



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2014. gada 19. jūnijā *

Pakalpojumu sniegšanas brīvība — Pagaidu darba aģentūra — Darba ņēmēju norīkošana darbā, ko veic citā dalībvalstī rezidējoša aģentūra — Ierobežojums — Uzņēmums, kas izmanto darbaspēku — Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā no šo darba ņēmēju ienākumiem — Pienākums — Iemaksa valsts budžetā — Pienākums — Darba ņēmēju, ko norīkojusi darbā valsts aģentūra, gadījums — Šādu pienākumu neesamība

Apvienotās lietas C-53/13 un C-80/13

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Krajský soud v Ostravě* (Čehijas Republika) un *Nejvyšší správní soud* (Čehijas Republika) iesniedza attiecīgi ar 2013. gada 16. un 17. janvāra lēmumiem, kas Tiesā reģistrēti 2013. gada 30. janvārī un 15. februārī, tiesvedībās

Strojírny Prostějov, a.s. (C-53/13),

ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)

pret

Odvolací finanční ředitelství.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*] (referents), tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits, M. Bergere [*M. Berger*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerāladvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Alekseev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 11. decembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *ACO Industries Tábor s.r.o.* vārdā – *D. Hejzlar*, advokāt,
- *Odvolací finanční ředitelství* vārdā – *E. Nedorostková*, advokāt,
- Čehijas Republikas vārdā – *M. Smolek*, *T. Müller* un *J. Vlácil*, pārstāvji,
- Dānijas Karalistes vārdā – *M. Søndahl* un *V. Pasternak Jørgensen*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – čehu.

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels*, kā arī *M. Šimerdová* un *Z. Malůšková*, pārstāvji,
noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2014. gada 13. februāra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālus nolēmumus ir par LESD 18., 45., 49. un 56. panta interpretāciju.
- 2 Šie lūgumi ir radušies divās tiesvedībās starp *Strojírny Prostějov a.s.* (turpmāk tekstā – “*Strojírny Prostějov*”) un *ACO Industries Tábor s.r.o.* (turpmāk tekstā – “*ACO Industries Tábor*”), no vienas puses, un *Odvolací finanční ředitelství* (Finanšu pārvaldi, kas kompetenta attiecībā uz prasījumiem), no otras puses, par nodokļu režīmu, kas tiek piemērots šiem diviem uzņēmumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Čehijas tiesības

- 3 Likuma Nr. 586/1992 par ienākuma nodokli ar grozījumiem 2. pantā ir noteikts:

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

2. Nodokļa maksātājiem, kuru domicils vai parastā 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). [..]

4. Nodokļa maksātāji, kuru parastā dzīvesvieta ir Čehijas Republikā, ir personas, kas tajā dzīvo vismaz 183 dienas gadā turpināti vai periodiski; turklāt 183 dienās tiek ieskaitīta katra sāktā uzturēšanās diena. Šī likuma vajadzībām dzīvesvieta Čehijas Republikā nozīmē vietu, kurā nodokļa maksātājam ir stabila dzīvesvieta, un apstākļi ļauj izsecināt viņa nodomu palikt šajā dzīvesvietā pastāvīgi.”
- 4 Šī likuma 6. panta 2. punktā ir paredzēts:

“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.”

- 5 Minētā likuma 22. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir izteikts šādā redakcijā:

“Attiecībā uz 2. panta 3. punktā un 17. panta 4. punktā minētajiem nodokļa maksātājiem ienākumi no peļņu nesošas darbības (algota darba) [...], kas tiek veikta Čehijas Republikā [...], ir jāuzskata par ienākumiem, kas gūti no Čehijas Republikā esošiem avotiem.”

- 6 Šī paša likuma 38.c pantā ir noteikts:

“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 Šī likuma 38.h panta 1. punktā ir paredzēts:

“Personai, kurai ir jāmaksā nodoklis, ir jāaprēķina avansa maksājums par fizisku personu ienākumiem no peļņu nesošas darbības un atalgojuma (turpmāk tekstā – “avansa maksājums”), ņemot vērā avansa maksājuma aprēķina bāzi. [...]”

Konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu

- 8 Konvencijas par dubultas nodokļu uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas ienākumu un īpašuma nodokļa jomā novēršanu, kas noslēgta starp Čehijas Republiku un Slovākijas Republiku (Ārlietu ministrijas paziņojums Nr. 100/2003, kas publicēts Starptautisko konvenciju krājumā; turpmāk tekstā – “Konvencija”), 14. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ievērojot 15., 17. un 18. panta noteikumus, mēnešalga, alga par nostrādātajām stundām un citi līdzīgi atlīdzības veidi, ko par darbu saņem līgumslēdzējas valsts iedzīvotājs, ir apliekami ar nodokļiem tikai šajā valstī, ja vien darbs netiek veikts citā līgumslēdzējā valstī. Ja darbs tiek veikts citā līgumslēdzējā valstī, no tādas nodarbinātības gūtais atalgojums var tikt aplikts ar nodokli attiecīgajā citā valstī.”

- 9 Šīs konvencijas 23. panta 1. un 3. punktā ir paredzēts:

“1. Līgumslēdzējas valsts pilsoņiem citā līgumslēdzējā valstī nedrīkst piemērot nekādus nodokļus vai jebkādas ar tiem saistītas prasības, kas atšķiras vai ir apgrūtināšākas nekā piemērotie nodokļi, un ar tiem saistītas prasības, kas attiecas vai var attiekties uz otras valsts pilsoņiem līdzvērtīgos, it īpaši attiecībā uz dzīvesvietu, apstākļos. Šis noteikums neatkarīgi no 1. panta noteikumiem ir piemērojams arī personām, kuras nav vienas vai abu līgumslēdzēju valstu iedzīvotāji.

[..]

3. Pastāvīgam uzņēmumam, kas līgumslēdzējas valsts uzņēmumam ir otrā līgumslēdzējā valstī, piemērotie nodokļi attiecīgajā otrā valstī nedrīkst būt mazāk labvēlīgi nekā šīs citas valsts uzņēmumiem, kuri veic tādas pašas darbības, piemērotie nodokļi. [...]”

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

- 10 Pamatlietas attiecas uz diviem Čehijas uzņēmumiem *Strojírny Prostějov* un *ACO Industries Tábor*, kas izmantoja pagaidu darba aģentūras, kas reģistrēta Slovākijas Republikā, bet darbojas Čehijas Republikā ar filiāles, kas reģistrēta Čehijas Republikas Komercreģistrā, starpniecību, pakalpojumus. Šie divi uzņēmumi kā lietotāji izmantoja minētās aģentūras nodarbinātu darbinieku darbu.

Lieta C-53/13

- 11 *Finanční úřad v Prostějově* (Prostejovas Finanšu pārvalde) ar 2011. gada 7. marta lēmumu prasīja *Strojírny Prostějov* iemaksāt valsts budžetā ienākuma nodokli par darbiniekiem, kuru darbu tas izmantoja. Tā uzskata, ka, tā kā atbilstoši Čehijas tiesībām ārvalsts juridiskās personas filiālei nav tiesību un tā nevar uzņemties pienākumus, ir jāuzskata, ka pakalpojumus sniedza ārvalstu aģentūra. Līdz ar to Čehijas darbaspēka lietotājam ir jāietur ienākumu nodoklis par darbiniekiem un jāiemaksā tas valsts budžetā.
- 12 Šī lēmuma pārsūdzību, ko *Strojírny Prostějov* cēla *Finanční ředitelství v Ostravě* (Ostravas Finanšu direkcija), tā noraidīja ar 2011. gada 18. augusta lēmumu. Šis lēmums ir tiesvedības *Krajský soud v Ostravě* (Ostravas apgabaltiesa) priekšmets.
- 13 Tā uzskata, ka Čehijas tiesiskais regulējums rada diskrimināciju starp Čehijas uzņēmuma, kas izmanto valsts pagaidu darba aģentūras pakalpojumus, un Čehijas uzņēmuma, kas izmanto citā valstī reģistrētas aģentūras pakalpojumus, situāciju. Tikai otrajā gadījumā Čehijas uzņēmumam ir jāveic ieturējumi ienākumu gūšanas vietā no ienākumiem, ko saņem darbinieki, kuru darbu tas izmanto atbilstoši līgumam, kas noslēgts ar pagaidu darba aģentūru, kamēr pirmajā gadījumā minēto ieturējumu izdara pagaidu darba aģentūra, kuras darbinieki tiek nodarbināti. Tas esot pakalpojumu un darbinieku aprites brīvības ierobežojums, jo šāds pienākums rada izdevumus, it īpaši administratīvus, kas ir tikai tiem uzņēmumiem, kas izvēlas aģentūru, kas nav Čehijas Republikas rezidente.
- 14 Šādos apstākļos *Krajský soud v Ostravě* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot 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, lietotāju uzņēmumam 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?”

Lieta C-80/13

- 15 *Finanční úřad v Táboře* (Tāboras nodokļu iestāde) veica *ACO Industries Tábor* nodokļu pārbaudi un secināja, ka 2007. un 2008. gadā netika ieturēti fizisku personu ienākumu nodokļa avansa maksājumi no *N-Partner*, Slovākijas Republikā reģistrētas pagaidu darba aģentūras, norikoto darbinieku ienākumiem. Šī iemesla dēļ tā izdeva rīkojumu *ACO Industries Tábor* samaksāt šo avansu. Tā piemēroja kā aprēķina bāzi summu, kas atbilst 60 % no summas, par ko *N-Partner* Čehijas filiāle ir izdevusi rēķinu *ACO Industries Tábor*.
- 16 *ACO Industries Tábor* cēla prasību *Finanční ředitelství v Českých Budějovicích* (Česke Budejovices finanšu pārvalde) par *Finanční úřad v Táboře* lēmumu, kas tika noraidīts ar 2011. gada 13. maija lēmumu. *ACO Industries Tábor* iesniedza apelācijas sūdzību par pēdējo minēto lēmumu *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Česke Budejovices apelācijas tiesa). Tā noraidīja šo apelāciju ar 2012. gada 31. janvāra nolēmumu, par kuru ir iesniegta kasācijas sūdzība *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa).

- 17 *Nejvyšší správní soud* uzskata, ka Čehijas tiesiskais regulējums, pirmkārt, var atturēt tādu uzņēmumu kā *ACO Industries Tábor* izmantot pakalpojumus, ko piedāvā citā dalībvalstī, kas nav Čehijas Republika, reģistrēta pagaidu darba aģentūra, jo tādā gadījumā šajā tiesiskajā regulējumā ir ne tikai paredzēts pienākums izdarīt ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, bet arī attiecībā uz nodokļa uzlikšanas apmēru paredzēta vienota nodokļa bāze, kurā netiek ņemta vērā darbinieku faktiski saņemtā alga. Otrkārt, minētā tiesiskā regulējuma sekas esot, ka pagaidu darba aģentūrai, kas ir reģistrēta ārpus Čehijas Republikas, esot mazāk pievilcīgi piedāvāt savus pakalpojumus šajā dalībvalstī salīdzinājumā ar tajā reģistrētu aģentūru. Turklāt piekļuve darba tirgum Čehijas Republikā ar pagaidu darba aģentūru starpniecību, kas nav no šīs valsts, būtu padarīta grūtāka. Tāpēc šī tiesa šaubās, vai aplūkojamais tiesiskais regulējums nav brīvības veikt uzņēmējdarbību vai pakalpojumu sniegšanas brīvības un arī darba ņēmēju pārvietošanās brīvības ierobežojums.
- 18 Turklāt, izslēdzot to, ka šādu ierobežojumu varētu attaisnot ar sabiedriskās kārtības, valsts drošības vai sabiedrības veselības apsvērumiem, minētā tiesa tomēr jautā, vai šie apsvērumi, ievērojot fiskālās kontroles efektivitāti, varētu attaisnot šo ierobežojumu, ja šajā gadījumā pakalpojumu sniedzējam, proti, Slovērijas pagaidu darba aģentūrai, ir filiāle, kas reģistrēta Čehijas Republikā, kurā nodokļu administrācija var vērsties, lai piedzītu nodokli. Šī filiāle varētu uzņemties ieturējumu veikšanu, kā to pamatlietā darija *N-Partner* Čehijas filiāle.
- 19 Attiecībā uz nodokļa bāzes noteikšanu, piemērojot vienotu likmi 60 % no summas, ko Slovērijas pagaidu darba aģentūra norādījusi rēķinā filiāles uzņēmumam, apmērā, iesniedzējtiesa uzskata, savukārt, ka šo juridisko fikciju var pamatot ar interesēm, kas saistītas ar nodokļu kontroles efektivitāti. Šī noteikuma mērķis ir likt ārvalstu pagaidu darba aģentūrām uzrādīt rēķinā summu, kas jāmaksā filiāļu uzņēmumiem, nenošķirot to šīs summas daļu, kas jāmaksā kā darbinieku darba alga – par kuru ir jāizdara ieturējums –, un to, kas jāmaksā kā atlīdzība šai aģentūrai par sniegtajiem pakalpojumiem. Tādējādi šis tiesiskais regulējums it piemērojams tikai tad, kad nerezidējošas pagaidu darba aģentūras izdotajā rēķinā nav norādīta atlīdzība par starpnieka pakalpojumiem.
- 20 Šādos apstākļos *Nejvyšší správní soud* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [LESD] 18., 45., 49. un 56. pants liedz tādu noteikumu pastāvēšanu, saskaņā ar kuriem vienā dalībvalstī reģistrētam darba devējam ir pienākums veikt nodokļa maksājumus avansā par darbinieku (citas dalībvalsts pilsoņu) ienākumiem, kurus uz laiku darbā pie darba devēja ir norīkojusi citā dalībvalstī reģistrēta pagaidu darba aģentūra ar pirmajā dalībvalstī esošas filiāles starpniecību?
- 2) Vai [LESD] 18., 45., 49. un 56. pants liedz tādu noteikumu pastāvēšanu, saskaņā ar kuriem nodokļa aprēķina bāze minēto darbinieku ienākumiem tiek noteikta saskaņā ar vienotu likmi vismaz 60 % apmērā no summas, ko pagaidu darba aģentūra iekļāvusi rēķinā gadījumos, kad maksa par starpniecību ir iekļauta rēķinā uzrādītajā summā?
- 3) Ja atbilde uz pirmo vai otro jautājumu ir apstiprinoša, vai tādā situācijā kā izskatāmā ir iespējams ierobežot konkrētās pamatbrīvības sabiedriskās kārtības, valsts drošības vai sabiedrības veselības aizsardzības iemeslu dēļ vai arī nodokļu kontroles efektivitātes nodrošināšanas nolūkā?”
- 21 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2013. gada 20. marta rīkojumu lietas C-53/13 un C-80/13 rakstveida, mutvārdu procesā un galīgā sprieduma taisīšanai tika apvienotas.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par prejudiciālo jautājumu lietā C-53/13 un par pirmo un trešo prejudiciālo jautājumu lietā C-80/13

- 22 Ar jautājumu lietā C-53/13 un pirmo un trešo jautājumu lietā C-80/13, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesas būtībā jautā, vai LESD 18., 45., 49., 56. vai 57. pants liedz tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, atbilstoši kuram pirmajā dalībvalstī rezidējošām sabiedrībām, kas izmanto pagaidu darba aģentūru, kas reģistrētas citā dalībvalstī, bet darbojas šajā pirmajā valstī ar filiāles starpniecību, nodarbinātu un darbā norikotu darbinieku darbu, ir pienākums izdarīt ieturējumu ienākumu gūšanas vietā un samaksāt pirmajai valstij nodokļa avansu no minēto darbinieku ienākumiem, bet šāds pienākums nav paredzēts pirmajā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, kas izmanto šajā pašā valstī reģistrētas pagaidu darba aģentūras.
- Ievada apsvērumi
- 23 Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, vispirms ir jāatgādina, ka, lai gan atbilstoši pašreizējam Savienības tiesību stāvoklim tiešo nodokļu kā tādu joma neietilpst Kopienu kompetencē, tomēr dalībvalstīm ir jāīsteno sava kompetence, ievērojot Savienības tiesības (skat. spriedumu *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 24 Turklāt attiecībā uz to, vai uz valsts tiesību aktiem attiecas viena vai otra aprites brīvība, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (skat. it īpaši spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 90. punkts, kā arī *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 31.–33. punkts).
- 25 Šajā gadījumā Čehijas tiesiskajā regulējumā Čehijas uzņēmumiem, kas vēlas izmantot pagaidu darba aģentūras, kas nav Čehijas Republikas rezidente, starpniecību, ir noteikts ienākumu nodokļa, kas jāmaksā darbiniekiem, ko tajā ir norikojusi darbā šī aģentūra, ieturējuma ienākumu gūšanas vietā pienākums, kaut arī šāds pienākums nav paredzēts Čehijas uzņēmumiem, kas vēlas izmantot pagaidu darba aģentūras, kas ir Čehijas Republikas rezidente, starpniecības pakalpojumus.
- 26 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 56. pantā ir paredzētas tiesības ne tikai pakalpojumu sniedzējam pašam, bet arī minēto pakalpojumu saņēmējam (skat. it īpaši spriedumus *Luisi* un *Carbone*, 286/82 un 26/83, EU:C:1984:35, 10. punkts; *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 32. punkts, kā arī *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 23. punkts).
- 27 Līdz ar to uz pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem attiecas pakalpojumu sniegšanas brīvība.
- 28 Protams, kā apgalvo Eiropas Komisija, šāds tiesiskais regulējums var ietekmēt arī pagaidu darba aģentūru, kas vēlas sniegt savus pakalpojumus Čehijas Republikā, saglabājot savu galveno uzņēmuma vietu citā dalībvalstī, brīvību veikt uzņēmējdarbību, un tas tā ir it īpaši tādēļ, ka šajā gadījumā aplūkotās aģentūras darbojas Čehijas Republikā ar filiāles starpniecību.
- 29 Tas pats attiecas uz darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, jo minētais tiesiskais regulējums attiecas uz ienākuma nodokļa iekasēšanas noteikumiem, kas ir noteikti Čehijas uzņēmumiem, uz kuriem šie darbinieki ir norikoti darbā atbilstoši līgumsaistībām ar aģentūrām, kuru darbinieki tie ir, un tas var netieši ietekmēt to iespēju īstenot savu pārvietošanās brīvību.
- 30 Tomēr, neraugoties uz šo tiesību aktu iespējamo ierobežojošo ietekmi uz pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti, šāda ietekme ir neizbēgamas sekas iespējamiem brīvības veikt uzņēmējdarbību šķēršļiem un tā katrā ziņā neattiecinā minēto tiesību aktu autonomu pārbaudi no LESD 45. un 49. panta viedokļa (šajā ziņā skat. spriedumus *Omega*, C-36/02, EU:C:2004:614, 27. punkts, kā arī *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, EU:C:2006:544, 33. punkts).

- 31 Visbeidzot, šādos apstākļos vairs nav jāveic arī LESD 18. panta interpretācija.
- 32 Šo normu var piemērot autonomi tikai Savienības tiesībās paredzētos gadījumos, attiecībā uz kuriem LESD nav paredzēts īpašs diskriminācijas aizliegums. Nediskriminācijas princips pakalpojumu sniegšanas brīvības jomā tika ieviests ar LESD 56.–62. pantu (pēc analogijas skat. spriedumu *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, 37. punkts, kā arī *Schulz-Delzers* un *Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, 29. punkts).
- 33 Tādējādi ir jāpārbauda pamatlietā aplūkotais Čehijas tiesiskais regulējums saistībā ar LESD 56. pantu.

Par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu

- 34 Lai pārbaudītu, vai pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā tiek ievērota pakalpojumu sniegšanas brīvība, jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru LESD 56. pants aizliedz jebkādu pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus, kas noteikti tādēļ, ka pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kurā tiek sniegts pakalpojums (skat. spriedumus Komisija/Vācija, 205/84, EU:C:1986:463, 25. punkts; Komisija/Itālija, EU:C:1991:78, 15. punkts; *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 31. punkts, un *X*, EU:C:2012:635, 21. punkts).
- 35 Pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumi ir valsts pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (spriedums *X*, EU:C:2012:635, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 Turklāt, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 26. punktā, LESD 56. pantā ir paredzētas tiesības ne tikai pakalpojumu sniedzējam pašam, bet arī minēto pakalpojumu saņēmējam.
- 37 Jākonstatē, ka šajā gadījumā pienākums ieturēt nodokļa avansu no darbinieku, ko norīkojušas darbā pagaidu darba aģentūras, kas nav Čehijas Republikas rezidentes, ienākumiem un samaksāt šo avansu Čehijas valstij netaisnīgi gulstas uz šo aģentūru sniegto pakalpojumu saņēmējiem un tas nozīmē papildu administratīvo slogu, kas netiek uzlikts tiem, kas saņem šo pašu pakalpojumu no rezidenta pakalpojumu sniedzēja. Tādējādi šis pienākums var padarīt šiem saņēmējiem pārrobežu pakalpojumu izmantošanu nepievilcīgāku par pakalpojumu sniedzēju rezidentu pakalpojumu izmantošanu un tādējādi var atturēt minētos pakalpojumu saņēmējus izmantot pakalpojumu sniedzējus nerezidentus no citām dalībvalstīm (šajā ziņā skat. spriedumus *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 33. punkts; Komisija/Belģija, C-433/04, EU:C:2006:702, 30.–32. punkts, un *X*, EU:C:2012:635, 28. punkts).
- 38 Dānijas valdība, pamatojoties uz spriedumu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 49. – 51. punkts), apgalvo, ka Čehijas Republikā reģistrētu aģentūru situācija objektīvi atšķiras no to aģentūru situācijas, kas reģistrētas ārpus šīs dalībvalsts, un ka līdz ar to aplūkotais pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums nav diskriminējošs.
- 39 Šajā ziņā tomēr pietiek norādīt, ka pakalpojumu sniedzējs un saņēmējs ir divi atšķirīgi tiesību subjekti, kuriem katram ir savas intereses un no kuriem katrs pats par sevi var atsaukties uz pakalpojumu sniegšanas brīvību, ja to tiesības ir aizskartas (spriedums *X*, EU:C:2012:635, 27. punkts).
- 40 Šajā gadījumā ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu nodibinātā atšķirīgā attieksme ietekmē pakalpojumu saņēmēju tiesības brīvi izvēlies pārrobežu pakalpojumus. Turklāt, tā kā šie saņēmēji ir Čehijas Republikas rezidenti, tie, kas nolemj izmantot rezidējošu aģentūru pakalpojumus, atrodas salīdzināmā situācijā ar tiem, ka dod priekšroku nerezidējošās aģentūras pakalpojumiem.
- 41 No tā izriet, ka tādas tiesību normas kā pamatlietā iztirzātās ir šķērslis pakalpojumu sniegšanas brīvībai, kura aizliegums principā ir paredzēts LESD 56. pantā.

- 42 Šaubas par šo secinājumu nerada Čehijas valdības arguments, ka aplūkojamo tiesību aktu iedarbība ir neliela, jo atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai ar līgumu ir aizliegti pat nelieli vai niecīgi kādas pamatbrīvības ierobežojumi (spriedumi Komisija/Francijs, C-34/98, EU:C:2000:84, 49. punkts, un X, EU:C:2012:635, 30. punkts).

Par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojuma attaisnojumu

- 43 Runājot par iespēju attaisnot šādu ierobežojumu, nedz lietas dalībnieki, kas ir iesnieguši apsvērumus Tiesā, nedz iesniedzējtiesa neuzskata, ka šis ierobežojums var tikt attaisnots ar sabiedriskās kārtības, sabiedrības drošības vai sabiedrības veselības apsvērumiem.
- 44 Tomēr no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka valsts tiesiskais regulējums, kas attiecas uz jomu, kura nav saskaņota Savienības līmenī, un kas vienādi attiecas uz visām personām vai uzņēmumiem, kuri veic darbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā, neņemot vērā tā ierobežojošās sekas attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību, var būt attaisnojams tiktāl, ciktāl to pamato primāri vispārējo interešu iemesli, kurus nenodrošina noteikumi, kam pakalpojumu sniedzējs ir pakļauts dalībvalstī, kurā viņš veic uzņēmējdarbību, tiktāl, ciktāl tas garantē sasniedzamo mērķi un ciktāl tas nepārsniedz to, kas nepieciešams tā sasniegšanai (skat. it īpaši spriedumus *Säger*, C-76/90, EU:C:1991:331, 15. punkts, un Komisija/Belģija, EU:C:2006:702, 33. punkts).
- 45 Gan *Nejvyšší správní soud* savā lūgumā, gan Čehijas valdība tiesas sēdē būtībā uzskatīja, ka aplūkotie Čehijas tiesību akti ir attaisnoti ar vajadzību nodrošināt ienākumu nodokļa iekasēšanas efektivitāti. Šajā ziņā šī valdība it īpaši apgalvo, ka ieturējums ienākumu gūšanas vietā ir ļoti efektīvs veids nodokļa iekasēšanai, jo tas ļauj nodokļu administrācijai nekavējoties iegūt visu atbilstošo informāciju par personu, kas maksā nodokli.
- 46 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka nepieciešamība nodrošināt ienākumu nodokļa iekasēšanu var būt primārs vispārējo interešu apsvērums, kas var attaisnot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu (spriedumi *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 35. punkts, un X, EU:C:2012:635, 39. punkts).
- 47 It īpaši Tiesa ir pat precizējusi, ka ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā procedūra 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 (spriedumi *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 36. punkts, un X, EU:C:2012:635, 39. punkts).
- 48 Tomēr šis risinājums gan spriedumā *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (EU:C:2006:630), gan spriedumā X (EU:C:2012:635) ir balstīts uz apstākli, ka pakalpojumu sniedzēji, par kādiem bija runa lietās, kurās taisīti šie spriedumi, sniedz neregulārus pakalpojumus citā dalībvalstī, kas nav tā pati dalībvalsts, kurā tie ir reģistrēti, un paliek tajā tikai neilgu laiku (skat. it īpaši spriedumu X, EU:C:2012:635, 42. punkts).
- 49 Kā ģenerālvokāts ir norādījis savu secinājumu 70. punktā, ir jākonstatē, ka šajā gadījumā nevar secināt, ka pagaidu darba aģentūras, par kurām ir runa pamatlietā, sniedz savus pakalpojumus Čehijas Republikā tika neregulāri, jo tās darbojas ar filiāles starpniecību, kas ir reģistrēta Čehijas Republikas Komercreģistrā.
- 50 Šādos apstākļos pat tad, ja, kā to precizē Čehijas valdība, filiāle atbilstoši Čehijas tiesībām nav juridiska persona un tātad tai nevar būt pienākums maksāt nodokļus atbilstoši Čehijas tiesībām, tomēr šāda filiāle nodrošina pakalpojumu sniedzēja fizisku klātbūtni uzņēmējā dalībvalstī un tā veic noteiktas administratīvas darbības attiecīgās pagaidu darba aģentūras labā, kā, piemēram, līgumu parakstīšanu.

- 51 Šajā ziņā ne tikai nevar izslēgt, ka Čehijas nodokļu iestādes iekasē maksājamo nodokli no šīs filiāles un ka tādējādi tā veic aplūkoto ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, bet no lietas materiāliem lietā C-80/13 izriet arī, ka šajā gadījumā no attiecīgajiem darbiniekiem ieturētos avansus faktiski maksā Slovākijas pagaidu darba aģentūras filiāle.
- 52 Turklāt administratīvā apgrūtinājuma, kas saistīts ar ienākumu nodokļa ieturēšanu par darbā norīkotajiem darbiniekiem, uzlikšana drīzāk rezidējošiem pakalpojumu saņēmējiem nekā citā dalībvalstī rezidējošas aģentūras Čehijas filiālei nešķiet vienkāršāka vai efektīvāka ne no pakalpojumu sniedzēju, ne no Čehijas administrācijas viedokļa. Tā kā pagaidu darba aģentūras, kurā darbinieki ir nodarbināti, filiālei ir vieglāk pieejama vajadzīgā informācija par šo darbinieku ienākumiem, administratīvā nasta saistībā ar ieturējumu šai filiālei būtu mazāk apgrūtināša nekā pakalpojumu saņēmējam.
- 53 No minētā izriet, ka šādos apstākļos pamatlietā aplūkotie valsts tiesību akti nav piemēroti, lai nodrošinātu ienākumu nodokļa iekasēšanas efektivitāti.
- 54 *Odvolací finanční ředitelství* piebilst, ka šie tiesību akti tomēr var tikt attaisnoti ar vajadzību novērst krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Turklāt, kā apgalvo Čehijas valdība, administratīvās sadarbības nodokļu jomā mehānismi nav pietiekami efektīvi, lai novērstu iespējamo izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Nodokļu iestāžu prakse pierādot, ka pastāv daudzi krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas gadījumi saistībā ar starptautisko darbaspēka nomu.
- 55 Protams, Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka, lai attaisnotu ierobežojumus līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanai, var atsaukties uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas apkarošanu un nodokļu kontroles efektivitātes nodrošināšanu (skat. spriedumu *Baxter e.a.*, C-254/97, EU:C:1999:368, 18. punkts, kā arī Komisija/Belģija, EU:C:2006:702, 35. punkts).
- 56 Tomēr Tiesa ir arī precizējusi, ka vispārējs pieņēmums par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanu nodokļu jomā, pamatojoties uz to, ka pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts citā dalībvalstī, nav pietiekams, lai pamatotu pasākumu, kas ietekmē līguma mērķus (šajā ziņā skat. spriedumus *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, 61. punkts; Komisija/Belģija, EU:C:2006:702, 35. punkts, un Komisija/Spānija, C-153/08, EU:C:2009:618, 39. punkts).
- 57 Pirmkārt, Čehijas Republikas apgalvojumi par daudzu krāpšanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas esamību saistībā ar starptautisko darbaspēka nomu bija ļoti vāji attiecībā uz pagaidu darba aģentūru, kas ir citu dalībvalstu rezidentes un kam Čehijas Republikā ir reģistrēta filiāle, īpašo situāciju.
- 58 Otrkārt, apstāklis, ka attiecīgā filiāle lietā C-80/13 uzņēmās administratīvas darbības, kas ļautu veikt un samaksāt pamatlietā aplūkoto ieturējumu, ļauj šaubīties par šāda vispārīga pieņēmuma pamatotību.
- 59 Šādos apstākļos pamatlietā aplūkotā ieturējuma piemērošana nevar tikt pamatota kā tāda, kas ir nepieciešama, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- 60 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz jautājumu lietā C-53/13 un uz pirmo un trešo jautājumu lietā C-80/13 ir jāatbild, ka LESD 56. pants liedz tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, atbilstoši kuram pirmajā dalībvalstī rezidējošām sabiedrībām, kas izmanto pagaidu darba aģentūru, kas reģistrētas citā dalībvalstī, bet darbojas šajā pirmajā valstī ar filiāles starpniecību, nodarbinātu un darbā norīkotu darbinieku darbu, ir pienākums izdarīt ieturējumu ienākumu gūšanas vietā un samaksāt pirmajai valstij nodokļa avansu no minēto darbinieku ienākumiem, bet šāds pienākums nav paredzēts pirmajā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, kas izmanto šajā pašā valstī reģistrētas pagaidu darba aģentūras.

Par otro jautājumu lietā C-80/13

- 61 Ar otro jautājumu lietā C-80/13 iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 56. pants liedz tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, atbilstoši kuram, ja summa, ko iekļāvusi rēķinā citā dalībvalstī rezidējoša pagaidu darba aģentūra, ietver gan norikoto darbinieku darba algu, gan atlīdzību par starpnieka pakalpojumiem, tad minētā avansa nodokļa aprēķina bāze tiek noteikta vismaz 60 % apmērā no šīs summas un personai, kam jāmaksā nodoklis, nepastāv iespēja pierādīt, ka darba ņēmēju faktiski saņemtā darba alga ir mazāka nekā 60 % no minētās summas.
- 62 Jākonstatē, ka, tā kā aplūkotā ieturējuma aprēķināšanas noteikumi ir cieši saistīti ar pienākumu izdarīt ieturējumu un, kā izriet no iesniedzējtiesas lēmuma lietā C-80/13, tie ir jāpiemēro tikai tad, ja attiecīgajam pakalpojumu saņēmējam ir jāveic minētais ieturējums, ņemot vērā uz jautājumu lietā C-53/13 un uz pirmo un trešo jautājumu lietā C-80/13 sniegto atbildi, uz šo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 63 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD 56. pants liedz tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, atbilstoši kuram pirmajā dalībvalstī rezidējošām sabiedrībām, kas izmanto pagaidu darba aģentūru, kas reģistrētas citā dalībvalstī, bet darbojas šajā pirmajā valstī ar filiāles starpniecību, nodarbinātu un darbā norikotu darbinieku darbu, ir pienākums izdarīt ieturējumu ienākumu gūšanas vietā un samaksāt pirmajai valstij nodokļa avansu no minēto darbinieku ienākumiem, bet šāds pienākums nav paredzēts pirmajā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, kas izmanto šajā pašā valstī reģistrētas pagaidu darba aģentūras.

[Paraksti]