



## Judikatūras krājums

GENERĀLADVOKĀTA DŽOVANNI PITRUCELLAS  
[GIOVANNI PITRUZZELLA]

SECINĀJUMI,  
sniegti 2023. gada 19. janvārī<sup>1</sup>

**Lieta C-461/21**

***SC Cartrans Preda SRL***

**pret**

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a  
Finanțelor Publice Prahova***

(*Tribunalul Prahova* (Prahovas apgabaltiesa, Rumānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pakalpojumu sniegšanas brīvība – LESD 56. un 57. pants – Jēdziens “pakalpojums” – PVN atgūšana vairākās dalībvalstīs, ko veic pakalpojumu sniedzējs nerezidents – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Atlīdzības nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā, kas jāveic pakalpojumu saņēmējam rezidentam no pakalpojumu sniedzējam nerezidentam maksājamas atlīdzības – Attaisnošanas pamati

1. Šajā lietā Tiesai atkal tiek lūgts pievērsties jautājumam par valsts tiesiskā regulējuma – kurā ir paredzēts aplikt ar nodokli pakalpojumu sniedzējus nerezidentus, piemērojot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no atlīdzībām, kuras ir samaksājis pakalpojumu saņēmējs rezidents, – atbilstību Savienības tiesību normām pakalpojumu sniegšanas brīvības jomā.

2. Šīs lietas pamatā ir strīds starp Rumānijas uzņēmumu *SC Cartrans Preda SRL* (turpmāk tekstā – “*Cartrans Preda*”) un Rumānijas nodokļu iestādēm saistībā ar paziņojumu par nodokļu uzrēķinu, kuru minētās iestādes nosūtīja šim uzņēmumam. Ar minēto paziņojumu par nodokļu uzrēķinu Rumānijas iestādes uzlika *Cartrans Preda* pienākumu samaksāt, pirmkārt, papildu summu kā PVN saistībā ar preču, kuras ir paredzētas importēšanai Rumānijā, pārvadāšanas pakalpojumiem un, otrkārt, summu saistībā ar nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā kā nodokli par nerezidentu gūtiem ienākumiem. Rumānijas iestāžu skatījumā, *Cartrans Preda* vajadzēja ieturēt šo summu no atlīdzībām, kuras tas samaksāja Dānijas uzņēmumam, ar ko bija noslēdzis līgumu par PVN un akcīzes nodokļu atgūšanu vairākās dalībvalstīs.

3. Ievērojot Tiesas lūgumu, šajos secinājumos analizēšu prejudiciālos jautājumus, kurus iesniedzējtiesa ir uzdevusi saistībā ar *Cartrans Preda* apstrīdētā paziņojuma par nodokļu uzrēķinu otro aspektu, kas izraisa jautājumus par pakalpojumu sniegšanas brīvību.

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – itāļu.

## I. Atbilstošās tiesību normas

4. *Decretul nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Danemarca* (Dekrēts Nr. 389 par Rumānijas un Dānijas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā – “Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu”) ratifikāciju) 7. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Sabiedrības peļņu, kas gūta Līgumslēdzējā valstī, apliek ar nodokļiem tikai tajā valstī, izņemot gadījumus, kad sabiedrība veic komercdarbību otrā Līgumslēdzējā valstī, izmantojot tur esošu pastāvīgu uzņēmumu. [..]”

5. Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 12. panta 1.–3. punktā ir paredzēts:

“1. Komisijas maksas, kuru izcelsme ir vienā Līgumslēdzējā valstī un kuras ir samaksātas otras Līgumslēdzējas valsts rezidentam, var tikt apliktas ar nodokli otrajā minētajā valstī.

2. Šādas komisijas maksas tomēr var tikt apliktas ar nodokli izcelsmes Līgumslēdzējā valstī atbilstoši minētās valsts tiesību aktiem; tādējādi noteiktais nodoklis tomēr nedrīkst pārsniegt 4 % no komisijas maksu apmēra.

3. Šajā pantā izmantotais termins “komisijas maksa” apzīmē maksājumus, ko veic starpniekam, pārstāvim – vispārējam komisionāram vai jebkurai citai personai, kas pielīdzināta šādam starpniekam vai pārstāvim tās Līgumslēdzējas valsts nodokļu tiesību aktos, kurā ir konkrētā maksājuma izcelsme.”

6. Rumānijas nodokļu tiesībās jēdziens “komisijas maksa” ir definēts kā “jebkurš maksājums skaidrā naudā vai natūrā, kas veikts starpniekam, vispārējam komisionāram vai jebkurai personai, kas pielīdzināta starpniekam vai vispārējam komisionāram, par starpnieka pakalpojumiem, kuri sniegti saistībā ar kādu saimniecisku darījumu”<sup>2</sup>.

7. Turklāt saskaņā ar Rumānijas nodokļu tiesībām nerezidentiem, kas saņem ar nodokli apliekamus ienākumus, kuru izcelsme ir Rumānijā, ir jāmaksā nodoklis saskaņā ar Rumānijas tiesībām un tie ir uzskatāmi par nodokļa maksātājiem<sup>3</sup>. Turklāt saskaņā ar minētajām tiesībām rezidenta samaksātās komisijas maksas tiek uzskatītas par Rumānijā gūtiem ar nodokli apliekamiem ienākumiem neatkarīgi no tā, vai tās saņemtas Rumānijā vai ārzemēs<sup>4</sup>.

8. Rumānijas nodokļu tiesību aktos, kuri attiecas uz nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā kā nodokli par Rumānijas izcelsmes ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, kurus ir guvuši subjekti nerezidenti, ir paredzēts, ka nodokli, kas šiem subjektiem ir jāmaksā par minētajiem ienākumiem, aprēķina, iekasē, deklarē un iemaksā valsts budžetā persona, kura maksā ienākumus. Runājot konkrēti par komisijas maksām, kuras rezidents maksā subjektam nerezidentam, maksājamais nodoklis tiek aprēķināts, piemērojot bruto ienākumiem 16 % likmi<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Skat. *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu; turpmāk tekstā – “Likums Nr. 571/2003”) 7. panta 1. punkta 9. apakšpunktu un *Legea 227/2015 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 227/2015 par Nodokļu kodeksu; turpmāk tekstā – “Likums Nr. 227/2015”) 7. panta 1. punkta 9. apakšpunktu.

<sup>3</sup> Skat. Likuma Nr. 571/2003 113. pantu un Likuma Nr. 227/2015 221. pantu.

<sup>4</sup> Skat. Likuma Nr. 571/2003 115. panta 1. punkta f) apakšpunktu un Likuma Nr. 227/2015 223. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

<sup>5</sup> Skat. Likuma Nr. 571/2003 116. panta 1. punktu un 2. punkta d) apakšpunktu un Likuma Nr. 227/2015 224. panta 1. punktu un 4. punkta d) apakšpunktu.

## II. Faktiskie apstākļi, tiesvedība pamatlietā un prejudiciālie jautājumi

9. *Cartrans Preda*, prasītājs iesniedzējtiesā, ir Rumānijā reģistrēts preču autopārvadājumu pakalpojumu uzņēmums.

10. Pēc pārbaudes, ko laikposmā no 2019. gada 18. novembra līdz 2020. gada 7. februārim Rumānijas nodokļu iestādes izdarīja *Cartrans Preda*, minētās iestādes izdeva paziņojumu par nodokļu uzrēķinu, kurā prasītājam bija noteikts pienākums samaksāt, pirmkārt, 1529 RON kā papildu PVN un, otrkārt, 79 478 RON kā nodokli par nerezidentu gūtiem ienākumiem.

11. Runājot par šo otro paziņojuma par nodokļu uzrēķinu aspektu, kas ir būtisks šo secinājumu kontekstā, no lietas materiāliem izriet, ka *Cartrans Preda* bija noslēdzis ar Dānijas uzņēmumu *FDE Holding A/S* līgumu, ar kuru nodeva pēdējam minētajam tiesības tā vārdā prasīt atmaksāt PVN par preču iegādi Kopienas iekšienē, konkrēti – par degvielu, ko *Cartrans Preda* iegādājās dažādās Savienības dalībvalstīs. Saskaņā ar minēto līgumu *FDE Holding* kā *Cartrans Preda* likumīgais pārstāvis kārtoja visas formalitātes, kas nepieciešamas PVN atmaksai. Par minētajiem pakalpojumiem saņemtās atlīdzības tika noteiktas, katrā valstī atgūtā PVN summai piemērojot noteiktu procentu.

12. No lēmuma par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegšanu izriet, ka – Rumānijas nodokļu iestāžu skatījumā – minētās *FDE Holding* saņemtās atlīdzības ir “komisijas maksas”. Minēto iestāžu skatījumā, par šīm “komisijas maksām” *Cartrans Preda* neesot ieturējis nodokli ienākumu gūšanas vietā kā nodokli par nerezidentu ienākumiem, piemērojot bruto ienākumiem 4 % likmi, kas ir paredzēta Rumānijas un Dānijas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 12. panta 2. punktā.

13. *Cartrans Preda* apstrīdēja attiecībā uz to izdoto paziņojumu par nodokļu uzrēķinu iesniedzējtiesā. Attiecībā uz nodokli par nerezidentu gūtajiem ienākumiem minētajā tiesā *Cartrans Preda* apgalvo, ka minētie ienākumi nav uzskatāmi par “komisijas maksām”. Tā drīzāk būtu atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu, kas atbilstoši Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 7. panta 1. punktam esot apliekama ar nodokli tikai Dānijā. Šajā ziņā *FDE Holding* esot pierādījis, ka par attiecīgajiem pakalpojumiem saņemtajām atlīdzībām, tostarp Rumānijas izcelsmes atlīdzībām, tas ir samaksājis maksājamo nodokli Dānijā.

14. *Cartrans Preda* turklāt apgalvo, ka ir noslēdzis pilnīgi līdzvērtīgu līgumu par PVN atgūšanu ar Rumānijas pakalpojumu sniedzēju un Rumānijas nodokļu iestādes neuzskatīja, ka tam bija jāietur nodoklis ienākumu gūšanas vietā no ienākumiem, kuri atbilst atlīdzībām par sniegtajiem pakalpojumiem.

15. *Cartrans Preda* norāda, ka PVN atgūšanas pakalpojumi ārzemēs Rumānijas rezidentam radot pienākumu maksāt nodokli, piemērojot nodokļa ieturējumu ienākuma gūšanas vietā, tikai tad, kad par pakalpojuma sniegšanu ir noslēgts līgums ar kādas citas dalībvalsts rezidentu. Tas izraisot atšķirīgu attieksmi, kura ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību Savienības iekšienē, pārkāpjot LESD 56. un 57. pantu.

16. Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, iesniedzējtiesai ir radušās šaubas it īpaši par to, vai Savienības tiesībām atbilst Rumānijas nodokļu iestāžu izdarītā juridiskas personas nerezidentes *FDE Holding* sniegto pakalpojumu kvalifikācija un nodokļa piemērošana tās gūtajiem ienākumiem. Šo šaubu dēļ minētais paziņojums par nodokļu uzrēķinu varētu tikt atcelts.

17. Tādā kontekstā *Tribunalul Prahova* (Prahovas apgabaltiesa, Rumānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai sešus prejudiciālus jautājumus, no kuriem trešais, ceturtais, piektais un sestais jautājums, kuru analīze ir šo secinājumu priekšmets, attiecas uz Savienības tiesību normu pakalpojumu sniegšanas brīvības jomā iespējamo pārkāpumu un ir formulēti šādi:

“[..]

- 3) Vai, atsaucoties uz LESD 57. panta noteikumiem, PVN un akcīzes nodokļa atgūšana vairāku dalībvalstu nodokļu iestādēs ir pakalpojumu sniegšana Kopienas iekšienē vai aģenta – vispārējā komisnāra, kurš iestājas kā starpnieks komercdarījumā, darbība?
- 4) Vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pastāv pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums tad, ja tāda pakalpojuma adresātam, ko sniedz kādā citā dalībvalstī reģistrēts pakalpojumu sniedzējs, pamatojoties uz minētā pakalpojumu adresāta reģistrācijas dalībvalsts tiesību aktiem, ir jāiekasē nodoklis par atlīdzību, kura pienākas par konkrēto pakalpojumu sniegšanu, ņemot vērā, ka šāds ieturēšanas pienākums nepastāv, ja tas noslēdz līgumu par to pašu pakalpojumu ar pakalpojumu sniedzēju, kas ir reģistrēts tajā pašā pakalpojumu adresāta dalībvalstī?
- 5) Vai tiesību subjekta, kurš maksā ienākumus, rezidences valsts nodokļu režīms ir elements, kas padara pakalpojumu brīvu sniegšanu mazāk pievilcīgu un liek tai šķēršļus, jo, lai izvairītos no nodokļa piemērošanas ienākumu gūšanas vietā 4 % apmērā, rezidentam sava sadarbība PVN un akcīzes nodokļa atgūšanas jomā ir jāierobežo tikai ar uzņēmumiem, kuri arī ir rezidenti, un tas nevar sadarboties ar citiem, citās dalībvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem?
- 6) Vai tas, ka nerezidenta gūtajiem ienākumiem piemēro nodokli 4 % (vai, atkarībā no situācijas, 16 %) apmērā bruto summai, savukārt sabiedrību nodoklis, ko piemēro pakalpojumu sniedzējam – tās pašas dalībvalsts rezidentam (ciktāl tas gūst peļņu), ir vienāds ar 16 % no neto summas, var tikt tāpat uzskatīts par LESD 56. panta pārkāpumu, jo tas veido citu elementu, kas nerezidentu īstenoto konkrēto pakalpojumu brīvu sniegšanu padara mazāk pievilcīgu vai liek tai šķēršļus?”

### III. Juridiskā analīze

18. Kā jau minēts šo secinājumu 3. punktā, ievērojot Tiesas lūgumu, šajos secinājumos analizēšu prejudiciālos jautājumus, kuri attiecas uz Savienības tiesību normu pakalpojumu sniegšanas brīvības jomā, konkrēti, LESD 56. un 57. panta interpretāciju.

#### A. Par trešo prejudiciālo jautājumu

19. Ar trešo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 57. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds pakalpojums kā pamatlietā, kas ietver PVN un akcīzes nodokļa atgūšanu uzņēmuma vārdā vairāku dalībvalstu nodokļu iestādēs, ir pakalpojumu sniegšana šīs tiesību normas izpratnē un tārad ietilpst LESD 56. pantā paredzētās pakalpojumu sniegšanas brīvības Savienības iekšienē piemērošanas jomā.

20. Šajā ziņā vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 57. pantu par “pakalpojumiem” uzskata tādus pakalpojumus, ko parasti sniedz par atlīdzību, ciktāl uz tiem neattiecas noteikumi par preču, kapitāla un personu brīvu apriti. Šī panta otrajā daļā kā piemēri uzskaitītas noteiktas

darbības, uz kurām attiecas “pakalpojumu” jēdziens, tostarp darbības, kam ir komerciāls raksturs<sup>6</sup>.

21. No tā izriet, ka LESD jēdzienam “pakalpojums” ir sniegta plaša definīcija, lai ietvertu jebkādu pakalpojumu sniegšanu, kas neietilpst citās pamatbrīvībās, lai uz saimniecisko darbību neattiektos pamatbrīvību piemērošanas joma<sup>7</sup>.

22. Manā skatījumā no LESD 57. pantā minētā jēdziena “pakalpojums” plašas definīcijas, kā Tiesa to interpretējusi iepriekšējos divos punktos minētajā judikatūrā, izriet, ka tāds atlīdzības līgums – kura galvenais priekšmets ir PVN un akcīzes nodokļa atgūšana vairāku dalībvalstu nodokļu iestādēs – kā starp *Cartrans Preda* un *FDE Holding* noslēgtais līgums ietver “pakalpojuma” sniegšanu LESD 57. panta izpratnē.

23. Šķiet, ka iesniedzējtiesas šaubas izriet no apstākļa, ka summas, kuras saskaņā ar šo līgumu *Cartrans Preda* samaksāja *FDE Holding*, Rumānijas nodokļu iestādes ir kvalificējušas kā “komisijas maksas” starp Rumāniju un Dāniju noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 12. panta 3. punkta izpratnē.

24. Tomēr šis apstāklis nekādā veidā nevar mainīt secinājumu, ka starp *Cartrans Preda* un *FDE Holding* noslēgtā līguma galvenais priekšmets ir pakalpojums LESD 57. panta nozīmē.

25. Faktiski LESD 57. pantā ir paredzēts, ka pakalpojumus uzskata par “pakalpojumiem” Līgumu nozīmē, “ja tos parasti sniedz par atlīdzību”. Šajā ziņā Tiesa ir atzinusi, ka atlīdzības būtiskā iezīme ir apstākļi, ka tā ir ekonomiska atlīdzība par attiecīgo pakalpojumu<sup>8</sup> un par to parasti vienojas pakalpojuma sniedzējs un pakalpojuma saņēmējs, un Tiesa ir pieņēmusi diezgan plašu jēdziena “atlīdzība” interpretāciju<sup>9</sup>.

26. Aplūkojamajā gadījumā nav šaubu par to, ka summas, kuras ir samaksājis *Cartrans Preda*, ir ekonomiska atlīdzība par *FDE Holding* sniegtajiem pakalpojumiem. No tā izriet, ka šādu par pakalpojuma sniegšanu samaksāto atlīdzību iespējamā kvalifikācija par “komisijas maksām” saskaņā ar valsts tiesībām vai saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu nekādā veidā neietekmē pakalpojumu, par kuriem tiek maksātas šīs atlīdzības, kvalifikāciju par “pakalpojumu” LESD 57. panta izpratnē.

27. Turklāt pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka, tā kā nav unifikācijas vai saskaņošanas pasākumu, ar kuriem dubulto aplikšanu paredzēts novērst Eiropas Savienības mērogā, dalībvalstis, ievērojot to kompetenci noteikt kritērijus ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokļiem, lai, vajadzības gadījumā noslēdzot konvenciju, novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, var brīvi kvalificēt par pakalpojumu sniegšanu samaksātās ekonomiskas atlīdzības, tomēr vienmēr ievērojot LESD garantētās aprites un pārvietošanas brīvības<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> Spriedums, 2020. gada 9. jūlijs, RL (Direktīva par maksājumu kavējumu novēršanu komercdarījumos) (C-199/19, EU:C:2020:548, 31. punkts).

<sup>7</sup> Spriedums, 2020. gada 9. jūlijs, RL (Direktīva par maksājumu kavējumu novēršanu komercdarījumos) (C-199/19, EU:C:2020:548, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>8</sup> Skat. it īpaši spriedumu, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>9</sup> Šajā ziņā skat. detalizētu judikatūras analīzi jaunākajos ģenerālvokāta N. Emiliu [*N. Emiliou*] secinājumos lietā (C-372/21, EU:C:2022:540, 37. un nākamie punkti, kā arī tajos minētā judikatūra).

<sup>10</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 24. oktobris, *Sauvage un Lejeune* (C-602/17, EU:C:2018:856, 22. un 24. punkts un tajos minētā judikatūra).

28. Nobeigumā – ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uzskatu, ka uz trešo iesniedzējtiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 57. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka atlīdzības līgums, kura galvenais priekšmets ir PVN un akcīzes nodokļa atgūšana vairāku dalībvalstu nodokļu iestādēs, ietver “pakalpojuma” sniegšanu šīs tiesību normas izpratnē.

### **B. Par ceturto un piekto prejudiciālo jautājumu**

29. Ar ceturto un piekto prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu šīs tiesību normas izpratnē ir uzskatāms pakalpojuma saņēmējam saskaņā ar dalībvalsts tiesisko regulējumu uzliktais pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā no atlīdzības, kas izmaksāta tādām citām dalībvalstīm reģistrētam pakalpojumu sniedzējam, kurš sniedz pakalpojumus, kas praksē tiek izpildīti vairākās dalībvalstīs, lai gan šāds pienākums nepastāv attiecībā uz atlīdzību, kura izmaksāta attiecīgajā dalībvalstī reģistrētajam pakalpojumu sniedzējam, kas sniedz tieši tādus pašus pakalpojumus.

30. Pamatlietā aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēts pakalpojuma saņēmēja pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā no atlīdzības, kas ir maksājama par pakalpojumu sniedzēja nerezidenta sniegto pakalpojumu. Šādā kontekstā vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības, it īpaši LESD garantētās pamatbrīvības<sup>11</sup>.

31. Šajā ziņā turklāt jāatgādina, ka – joprojām saskaņā ar pastāvīgu judikatūru – LESD 56. pants nepieļauj tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku par pakalpojumu sniegšanu tikai vienas dalībvalsts teritorijā<sup>12</sup>.

32. Proti, LESD 56. pantā ir prasīts novērst jebkādas pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus, kas noteikti tādēļ, ka pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kurā tiek sniegts pakalpojums<sup>13</sup>.

33. Pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumi ir valsts pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu<sup>14</sup>. Šajā ziņā pietiek ar to, ka attiecīgais tiesiskais regulējums var padarīt šīs brīvības izmantošanu mazāk pievilcīgu<sup>15</sup>.

34. Šādi pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumi ir pieļaujami tikai tad, ja tiem ir leģitīms un ar LESD saderīgs mērķis un ja tos attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi, ar nosacījumu, ka šādā gadījumā tie ir piemēroti, lai nodrošinātu attiecīgā mērķa sasniegšanu, un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai<sup>16</sup>.

<sup>11</sup> Skat. citastarp spriedumus, 2020. gada 3. marts, *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, 25. punkts un tajā minētā judikatūra), un no jaunākajiem, 2022. gada 24. februāris, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde un Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 un C-53/21, EU:C:2022:127, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>12</sup> Skat. citastarp spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde un Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 un C-53/21, EU:C:2022:127, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>13</sup> Skat. citastarp spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde un Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 un C-53/21, EU:C:2022:127, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>14</sup> Skat. citastarp spriedumu, 2022. gada 27. oktobris, *NOWO Communications* (C-411/21, EU:C:2022:836, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>15</sup> Ģenerāldadvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumi lietā X (C-498/10, EU:C:2011:870, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>16</sup> Skat. citastarp spriedumu, 2022. gada 27. oktobris, *NOWO Communications* (C-411/21, EU:C:2022:836, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

35. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru no LESD 56. pantā paredzētās pakalpojumu sniegšanas brīvības ieguvējs ir kā pakalpojumu sniedzējs, tā arī to saņēmējs<sup>17</sup>.

36. Šajā gadījumā, kā izriet no šo secinājumu 5.–8. punktā minētajām tiesību normām, aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums liek tādu pakalpojumu saņēmējiem kā pamatlietā aplūkotie pakalpojumi, kurus sniedza pakalpojumu sniedzēji nerezidenti, ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, piemērojot bruto ienākumiem 16 % likmi, kas saskaņā ar Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu tiesību normām var tikt samazināta līdz 4 % likmei. Savukārt pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā nav paredzēts, ja tādus pašus pakalpojumus ir snieguši pakalpojumu sniedzēji rezidenti, kuriem, kā izriet no lietas materiāliem, ir piemērojams sabiedrību nodoklis, ar 16 % likmi no neto ienākumiem.

37. Šajā ziņā Tiesai jau ir bijusi iespēja atzīt, 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 tāpēc var atturēt minētos pakalpojumu saņēmējus izmantot nerezidentu pakalpojumu sniedzēju pakalpojumus<sup>18</sup>.

38. Šajā gadījumā, saskaņā ar *Cartrans Preda* apgalvojumiem, ir konstatējama atšķirīga attieksme starp pakalpojumu saņēmējiem rezidentiem atkarībā no tā, vai tie izmanto pakalpojumu sniedzēja rezidenta vai pakalpojumu sniedzēja nerezidenta pakalpojumu. Faktiski gadījumā, ja pakalpojumu saņēmējs izmanto pakalpojumu sniedzēju nerezidentu, tam ir pienākums no šim pakalpojuma sniedzējam izmaksātajām atlīdzībām ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, kas izraisa papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus riskus atbildības jomā. Turklāt par šo risku esamību acīmredzami liecina aplūkojamais gadījums, kurā *Cartrans Preda* tika *ex post* nosūtīts paziņojums par nodokļa uzrēķinu, kas tiek apstrīdēts iesniedzējtiesā.

39. Šādā situācijā atšķirīga attieksme ir saskatāma nelabvēlīgā attieksmē pret rezidentu, kas izmanto pārrobežu pakalpojumu, tādējādi ir jāsecina, ka pastāv principā aizliegts pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums<sup>19</sup>.

40. Minēto konstatējumu neapšaubā Rumānijas valdības izvirzītie argumenti, kuri pamatojas uz 2008. gada 22. decembra spriedumu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), saskaņā ar kuru tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācijas parasti nav salīdzināmas<sup>20</sup>.

41. Proti, šajā ziņā Tiesa jau ir noraidījusi līdzīgus argumentus, norādot – kā tas turklāt izriet no šo secinājumu 35. punktā minētās judikatūras, 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<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> Skat. citastarp spriedumu, 2022. gada 27. oktobris, *NOWO Communications* (C-411/21, EU:C:2022:836, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>18</sup> Skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 28. un 32. punkts).

<sup>19</sup> Šajā nozīmē skat. ģenerāldavokātes J. Kokotes secinājumus lietā X (C-498/10, EU:C:2011:870, 25. punkts).

<sup>20</sup> Rumānijas valdība it īpaši atsauca uz minētā sprieduma 38. un 39. punktu.

<sup>21</sup> Skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 27. punkts).

42. Kā izriet no šo secinājumu 38. un 39. punkta, tādā gadījumā kā aplūkojamais ierobežojums pastāv saistībā ar pakalpojumu saņēmēja pozīciju un tāpēc tas nav atkarīgs no iespējamās ietekmes uz pakalpojuma sniedzēja pozīciju.

43. No tā paša viedokļa ierobežojuma pastāvēšanas nolūkos nav nozīmes arī tam, vai pakalpojuma sniedzējs, iespējams, saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu varētu atskaitīt no savā rezidences valstī maksājamajiem nodokļiem summu, kuru pakalpojuma saņēmējs ietur, izpildot tam uzlikto pienākumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā. Proti, kā izriet no šo secinājumu 37. punkta, tādā gadījumā kā aplūkojamais ierobežojuma esamība nav atkarīga no sekām, kuras nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā var radīt uz pakalpojumu sniedzēju nerezidentu nodokļu situāciju<sup>22</sup>.

44. Rumānijas valdība tomēr apgalvo, ka aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums esot pasākums, kuru dalībvalsts ir paredzējusi, lai sasniegtu vispārējo interešu mērķi nodrošināt nodokļa iekasēšanu no subjektiem nerezidentiem un tādējādi tas esot attaisnojams ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti.

45. Šajā ziņā, kā atgādināts šo secinājumu 34. punktā, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums ir pieļaujams, ja to attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi, ar nosacījumu, ka šāds ierobežojums ir jāpiemēro tā, lai nodrošinātu izvīrītā mērķa sasniegšanu un nepārsniegtu tā sasniegšanai vajadzīgo<sup>23</sup>.

46. Pirmām kārtām, attiecībā uz primāra vispārējo interešu apsvēruma esamību, Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti ir primārs vispārējo interešu apsvēruma, kas var attaisnot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu<sup>24</sup>.

47. Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļa 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<sup>25</sup>.

48. Otrām kārtām, runājot par pasākuma piemērotību, lai nodrošinātu izvīrītā mērķa sasniegšanu, 2012. gada 18. oktobra spriedumā X (C-498/10, EU:C:2012:635) Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā ir piemērots līdzeklis efektīvas maksājamā nodokļa piedziņas nodrošināšanai 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<sup>26</sup>.

49. Uzskatu, ka minētā argumentācija vēl jo vairāk attiecas uz gadījumiem, kad, kā tas ir šajā gadījumā, pirmkārt, pakalpojumu sniedzējs nerezidents sniedz rezidentam pakalpojumu, kas praksē tiek izpildīts vairākās dalībvalstīs, izņemot valsti, no kuras nāk ienākumi, un, otrkārt,

<sup>22</sup> Šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 54.–57. punkts).

<sup>23</sup> Skat. spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 36. punkts), kā arī 2016. gada 13. jūlijs, *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 29. punkts).

<sup>24</sup> Skat. spriedumus, 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 36. punkts); 2012. gada 18. oktobris, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 39. punkts), kā arī 2016. gada 13. jūlijs, *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 39. punkts).

<sup>25</sup> Skat. spriedumus, 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 36. punkts), un 2012. gada 18. oktobris, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 39. punkts).

<sup>26</sup> Skat. 42. punktu.



atlīdzība par šiem pakalpojumiem saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu un Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu tiek aplikta ar nodokli pakalpojumu saņēmēja rezidences dalībvalstī<sup>27</sup>.

50. Trešām kārtām, runājot par jautājumu, vai minētais pasākums pārsniedz nepieciešamo, lai nodrošinātu efektīvu maksājamā nodokļa piedziņu, Tiesai ir bijusi iespēja noteikt, ka pasākums, kas paredz nodokļa, kas jāmaksā nerezidentam, ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, nebūt nav vairāk ierobežojošs līdzeklis par tieša nodokļa iekasēšanu no pakalpojumu sniedzēja nerezidenta, tādējādi to var uzskatīt par attaisnotu ar nepieciešamību nodrošināt efektīvu nodokļa piedziņu<sup>28</sup>.

51. Visbeidzot, tiesas sēdē debašu priekšmets ir bijis nodokļu dubultās uzlikšanas risks tādā situācijā kā šajā lietā, kurā saskaņā ar pakalpojumu saņēmēja dalībvalsts tiesību aktiem atlīdzības, kas pakalpojumu sniedzējam ir samaksātas par attiecīgajiem pakalpojumiem, tiek apliktas ar nodokli, paredzot *ex post* izpildāmu pienākumu ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā apstākļos, kad minētais pakalpojumu sniedzējs jau ir iesniedzis pierādījumu, ka ir samaksājis nodokli savā rezidences dalībvalstī.

52. Tomēr šajā saistībā turklāt jānorāda, ka tiesas sēdē Rumānijas valdība uzsvēra, ka Konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu<sup>29</sup> ir paredzēta iespēja no Dānijā maksājamiem nodokļiem par Rumānijā gūtajiem ienākumiem atskaitīt nodokļus, kurus par šiem ienākumiem ir jāmaksā citā dalībvalstī, proti, Rumānijā. Rumānijas valdība arī precizēja, ka šis noteikums neizslēdz iespēju izmantot šos nodokļa atskaitījumus *ex post*, proti, arī tad, ja pakalpojuma sniedzēja rezidences valstī maksājamais nodoklis par šiem ienākumiem jau ir samaksāts. Tādā gadījumā tiek atzīts nodokļa kredīts, kas varēs tikt ņemts vērā turpmākajos taksācijas gados maksājamā nodokļa aprēķinā.

53. Protams, kā tiesas sēdē uzsvēra Komisija, šī iespēja izmantot nodokļa kredītu pilnībā neizslēdz šādiem ienākumiem nodokļu dubultās uzlikšanas risku. Tas attiecas, piemēram, uz gadījumiem, kad pakalpojuma sniedzējam kāda iemesla dēļ turpmākajos gados nav jāmaksā nodokļi savas rezidences valstī, un tāpēc tas nevar izmantot iepriekš minēto nodokļu kredītu. Tomēr tas ne vienmēr noved pie situācijas, kad šāda situācija nav saderīga ar Savienības tiesībām. Faktiski šajā ziņā no judikatūras izriet, ka, tā kā Savienības tiesības to pašreizējā attīstības stadijā nenosaka vispārējus kritērijus kompetenču sadalei starp dalībvalstīm attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Savienībā, šāda nodokļu dubultā uzlikšana nav noteikti izslēgta visos gadījumos<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> Šajā saistībā, runājot par tiesas sēdē notikušo diskusiju par dalībvalstu nodokļu uzlikšanas pilnvaru īstenošanu šāda veida situācijā, ir jānorāda, ka atbilstoši starptautisko nodokļu tiesību principiem teritorialitātes princips (starptautiski plaši atzīts arī Tiesas judikatūrā; šajā ziņā *ex multis* skat. ģenerāldadvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumus lietā *Hornbach-Baumarkt* (C-382/16, EU:C:2017:974, 20. punkts un tajā minētā judikatūra)) saistībā ar valstu pilnvarām uzlikt nodokļus paredz divus kritērijus: vienu *subjektīvo*, kas saistīts ar rezidenci, un otru *objektīvo*, kas saistīts ar "ienākumu gūšanas vietu". Tādējādi parasti valsts saviem rezidentiem pilnā apmērā un nerezidentiem daļēji apmērā uzliet nodokļus par tās teritorijā gūtajiem ienākumiem (rezidences un ienākumu gūšanas vietas princips, kuri abi ir teritorialitātes principa izpausme; skat. ģenerāldadvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2019:728, 45. punkts), kā arī ģenerāldadvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2006:551, 55. punkts)). Tā kā šajā gadījumā attiecīgie ienākumi nāk no pakalpojuma saņēmēja rezidences dalībvalsts, *prima facie* nešķiet, ka vismaz no teritorialitātes principa viedokļa rodas likumības problēma saistībā ar minētās dalībvalsts pilnvarām uzlikt nodokļus tādējādi gūtajiem ienākumiem, pat ja darbības, kuras veido šo pakalpojumu priekšmetu, praksē tika veiktas ārpus šīs dalībvalsts. Turklāt jautājums par iespējamo attiecīgās dalībvalsts nodokļu uzlikšanas pilnvaru īstenošanas nesaderību ar Savienības tiesībām ir delikāts jautājums, kas nav iesniedzējtiesas uzdots prejudiciālo jautājumu priekšmets un neietilpst šīs lietas tvērumā.

<sup>28</sup> Skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 52. un 53. punkts).

<sup>29</sup> Rumānijas valdība atsauca uz Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 25. panta 2. punkta a) apakšpunktu.

<sup>30</sup> Šajā ziņā pēc analogijas skat. spriedumu, 2021. gada 25. februāris, *Société Générale* (C-403/19, EU:C:2021:136, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

54. No visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, manuprāt, izriet, ka uz ceturto un piekto iesniedzējtiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojuma saņēmējam saskaņā ar dalībvalsts tiesisko regulējumu uzliktais pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā no atlīdzības, kas izmaksāta tādiem citā dalībvalstī reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, kuri sniedz pakalpojumus, kas praksē tiek izpildīti vairākās dalībvalstīs, lai gan attiecībā uz atlīdzību, kura 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. Ciktāl pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kuru ietver minētais valsts tiesiskais regulējums, izriet no pienākuma ieturēt nodokli 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.

### **C. Par sesto prejudiciālo jautājumu**

55. Ar sesto prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pastāv pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, ja nodokļu slogs, kas ir uzlikts atlīdzībām, kuras saņem noteiktu pakalpojumu sniedzējs nerezidents – un kas tiek iekasēts, piemērojot nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, kuru veic šo pakalpojumu saņēmējs, – ir vienāds ar 4 % vai, atkarībā no gadījuma, 16 % no minēto atlīdzību bruto summas, savukārt nodokļu slogs, kas izpaužas kā sabiedrību nodoklis, kurš ir piemērojams atlīdzībām, kas par tādiem pašiem pakalpojumiem saņem pakalpojumu sniedzējs rezidents, ir vienāds ar 16 % no minēto atlīdzību neto summas.

56. Iesniedzējtiesas jautājuma mērķis ir pārbaudīt, vai tāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā kā pamatlietā turklāt veido pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu gadījumā, ja minētais nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā no ienākumiem, kurus saņem pakalpojumu sniedzēji nerezidenti, ir piemērojams bruto ienākumiem, savukārt nodokļu slogs, kas ir piemērojams pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem, ir piemērojams neto ienākumiem.

57. Šajā ziņā jānorāda, ka Tiesai jau ir bijusi iespēja noteikt, ka LESD 56. pantam ir pretrunā valsts tiesību akti, kuros kā vispārīgs noteikums ir paredzēts, ka, uzliekot nodokli nerezidentiem, tiek ņemti vērā bruto ienākumi, no kuriem nav atskaitīti profesionālie izdevumi, bet attiecībā uz rezidentiem ienākuma nodoklis tiek piemērots neto ienākumiem, no kuriem ir atskaitīti minētie profesionālie izdevumi<sup>31</sup>.

58. Aplūkojamajā gadījumā, kā izriet no šo secinājumu 8. punkta, valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā 16 % apmērā no atlīdzībām, kuras ir jāmaksā par tādiem pakalpojumu sniedzēju nerezidentu sniegtajiem pakalpojumiem kā pamatlietā. Šis nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar starp Rumāniju un Dāniju noslēgto konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu var tikt samazināts līdz 4 %. Nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā aprēķina, ņemot vērā pakalpojumu sniedzēja nerezidenta atlīdzību bruto summu, savukārt sabiedrību nodoklis, kuru maksā pakalpojumu sniedzējs rezidents, ir vienāds ar 16 % no neto summas.

<sup>31</sup> Spriedumi, 2003. gada 12. jūnijs, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 29. un 55. punkts); 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 42. punkts); 2007. gada 15. februāris, *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96, 23. punkts), un 2016. gada 13. jūlijs, *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 24. punkts).

59. No tā izriet, ka 16 % nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kas ir piemērojams bruto bāzei, nepārprotami nostāda pakalpojumu sniedzēju nerezidentu neizdevīgākā situācijā salīdzinājumā ar pakalpojumu sniedzēju rezidentu. Savukārt, ja konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu paredzētā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā likme ir 4 %, kas ir piemērojama atlīdzības bruto summai, un pakalpojumu sniedzējam nerezidentam nav piedāvāta iespēja atskaitīt ar minēto pakalpojumu saistītos profesionālos izdevumus, 16 % likmes piemērošana neto atlīdzībai būs labvēlīgāka pakalpojumu sniedzējam rezidentam, ja kopējais nodoklis, kas jāmaksā pakalpojumu sniedzējam nerezidentam, piemērojot 4 % nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā likmi bruto bāzei, ir lielāks par nodokli, kas tam būtu jāmaksā, piemērojot 16 % likmi neto ienākumiem, proti, ja atbilstošie profesionālie izdevumi varētu tikt atskaitīti no atlīdzības, kuru ir samaksājis pakalpojuma saņēmējs.

60. Tādā kontekstā, ņemot vērā šo secinājumu 57. punktā minēto judikatūru, jāsecina, ka tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem pakalpojumu sniedzēju nerezidentu ienākumi, kas rodas no atlīdzībām par sniegtajiem pakalpojumiem, tiek aplikti ar nodokli, nepiešķirot tiem iespēju atskaitīt ar attiecīgo darbību tieši saistītos profesionālos izdevumus, lai gan šāda iespēja pastāv pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem, rada pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, kas principā ir aizliegts LESD 56. pantā<sup>32</sup>.

61. Apstākļi, ka pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem, iespējams, var tikt piemērota izdevīgāka nodokļa likme nekā pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem, nespēj attaisnot tādu pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, kāds ir aprakstīts iepriekšējā punktā.

62. Šajā ziņā, pirmkārt, Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka pamatbrīvībai pretēju nelabvēlīgu nodokļu režīmu nevar uzskatīt par saderīgu ar Savienības tiesībām tāpēc, ka, iespējams, ir citas priekšrocības<sup>33</sup>.

63. Otrkārt, Tiesa savā judikatūrā ir skaidri nošķirusi, no vienas puses, ar saimniecisko darbību saistīto izdevumu deklarēšanu un, no otras puses, nodokļa likmes apmēru<sup>34</sup>. Tādējādi tā ir atzinusi, ka tādu ar saimniecisko darbību saistītu izdevumu atskaitīšanas liegšana, kas ir tieši saistīti ar nerezidenta ar nodokli apliekamo darbību, jau pati par sevi neatbilst pakalpojumu sniegšanas brīvībai<sup>35</sup>.

64. Līdz ar to nerezidentu pakalpojumu sniegšanas brīvības pārkāpums, ņemot vērā finansēšanas izmaksu, kas ir tieši saistītas ar darbību, par kuru uzliek nodokli, atskaitīšanas iespējas neesamību, nevar tikt kompensēts ar likmi, kas ir zemāka salīdzinājumā ar to, kādu piemēro rezidentiem<sup>36</sup>.

65. Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka ar profesionāliem izdevumiem, kas ir tieši saistīti ar tajā dalībvalstī gūtajiem ienākumiem, kurā ir veikta darbība, ir jāsaprot šīs darbības radītie izdevumi, kas tādējādi ir vajadzīgi tās īstenošanai<sup>37</sup>.

<sup>32</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 13. jūlijs, *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 28. punkts).

<sup>33</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 13. jūlijs, *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 31.–33. punkts un tajos minētā judikatūra), un pēc analogijas, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c. (C-575/17, EU:C:2018:943, 37. un 38. punkts).

<sup>34</sup> Spriedums, 2003. gada 12. jūnijs, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, rezolūīvās daļas 1. un 2. punkts).

<sup>35</sup> Ģenerāldadvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, 48. punkts).

<sup>36</sup> Ģenerāldadvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, 54. punkts).

<sup>37</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 13. jūlijs, *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 46. punkts un tajā minētā judikatūra), un spriedumu, 2018. gada 6. decembris, *Montag* (C-480/17, EU:C:2018:987, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

66. Šajā ziņā nav šaubu, ka pamatlietā aplūkotie pakalpojumi, proti, PVN atgūšana dalībvalstīs, kurās pakalpojumu saņēmējs sniedz autotransporta pakalpojumus, rada profesionālus izdevumus, tādus kā izdevumi, kas saistīti ar sazināšanos ar dažādu dalībvalstu nodokļu iestādēm vai izdevumi, kas saistīti ar nodokļu un juridisko konsultāciju darbību.

67. Turklāt iesniedzējtiesai, kura izskata strīdu pamatlietā un kurai ir jāuzņemas atbildība par taisāmo spriedumu, šajā strīdā ir jānosaka, pirmkārt, kurus no, iespējams, deklarētajiem izdevumiem var uzskatīt par profesionāliem izdevumiem, kuri ir tieši saistīti ar attiecīgo darbību valsts tiesību aktu izpratnē, un, otrkārt, kāda ir vispārējo izdevumu daļa, kuru var uzskatīt par tieši saistītu ar šo darbību<sup>38</sup>.

68. Nobeigumā – no visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, manuprāt, izriet, ka uz sesto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to ir liegts valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru parasti pakalpojumu sniedzēju nerezidentu ienākumi, kas gūti no atlīdzībām par sniegtajiem pakalpojumiem, tiek aplikti ar nodokli, neparedzot iespēju atskaitīt ar šīm darbībām tieši saistītos profesionālos izdevumus, savukārt šāda iespēja ir paredzēta pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem. Iesniedzējtiesai, pamatojoties uz valsts tiesībām, ir jāizvērtē, kādi ir profesionālie izdevumi, kurus var uzskatīt par tieši saistītiem ar attiecīgo darbību.

#### IV. Secinājumi

69. Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz trešo līdz sesto *Tribunalul Prahova* (Prahovas apgabaltiesa, Rumānija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

1) LESD 57. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka

atlīdzības līgums, kura galvenais priekšmets ir PVN un akcīzes nodokļa atgūšana vairāku dalībvalstu nodokļu iestādēs, ietver “pakalpojuma” sniegšanu šīs tiesību normas izpratnē.

2) LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka

pakalpojuma saņēmējam saskaņā ar dalībvalsts tiesisko regulējumu uzliktais pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā no atlīdzības, kas izmaksāta tādiem citā dalībvalstī reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, kuri sniedz pakalpojumus, kas praksē tiek izpildīti vairākās dalībvalstīs, lai gan attiecībā uz atlīdzību, kura 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.

Ciktāl pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kuru ietver minētais valsts tiesiskais regulējums, izriet no pienākuma ieturēt nodokli 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.

3) LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka

<sup>38</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 13. jūlijs, *Brisal un KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

ar to ir liegts valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru parasti pakalpojumu sniedzēju nerezidentu ienākumi, kas gūti no atlīdzībām par sniegtajiem pakalpojumiem, tiek aplikti ar nodokli, neparedzot iespēju atskaitīt ar šīm darbībām tieši saistītos profesionālos izdevumus, savukārt šāda iespēja ir paredzēta pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem.

Iesniedzējtiesai, pamatojoties uz valsts tiesībām, ir jāizvērtē, kādi ir profesionālie izdevumi, kurus var uzskatīt par tieši saistītiem ar attiecīgo darbību.