Halleux* un *M. Jacobs*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *J. Möller*, pārstāvji,
- Francijas valdības vārdā – *G. de Bergues* un *N. Rouam*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *S. Fiorentino, avvocato dello Stato*,
 - Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk* un *S. Johannesson*, pārstāves,
 - Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *L. Seeboruth*, pārstāvis,
 - Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *W. Roels*, pārstāvji,
- noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2011. gada 21. decembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 56. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *X NV* (turpmāk tekstā – “*X*”), pusprofesionālu futbola klubu (“*betaaldvoetbalorganisatie*”), kas ir reģistrēts Nīderlandē, un *Staatssecretaris van Financiën* par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā no citā dalībvalstī reģistrētam pakalpojumu sniedzējam izmaksātas atlīdzības.

Atbilstošās tiesību normas

Nīderlandes tiesības

- 3 Saskaņā ar 1964. gada Likuma par atlīdzības nodokli (*Wet op de loonbelasting*, turpmāk tekstā – “*Wet LB 1964*”) 1. pantu:

“Tiešo nodokli, sauktu par “atlīdzības nodokli”, uzliek darbaņēmējiem vai viņu darba devējiem, kuriem jāveic ieturējums, māksliniekiem, profesionāliem sportistiem, ārvalstu sabiedrībām, kā arī citām fiziskām personām, kas norādītas šajā likumā vai atbilstoši šā likuma normām.”
- 4 *Wet LB 1964* 5.b panta 1. un 3. punkta redakcija līdz 2007. gada 1. janvārim bija šāda:

“1. Piemērojot šo likumu un uz tā pamata pieņemtos noteikumus, ar ārvalstu sabiedrību saprot galvenokārt ārpus Nīderlandes dzīvojošu fizisku personu vai reģistrētu juridisku personu grupu, kuru dalībnieki atsevišķi vai kopīgi saskaņā ar īstermiņa līgumu vai īslaicīgi uz cita pamata Nīderlandē uzstājas kā mākslinieki vai profesionāli nodarbojas ar kādu sporta veidu.

[..]

3. Ja ārvalstu sabiedrības dalībnieks uzstājas vai profesionāli nodarbojas ar kādu sporta veidu darba tiesisko attiecību ietvaros ar Nīderlandē neregistrētu personu, kurai jāveic ieturējums, atlīdzības nodoklis ir ieturams saskaņā ar ārvalstu sabiedrībai piemērojamiem noteikumiem.”

5 No 2007. gada 1. janvāra šī panta redakcija ir šāda:

“Piemērojot šo likumu un uz tā pamata pieņemtos noteikumus, ar ārvalstu sabiedrību saprot galvenokārt ārpus Nīderlandes dzīvojošu fizisku personu vai reģistrētu organizāciju grupu, kuru dalībnieki atsevišķi vai kopīgi saskaņā ar īstermiņa līgumu Nīderlandē uzstājas kā mākslinieki vai profesionāli nodarbojas ar kādu sporta veidu, izņemot:

[..]

2. ja atbilstoši ministrijas rīkojumā paredzētajiem noteikumiem tiek atzīts, ka sabiedrībā galvenokārt ietilpst dalībnieki, kas dzīvo vai ir reģistrēti valstī, ar kuru Nīderlandes Karaliste ir noslēgusi Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu, vai ja tie dzīvo vai ir reģistrēti Nīderlandē, Nīderlandes Antiļās vai Arubā.”

6 *Wet LB 1964* 8.a panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ieturējumu attiecībā uz mākslinieku, profesionālu sportistu vai ārvalstu sabiedrību, ja mākslinieciskā vai sporta pakalpojuma pamatā ir īstermiņa līgums, veic:

- a. ja atlīdzība ir saņemta no personas, ar kuru ir vienošanās par māksliniecisko vai sporta pakalpojumu – persona, ar kuru bija vienošanās par māksliniecisko vai sporta pakalpojumu;
- b. ja atlīdzība ir saņemta no trešās personas – šī persona.”

7 *Wet LB 1964* 35.g pantā ir noteikts:

“1. No ārvalstu sabiedrības nodokli iekasē, pamatojoties uz atlīdzību.

2. Ar “atlīdzību” saprot visas ārvalstu sabiedrības par māksliniecisko vai sporta pakalpojumu, kas izpildīts Nīderlandē, saņemtās summas. Atlīdzība ietver izdevumu atlīdzības, kā arī prasījumus pēc zināma laika vai ar nosacījumu saņemt vienu vai vairākus maksājumus vai pakalpojumus.

3. Par atlīdzību neuzskata:

- a. kompensācijas un pakalpojumus saistībā ar dzērieniem un ēdināšanu [..];
- b. ceļa un uzturēšanās izdevumu kompensācijas, izņemot ceļa izdevumus par braucieniem ar vieglo pasažieru transportlīdzekli, kas ir nepieciešamas mākslinieciskā vai sporta pakalpojuma pienācīgai izpildei ar nosacījumu, ka sabiedrība personai, kurai jāveic ieturējums, iesniedz apliecinošos dokumentus un tos uzglabā un tur pieejamus pārbaudei;
- c. pakalpojumus, kuru mērķis ir novērst ceļa un uzturēšanās izdevumus, kuri ir nepieciešami mākslinieciskā vai sporta pakalpojuma pienācīgai izpildei;

[..]

4. Atlīdzībā neietilpst tas, ko atbilstoši inspektora lēmumam var uzskatīt par kompensāciju, kas nav atlīdzības sastāvdaļa (lēmums par izdevumu atlīdzību). Lēmumu par izdevumu atlīdzību inspektors paziņo pēc pieprasījuma, un tas ir pārsūdzams. Sabiedrība vai persona, kurai jāveic ieturējums, pieteikumu iesniedz pirms mākslinieciskā vai sporta pakalpojuma saņemšanas, bet persona, kurai jāveic ieturējums, – ne vēlāk kā vienu mēnesi pēc pakalpojuma saņemšanas. [..]”

8 *Wet LB 1964* 35.h panta 1. punktā ir noteikts, ka maksājamā nodokļa apmērs ir 20 % no atlīdzības.

Konvencija starp Nīderlandes Karalisti un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti

- 9 Nīderlandes Karalistes un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes 1980. gada 7. novembrī noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu ienākuma un īpašuma nodokļa jomā (turpmāk tekstā – “Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu”) 17. pantā ir paredzēts:

“1. Neskarot 14. un 15. panta noteikumus, peļņa vai ienākumi, kurus ligumslēdzējas valsts rezidents gūst par savu personisko darbību citā ligumslēdzējā valstī kā skatuves mākslinieks [...] vai kā sportists, ir apliekami ar nodokli šajā otrajā valstī.

2. Ja peļņa vai ienākumi no darbībām, kuras skatuves mākslinieks vai sportists izpilda personiski, tiek nodoti nevis pašam māksliniekam vai sportistam, bet gan citai personai, šī peļņa vai ienākumi ir apliekami ar nodokli, neskarot 7., 14. un 15. panta noteikumus, ligumslēdzējā valstī, kurā mākslinieka vai sportista darbības ir veiktas.”

- 10 Šīs konvencijas 22. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“Ņemot vērā Apvienotās Karalistes tiesību aktu noteikumus par iespēju atskaitīt ārpus Apvienotās Karalistes samaksāto nodokli no Apvienotajā Karalistē samaksātā nodokļa (noteikumi nedrīkst pārkāpt šo vispārējo principu):

- a. Nīderlandē maksājamo nodokli atbilstoši Nīderlandes tiesību aktiem un saskaņā ar šīs konvencijas noteikumiem vai nu tieši, vai atbilstoši ieturējumam no peļņas, ienākumiem vai kapitāla pieauguma, kas iegūts Nīderlandē (izņemot dividenžu gadījumā nodokli no peļņas, no kuras dividendes izmaksātas), var atskaitīt no Apvienotajā Karalistē aprēķinātā nodokļa par to pašu peļņu, ienākumiem vai kapitāla pieaugumu, par kuru aprēķināts Nīderlandes nodoklis;

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 11 *X* attiecīgi 2002. gada jūlijā un 2004. gada martā ar diviem Apvienotajā Karalistē reģistrētiem pusprofesionāliem futbola klubiem vienojās par draudzības spēlēm. Šīs spēles notika attiecīgi 2002. gada augustā un 2004. gada augustā Nīderlandē.
- 12 *X* par šīm spēlēm šiem klubiem samaksāja attiecīgi EUR 133 000 un EUR 50 000. Minētie klubi neizmaksāja šīs summas saviem spēlētājiem.
- 13 Tā kā par minētajām summām netika ieturēts un samaksāts atlīdzības nodoklis, attiecībā uz *X* tika veikts atlīdzības nodokļa pārrēķins un piedziņa attiecīgi EUR 26 050 un EUR 9450 apmērā, kas atbilst 20 % no šīm summām pēc konkrētu izmaksu atskaitīšanas.
- 14 *Rechtbank te 's-Gravenhage* [Hāgas tiesa], kas pirmajā instancē izskatīja *X* prasību par lēmumiem par šo pārrēķinu un piedziņu, atcēla gan šos lēmumus, gan minēto pārrēķinu un piedziņu.
- 15 Pamatojoties uz *Staatssecretaris van Financiën* [valsts sekretāra finanšu lietās] apelācijas sūdzību, *Gerechtshof te 's-Gravenhage* [Hāgas apelācijas tiesa] ar 2008. gada 1. decembra spriedumu atcēla šos *Rechtbank te 's-Gravenhage* spriedumus.
- 16 Uzskatot, ka Nīderlandes tiesiskais regulējums rada neattaisnojamu ierobežojumu LESD 56. panta izpratnē, *X* iesniedza *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajā tiesā] kasācijas sūdzību par *Gerechtshof te 's-Gravenhage* spriedumu.

- 17 Šajos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- 1) Vai LESD 56. pants ir interpretējams tādējādi, ka pastāv pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kad tāda pakalpojumu saņēmējam, ko sniedz citā dalībvalstī reģistrēts pakalpojumu sniedzējs, saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību aktiem, kurā atrodas pakalpojumu saņēmējs un kurā tiek sniegts pakalpojums, ir pienākums samaksāt nodokļus par atlīdzību, kas tam ir jāmaksā par šo pakalpojumu, ja šāds nodokļa ieturēšanas pienākums nepastāv gadījumā, ja pakalpojumu sniedzējs atrodas tajā pašā dalībvalstī, kur pakalpojumu saņēmējs?
 - 2) a) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir tāda, ka tiesību norma, kurā paredzēts, ka pakalpojumu sniedzējam ir jāietur nodoklis, rada pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, vai šādu ierobežojumu var attaisnot ar vajadzību nodrošināt nodokļu uzlikšanu un piedziņu no ārvalstu sabiedrībām, kuras Nīderlandē uzturas tikai īsu brīdi un ir grūti kontrolējamas, kas padara problemātisku Nīderlandei piešķirtās nodokļu piekritības izmantošanu?
b) Vai tādā gadījumā ir nozīme tam, ka tiesību normā vēlāk attiecībā uz tādām situācijām kā šajā lietā ir izdarīti grozījumi tādā ziņā, ka ir notikusi vienpusēja atteikšanās no nodokļa iekasēšanas, jo tā neesot bijusi vienkārši un efektīvi izpildāma?
 - 3) Vai tiesību norma pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, ņemot vērā abpusējas palīdzības iespējas nodokļu iekasēšanā, kādas it īpaši ir paredzētas [Padomes 1976. gada 15. marta] Direktīvā 76/308/EEK [par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā attiecībā uz zināmiem nodokļiem un citiem pasākumiem (OV L 73, 18. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīvu 2001/44/EK (OV L 175, 17. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 76/308”)]?
 - 4) Vai, lai atbildētu uz iepriekš minētajiem jautājumiem, nozīme ir tam, vai nodokļus, kas maksājami par atlīdzību dalībvalstī, kurā atrodas pakalpojumu saņēmējs, var atskaitīt no nodokļa, kas ir maksājams par atlīdzību šajā otrā dalībvalstī?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 18 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. it īpaši 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 36. punkts; 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā *C-379/05 Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 16. punkts, un 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā *C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Krājums, I-5145. lpp., 24. punkts).

Par pirmo jautājumu

- 19 Pirmajā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 56. pants ir interpretējams tādējādi, ka pakalpojuma saņēmējam saskaņā ar dalībvalsts tiesisko regulējumu uzliktais pienākums veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā no atlīdzības, kas izmaksāta citās dalībvalstīs reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, lai gan attiecībā uz atlīdzību, kas izmaksāta attiecīgajā dalībvalstī reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, šāds pienākums nepastāv, ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums šīs tiesību normas izpratnē.
- 20 Uzreiz ir jānorāda, ka LESD 56. pants nepieļauj tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku par pakalpojumu sniegšanu dalībvalsts teritorijā (skat. it īpaši 2009. gada 11. jūnija spriedumu apvienotajās lietās *C-155/08* un *C-157/08 X* un *Passenheim-van Schoot*, Krājums, I-5093. lpp., 32. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 21 Saskaņā ar Tiesas judikatūru LESD 56. pants aizliedz jebkādus pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus, kas noteikti tādēļ, ka pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kurā tiek sniegts pakalpojums (skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā *C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Krājums, I-9461. lpp., 31. punkts, un 2007. gada 15. februāra spriedumu lietā *C-345/04 Centro Equestre da Lezíria Grande*, Krājums, I-1425. lpp., 20. punkts).
- 22 Valsts pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu, ir uzskatāmi par ierobežojumiem pakalpojumu sniegšanas brīvībai (skat. it īpaši 2008. gada 4. decembra spriedumu lietā *C-330/07 Jobra*, Krājums, I-9099. lpp., 19. punkts, un 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā *C-287/10 Tankreederei I*, Krājums, I-14233. lpp., 15. punkts).
- 23 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EKL 56. pantā ir paredzētas tiesības ne tikai pakalpojumu sniedzējam pašam, bet arī minēto pakalpojumu saņēmējam (skat. 1999. gada 26. oktobra spriedumu lietā *C-294/97 Eurowings Luftverkehr, Recueil*, I-7447. lpp., 34. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, 32. punkts, kā arī 2010. gada 1. jūlija spriedumu lietā *C-233/09 Dijkman un Dijkman-Lavaleije*, Krājums, I-6645. lpp., 24. punkts).
- 24 Nīderlandes Karaliste pakalpojumu saņēmējiem, kuri sporta jomā izmanto pakalpojumu sniedzējus nerezidentus, uzliek pienākumu veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā ar minimālo likmi 20 % no atlīdzības, kas izmaksāta minētajiem pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem. Savukārt pakalpojumu sniedzēja rezidenta gadījumā attiecīgajam pakalpojumu saņēmējam šāda pienākuma nav.
- 25 Šajā ziņā valdības, kuras ir iesniegušas apsvērumus Tiesai, norāda uz 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā *C-282/07 Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp.) un apgalvo, ka atšķirīga attieksme pret atlīdzību, ko izmaksā pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem, un atlīdzību, ko izmaksā pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem, ir izskaidrojama ar to, ka nodokļu maksātājiem, kuri atrodas atšķirīgās situācijās, tiek piemērotas divas atšķirīgas nodokļa iekasēšanas metodes. Lai gan no atlīdzības, kas tiek izmaksāta Nīderlandē reģistrētam pakalpojumu sniedzējam, netiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, no šī pakalpojumu sniedzēja paša tiek tieši iekasēts Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodoklis vai attiecīgajā gadījumā Nīderlandes iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nepieciešamība piemērot dažādas nodokļa iekasēšanas metodes ir izskaidrojama ar Nīderlandes Karalistes atšķirīgo stāvokli saistībā ar pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem, kuri ir tieši pakļauti Nīderlandes nodokļu iestāžu kontrolei, un saistībā ar pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem, kuriem šī dalībvalsts ir ienākumu gūšanas valsts un tāpēc tā nevar vienkārši konstatēt un piedzīt nodokļu maksātāja nodokļu parādus, jo ir atkarīga no sadarbības starp nodokļu maksātāja dzīvesvietas valsts nodokļu iestādēm.
- 26 Protams, Tiesa jau ir atzinusi, ka personām, kas saņem ienākumus no kapitāla, tiek piemērotas atšķirīgas nodokļu iekasēšanas metodes atkarībā no tā, vai tās ir rezidentes vai nerezidentes; šī atšķirīgā attieksme attiecas uz objektīvi nesalīdzināmām situācijām (iepriekš minētais spriedums lietā *Truck Center*, 41. punkts). Tā kā šī atšķirīgā situācija turklāt obligāti nerada priekšrocības rezidentiem, Tiesa ir nospriedusi, ka tā nav uzskatāma par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu (iepriekš minētais spriedums lietā *Truck Center*, 49. un 50. punkts).
- 27 Tomēr, kā ģenerāladvokāte ir norādījusi savu secinājumu 32. punktā, pakalpojumu sniedzējs un saņēmējs ir divi atšķirīgi tiesību subjekti, kuriem katram ir savas intereses un katrs pats par sevi var atsaukties uz pakalpojumu sniegšanas brīvību, ja to tiesības ir aizskartas.
- 28 Jākonstatē, ka neatkarīgi no tā, kā nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā var 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 sniedzējus nerezidentus.

- 29 Šādu secinājumu 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.
- 30 Šajā ziņā pietiek atgādināt, ka LESD ir aizliegti pat niecīgi vai nelieli pamatbrīvības ierobežojumi (šajā ziņā skat. 2000. gada 15. februāra spriedumu lietā C-34/98 Komisija/Francijs, *Recueil*, I-995. lpp., 49. punkts; 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *Lasteyrie du Saillant*, *Recueil*, I-2409. lpp., 43. punkts; 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Krājums, I-11949. lpp., 50. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, 42. punkts).
- 31 Turklāt saskaņā ar Tiesas judikatūru pamatbrīvībai pretējs nelabvēlīgs nodokļu režīms nevar tikt uzskatīts par saderīgu ar Savienības tiesībām tāpēc, ka ir citas priekšrocības, pieņemot, ka tādas pastāv (šajā ziņā skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 61. punkts, kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Amurta*, 75. punkts, un lietā *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, 41. punkts).
- 32 Tādējādi ir jāuzskata, ka pakalpojumu saņēmējam uzliktais pienākums veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā no pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem izmaksātās atlīdzības, kaut gan tāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā netiek piemērots atlīdzībai, kas izmaksāta pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem, ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums tādā ziņā, ka tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus.
- 33 Kā ģenerālvokāte ir norādījusi savu secinājumu 39. punktā, šis secinājums neietekmē atbildi uz jautājumu, kas, starp citu, nav šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets, vai tāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā kā pamatlietā arī ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums gadījumā, ja tā dēļ pakalpojumu sniegšana, ko veic pakalpojumu sniedzējs nerezidents, ir pakļauta lielākai nodokļu nastai par to, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, ko veic pakalpojumu sniedzējs rezidents. Ciktāl tāds ieturējums var ietekmēt attiecīgā pakalpojuma sniegšanas izmaksas, tas varētu atturēt gan pakalpojuma sniedzēju nerezidentu sniegt šo pakalpojumu, gan pakalpojuma saņēmēju izmantot tādu pakalpojuma sniedzēju.
- 34 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojuma saņēmējam saskaņā ar dalībvalsts tiesisko regulējumu uzliktais pienākums veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā no atlīdzības, kas izmaksāta citā dalībvalstī reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, lai gan attiecībā uz atlīdzību, kas izmaksāta attiecīgajā dalībvalstī reģistrētajiem pakalpojumu sniedzējiem, šāds pienākums nepastāv, ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums šīs tiesību normas izpratnē tādā ziņā, ka tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus.

Par otro un trešo jautājumu

- 35 Otrajā un trešajā jautājumā, kuri ir jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kuru ietver tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, var tikt attaisnots ar nepieciešamību nodrošināt efektīvu nodokļa piedziņu un nepārsniedz šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo, pat ņemot vērā Direktīvā 76/308 paredzētās abpusējas palīdzības iespējas nodokļu iekasēšanā. Turklāt šī tiesa jautā, vai ir jāņem vērā tas, ka minētajā valsts tiesiskajā regulējumā ir tikuši izdarīti grozījumi un Nīderlandes Karaliste ir atteikusies no tādas nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā kā pamatlietā.

- 36 Kā izriet no pastāvīgās judikatūras – pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums ir pieļaujams vienīgi tad, ja to attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi. Tāpat līdzīgā gadījumā ar šī ierobežojuma piemērošanu ir jāgarantē, ka tiek īstenots sasniedzamais mērķis un ka ar to netiek pārsniegts tas, kas vajadzīgs šī mērķa sasniegšanai (iepriekš minētais spriedums lietā *Tankreederei I*, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka dalībvalsts pieņemto noteikumu nepieciešamība un samērīgums nav izslēgti tikai tāpēc vien, ka minētā valsts ir izvēlējusies tādu aizsardzības sistēmu, kas atšķiras no kādas citas dalībvalsts ieviestās sistēmas (skat. 2004. gada 14. oktobra spriedumu lietā *C-36/02 Omega*, Krājums, I-9609. lpp., 38. punkts), un šie noteikumi ir jāvērtē tikai atkarībā no attiecīgo dalībvalstu iestāžu izvirzītajiem mērķiem un no aizsardzības līmeņa, kuru tās paredzējušas ieviest (šajā ziņā skat. 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā *C-124/97 Läärä u.c.*, *Recueil*, I-6067. lpp., 36. punkts; 1999. gada 21. oktobra spriedumu lietā *C-67/98 Zenatti*, *Recueil*, I-7289. lpp., 34. punkts, kā arī 2003. gada 11. septembra spriedumu lietā *C-6/01 Anomar u.c.*, *Recueil*, I-8621. lpp., 80. punkts).
- 38 No tā pēc analogijas izriet, ka dalībvalsts vēlāka atteikšanās no pasākuma piemērošanas nevar būt noteicoša nedz attiecībā uz tā piemērotību izvirzītā mērķa sasniegšanai, nedz tā samērīgumu, kas ir jāvērtē tikai saistībā ar izvirzīto mērķi.
- 39 Tiesa jau ir nospriedusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti ir primārs vispārējo interešu apsvērums, kas var attaisnot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu. Tiesa ir uzskatījusi, ka ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā procedūra un atbildības režīms kā tās garantija ir likumīgs un piemērots līdzeklis, lai nodrošinātu tādas personas, kas reģistrēta 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, kurā pakalpojumi tiek sniegti (iepriekš minētais spriedums lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, 36. punkts).
- 40 Tiesai apsvērumus iesniegušās valdības norāda, ka šāds attaisnojums ir jāpieļauj attiecībā uz pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu.
- 41 Nīderlandes valdība īpaši paskaidro, ka pamatlietā aplūkotais nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā tika ieviests pēc tam, kad nodokļu administrācija konstatēja, ka sistēma, kuras pamatā bija katram pakalpojuma sniedzējam nerezidentam individuāli nosūtīti paziņojumi par nodokli, ir izrādījusies neefektīva grūtību un administratīvā sloga dēļ, kuru tāda sistēma radīja minētajiem pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem, kā arī administrācijai. Nīderlandes valdība uzskata, ka nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā no sporta klubiem izmaksātās atlīdzības, no kuras ir atskaitīti atbilstoši izdevumi, ļauj spēlētāju ienākumus aplikēt ar nodokli tā, ka tas ir vienkāršāk un efektīvāk gan spēlētājiem, gan administrācijai.
- 42 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka tādu pakalpojumu sniedzēju gadījumā, kuri sniedz neregulārus pakalpojumus citā dalībvalstī, kas nav tā pati dalībvalsts, kurā tie ir reģistrēti un kurā tie paliek tikai neilgu laiku, nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā ir piemērots līdzeklis efektīvas maksājamā nodokļa piedziņas nodrošināšanai.
- 43 Vēl ir jāpārbauda, vai šis pasākums nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu efektīvu maksājamā nodokļa piedziņu, it īpaši ņemot vērā Direktīvā 76/308 paredzētās abpusējas palīdzības iespējas nodokļu iekasēšanā.
- 44 Direktīvā 76/308 ir noteikti kopīgi noteikumi par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem nodokļiem un noteiktiem maksājumiem un nodevām (2010. gada 14. janvāra spriedums lietā *C-233/08 Kyrian*, Krājums, I-177. lpp., 34. punkts). Saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem

dalībvalsts var lūgt citas dalībvalsts palīdzību saistībā ar ienākuma nodokļa piedziņu, kas ir jāmaksā nodokļu maksātājam šīs otrās dalībvalsts rezidentam (skat. 2006. gada 9. novembra spriedumu lietā C-520/04 *Turpeinen*, Krājums, I-10685. lpp., 37. punkts).

- 45 No Direktīvas 76/308 preambulas pirmā līdz trešā apsvēruma izriet, ka tās mērķis ir atcelt šķēršļus kopējā tirgus izveidei un darbībai, kas izriet no tā, ka valstu noteikumi muitas nodokļu piedziņas jomā ir piemērojami tikai attiecīgās valsts teritorijā.
- 46 Tādējādi Direktīvā 76/308 ir paredzēti tādi palīdzības pasākumu veidi kā piedziņai noderīgas informācijas paziņošana, dokumentu paziņošana adresātam, kā arī tādu prasījumu piedziņa, par kuriem sastādīts dokuments, kas atļauj piedziņas izpildi.
- 47 Ar Direktīvu 2001/44 panāktajai Direktīvas 76/308 piemērošanas jomas attiecināšanai arī uz ienākuma nodokļu parādu prasījumiem, kā izriet no Direktīvas [2001/44] preambulas 1.-3. apsvēruma, ir jānodrošina “iekšējā tirgus [...] fiskāl[ā] neitralitāt[e]” un jāaizsargā tostarp dalībvalstu finansiālās intereses, ņemot vērā nodokļu krāpniecības attīstību (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-338/01 *Komisija/Padome, Recueil*, I-4829. lpp., 68. punkts). Lai gan Direktīvā 2001/44 ir veikta zināma valstu noteikumu tuvināšana nodokļu jomā, jo ar to visām dalībvalstīm tiek uzlikts pienākums prasījumus no citām dalībvalstīm aplūkot kā valsts prasījumus (iepriekš minētais spriedums lietā *Komisija/Padome*, 75. punkts), tās nolūks, kā ģenerāladvokāte ir norādījusi savu secinājumu 53. punktā, nav aizstāt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā kā nodokļa iekasēšanas metodi.
- 48 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka atteikšanās no nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā un savstarpējās palīdzības veidu izmantošana, protams, ļautu novērst pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, kas pakalpojumu saņēmējam radies pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma dēļ.
- 49 Tomēr šāda atteikšanās nebūt neizslēdz visas formalitātes, kas ir jākārtos pakalpojumu saņēmējam. Kā norāda dažas Tiesai apsvērumus iesniegušās valdības, nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā ļauj nodokļu administrācijai uzzināt par pakalpojumu sniedzēja nerezidenta maksājama nodokļa iekasējamības gadījumu. Ja tāda nodokļa ieturēšana nenotiktu, attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijai acīmredzot būtu jānosaka pienākums šajā valstī reģistrētajam pakalpojumu saņēmējam paziņot par pakalpojumu sniedzēja nerezidenta sniegtu pakalpojumu.
- 50 Turklāt atteikšanās no nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā radītu nepieciešamību iekasēt nodokli no pakalpojumu sniedzēja nerezidenta, kas tāpēc, kā savu secinājumu 58. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, šim pakalpojumu sniedzējam varētu radīt nozīmīgu apgrūtinājumu, jo tam būtu jāiesniedz nodokļu deklarācija svešvalodā un jāorientējas tādas dalībvalsts nodokļu sistēmā, kas nav tā pati dalībvalstis, kurā pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts. Tas pakalpojumu sniedzēju nerezidentu varētu atturēt no pakalpojuma sniegšanas attiecīgajā dalībvalstī un galu galā pakalpojumu saņēmējam varētu būt pat vēl sarežģītāk izmantot pakalpojumu no tādas dalībvalsts, kas nav tā pati dalībvalsts, kurā tas ir reģistrēts.
- 51 Tāpat tāda tieša iekasēšana no pakalpojumu sniedzēja nerezidenta radītu ievērojamu administratīvo slogu arī nodokļu iestādēm, kurām ir pakļauts pakalpojumu saņēmējs, daudzo atsevišķi sniegto pakalpojumu dēļ.
- 52 Ņemot vērā visus šos apsvērumus, kā savu secinājumu 59. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, ir jākonstatē, ka tieša nodokļa iekasēšana no pakalpojumu sniedzēja nerezidenta nebūt nav mazāk ierobežojošs līdzeklis par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā.
- 53 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka, ciktāl pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kuru ietver tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, izriet no pienākuma veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, tādā ziņā, ka tas nozīmē papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus, šo ierobežojumu var attaisnot ar nepieciešamību

nodrošināt efektīvu nodokļa piedziņu un tas nepārsniedz šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo, pat ņemot vērā Direktīvā 76/308 paredzētās abpusējas palīdzības iespējas nodokļu iekasēšanā. Vēlāka atteikšanās no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā nevar būt noteicoša nedz attiecībā uz tā piemērotību izvirzītā mērķa sasniegšanai, nedz tā samērīgumu, kas ir jāvērtē tikai saistībā ar izvirzīto mērķi.

Par ceturto jautājumu

- 54 Uzdodot ceturto jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai, izvērtējot, vai pakalpojumu saņēmēja pienākums veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, tādā ziņā, ka tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus, ir ar LESD 56. pantu aizliegts pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, ir būtiski zināt, vai pakalpojumu sniedzējs nerezidents var Nīderlandē ieturēto nodokli atskaitīt no nodokļa, kas ir jāmaksā tā reģistrācijas dalībvalstī.
- 55 Kā ir norādīts šā sprieduma 28. punktā, pienākums veikt šādu ieturēšanu pakalpojumu saņēmējiem rezidentiem var padarīt pārrobežu pakalpojumus izmantošanu nepievilcīgāku par pakalpojumu sniedzēju rezidentu pakalpojumu izmantošanu un var atturēt minētos pakalpojumu saņēmējus izmantot pakalpojumu sniedzējus nerezidentus neatkarīgi no tā, kā nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā varētu ietekmēt pakalpojumu sniedzēju nerezidentu nodokļu situāciju.
- 56 Tādējādi pakalpojumu sniedzēja nodokļu režīmam dalībvalstī, kurā tas ir reģistrēts, nav nekādas nozīmes, izvērtējot, vai pakalpojumu saņēmēja pienākums veikt minēto nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā ir ar LESD 56. pantu aizliegts pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums.
- 57 Tāpēc uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka, izvērtējot, vai pakalpojumu saņēmēja pienākums veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā tādā ziņā, ka tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus, ir ar LESD 56. pantu aizliegts pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, tam nav nozīmes, vai pakalpojumu sniedzējs nerezidents Nīderlandē ieturēto nodokli var atskaitīt no nodokļa, kas ir jāmaksā tā reģistrācijas dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 58 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) **LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojuma saņēmējam saskaņā ar dalībvalsts tiesisko regulējumu uzliktais pienākums veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā no atlīdzības, kas izmaksāta citā dalībvalstī reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, lai gan attiecībā uz atlīdzību, kas izmaksāta attiecīgajā dalībvalstī reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, šāds pienākums nepastāv, ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums šīs tiesību normas izpratnē tādā ziņā, ka tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus;**
- 2) **ciktāl pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kuru ietver tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, izriet no pienākuma veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā tādā ziņā, ka tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus, šo ierobežojumu var attaisnot ar nepieciešamību nodrošināt efektīvu nodokļa piedziņu un tas nepārsniedz šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo, pat ņemot vērā Padomes 1976. gada 15. marta Direktīvā 76/308/EEK par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā attiecībā uz zināmiem nodokļiem un citiem pasākumiem, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes**

2001. gada 15. jūnija Direktīvu 2001/44/EK, paredzētās abpusējas palīdzības iespējas nodokļu iekasēšanā. Vēlāka atteikšanās no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā nevar būt noteicoša nedz attiecībā uz tā piemērotību izvirzītā mērķa sasniegšanai, nedz tā samērīgumu, kas ir jāvērtē tikai saistībā ar izvirzīto mērķi;

- 3) izvērtējot, vai pakalpojumu saņēmēja pienākums veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā tādā ziņā, ka tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus, ir ar LESD 56. pantu aizliegts pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, tam nav nozīmes, vai pakalpojumu sniedzējs nerezidents Nīderlandē ieturēto nodokli var atskaitīt no nodokļa, kas ir jāmaksā tā reģistrācijas dalībvalstī.

[Paraksti]