

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 18. oktobrī (*)

Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Atlīdzības nodokļa ieturšana 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 līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2010. gada 24. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 14. oktobrī, tiesvedībā

X NV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (pirmā palāta)

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

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

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

ģemotvērī rakstveida procesu un 2011. gada 17. novembra tiesas sēdī,

ģemotvērī apsvērumus, ko sniedza:

- *X NV* vērī – *F. A. Engelen* un *S. C. W. Douma*, *belastingadviseurs*,
- Nīderlandes valdības vērī – *B. Koopman* un *C. Wissels*, pārstāvji,
- Beģģijas valdības vērī – *J.-C. Halleux* un *M. Jacobs*, pārstāvji,
- Vģģcijas valdības vērī – *T. Henze* un *J. Möller*, pārstāvji,
- Francijas valdības vērī – *G. de Bergues* un *N. Rouam*, pārstāvji,
- Itģģlijas valdības vērī – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palģģdz *S. Fiorentino*, *avvocato dello Stato*,
- Zģģvedrijas valdības vērī – *A. Falk* un *S. Johannesson*, pārstāves,
- Apģģvienotģģs Karģģlistes valdības vērī – *L. Seeboruth*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas v?rd? – R. Lya/ un W. Roels, p?rst?vji,
noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2011. gada 21. decembra tiesas s?d?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par LESD 56. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp X NV (turpm?k tekst? – “X”), pusprofesion?lu futbola klubu (“betaaldvoetbalorganisatie”), kas ir re?istr?ts N?derland?, un *Staatssecretaris van Financiën* par nodok?a ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet? no cit? dal?bvalst? re?istr?tam pakalpojumu sniedz?jam izmaks?tas atl?dz?bas.

Atbilstoš?s ties?bu normas

N?derlandes ties?bas

3 Saska?? ar 1964. gada Likuma par atl?dz?bas nodokli (*Wet op de loonbelasting*, turpm?k tekst? – “*Wet LB 1964*”) 1. pantu:

“Tiešo nodokli, sauktu par “atl?dz?bas nodokli”, uzliek darba ??m?jiem vai vi?u darba dev?jiem, kuriem j?veic ietur?jums, m?ksliniekiem, profesion?liem sportistiem, ?rvalstu sabiedr?b?m, k? ar? cit?m fizisk?m person?m, kas nor?d?tas šaj? likum? vai atbilstoši š? likuma norm?m.”

4 *Wet LB 1964* 5.b panta 1. un 3. punkta redakcija l?dz 2007. gada 1. janv?rim bija š?da:

“1. Piem?rojot šo likumu un uz t? pamata pie?emt?s noteikumus, ar ?rvalstu sabiedr?bu saprot galvenok?rt ?rpus N?derlandes dz?vojošu fizisku personu vai re?istr?tu juridisku personu grupu, kuru dal?bnieki atseviš?i vai kop?gi saska?? ar ?stermi?a l?gumu vai ?slaic?gi uz cita pamata N?derland? uzst?jas k? m?kslinieki vai profesion?li nodarbojas ar k?du sporta veidu.

[..]

3. Ja ?rvalstu sabiedr?bas dal?bnieks uzst?jas vai profesion?li nodarbojas ar k?du sporta veidu darba tiesisko attiec?bu ietvaros ar N?derland? nere?istr?tu personu, kurai j?veic ietur?jums, atl?dz?bas nodoklis ir ieturams saska?? ar ?rvalstu sabiedr?bai piem?rojamiem noteikumiem.”

5 No 2007. gada 1. janv?ra š? panta redakcija ir š?da:

“Piem?rojot šo likumu un uz t? pamata pie?emt?s noteikumus, ar ?rvalstu sabiedr?bu saprot galvenok?rt ?rpus N?derlandes dz?vojošu fizisku personu vai re?istr?tu organiz?ciju grupu, kuru dal?bnieki atseviš?i vai kop?gi saska?? ar ?stermi?a l?gumu N?derland? uzst?jas k? m?kslinieki vai profesion?li nodarbojas ar k?du sporta veidu, iz?emot:

[..]

2. ja atbilstoši ministrijas r?kojum? paredz?tajiem noteikumiem tiek atz?ts, ka sabiedr?b? galvenok?rt ietilpst dal?bnieki, kas dz?vo vai ir re?istr?ti valst?, ar kuru N?derlandes Karaliste ir nosl?gusi Konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas un nodok?u nemaks?šanas nov?ršanu, vai ja tie dz?vo vai ir re?istr?ti N?derland?, N?derlandes Anti??s vai Arub?.”

6 *Wet LB 1964* 8.a panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Ietur?jumu attiec?b? uz m?kslinieku, profesion?lu sportistu vai ?rvalstu sabiedr?bu, ja m?ksliniecisk? vai sporta pakalpojuma pamat? ir ?stermi?a l?gums, veic:

- a. ja atl?dz?ba ir sa?emta no personas, ar kuru ir vienošan?s par m?ksliniecisko vai sporta pakalpojumu – persona, ar kuru bija vienošan?s par m?ksliniecisko vai sporta pakalpojumu;
- b. ja atl?dz?ba ir sa?emta no treš?s personas – š? persona.”

7 *Wet LB 1964* 35.g pant? ir noteikts:

“1. No ?rvalstu sabiedr?bas nodokli iekas?, pamatojoties uz atl?dz?bu.

2. Ar “atl?dz?bu” saprot visas ?rvalstu sabiedr?bas par m?ksliniecisko vai sporta pakalpojumu, kas izpild?ts N?derland?, sa?emt?s summas. Atl?dz?ba ietver izdevumu atl?dz?bas, k? ar? pras?jumus p?c zin?ma laika vai ar nosac?jumu sa?emt vienu vai vair?kus maks?jumus vai pakalpojumus.

3. Par atl?dz?bu neuzskata:

- a. kompens?cijas un pakalpojumus saist?b? ar dz?rieniem un ?din?šanu [..];
- b. ce?a un uztur?šan?s izdevumu kompens?cijas, iz?emot ce?a izdevumus par braucieniem ar vieglo pasažieru transportl?dzekli, kas ir nepieciešamas m?ksliniecisk? vai sporta pakalpojuma pien?c?gai izpildei ar nosac?jumu, ka sabiedr?ba personai, kurai j?veic ietur?jums, iesniedz apliecinošos dokumentus un tos uzglab? un tur pieejamus p?rbaudei;
- c. pakalpojumus, kuru m?r?is ir nov?rst ce?a un uztur?šan?s izdevumus, kuri ir nepieciešami m?ksliniecisk? vai sporta pakalpojuma pien?c?gai izpildei;

[..]

4. Atl?dz?b? neietilpst tas, ko atbilstoši inspektora l?mumam var uzskat?t par kompens?ciju, kas nav atl?dz?bas sast?vda?a (l?mums par izdevumu atl?dz?bu). L?mumu par izdevumu atl?dz?bu inspektors pazi?o p?c piepras?juma, un tas ir p?rs?dzams. Sabiedr?ba vai persona, kurai j?veic ietur?jums, pieteikumam iesniedz pirms m?ksliniecisk? vai sporta pakalpojuma sa?emšanas, bet persona, kurai j?veic ietur?jums, – ne v?l?k k? vienu m?nesi p?c pakalpojuma sa?emšanas. [..]”

8 *Wet LB 1964* 35.h panta 1. punkt? ir noteikts, ka maks?jam? nodok?a apm?rs ir 20 % no atl?dz?bas.

Konvencija starp N?derlandes Karalisti un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienoto Karalisti

9 N?derlandes Karalistes un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot?s Karalistes 1980. gada 7. novembr? nosl?gt?s Konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas un nodok?u nemaks?šanas nov?ršanu ien?kuma un ?pašuma nodok?a jom? (turpm?k tekst? – “Konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu”) 17. pant? ir paredz?ts:

“1. Neskarot 14. un 15. panta noteikumus, pe??a vai ien?kumi, kurus l?gumsl?dz?jas valsts rezidents g?st par savu personisko darb?bu cit? l?gumsl?dz?j? valst? k? skatuves m?kslinieks [..] vai k? sportists, ir apliekami ar nodokli šaj? otraj? valst?.

2. Ja pe??a vai ien?kumi no darb?b?m, kuras skatuves m?kslinieks vai sportists izpilda personiski, tiek nodoti nevis pašam m?ksliniekam vai sportistam, bet gan citai personai, š? pe??a vai ien?kumi ir apliekami ar nodokli, neskarot 7., 14. un 15. panta noteikumus, l?gumsl?dz?j? valst?, kur? m?kslinieka vai sportista darb?bas ir veiktas.”

10 Š?s konvencijas 22. panta 1. punkts ir izteikts š?di:

“?emot v?r? Apvienot?s Karalistes ties?bu aktu noteikumus par iesp?ju atskait?t ?rpus Apvienot?s Karalistes samaks?to nodokli no Apvienotaj? Karalist? samaks?t? nodok?a (noteikumi nedr?kst p?rk?pt šo visp?r?jo principu):

a. N?derland? maks?jamo nodokli atbilstoši N?derlandes ties?bu aktiem un saska?? ar š?s konvencijas noteikumiem vai nu tieši, vai atbilstoši ietur?jumam no pe??as, ien?kumiem vai kapit?la pieauguma, kas ieg?ts N?derland? (iz?emot dividenžu gad?jum? nodokli no pe??as, no kuras dividendes izmaks?tas), var atskait?t no Apvienotaj? Karalist? apr??in?t? nodok?a par to pašu pe??u, ien?kumiem vai kapit?la pieaugumu, par kuru apr??in?ts N?derlandes nodoklis;

[..]”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

11 X attiec?gi 2002. gada j?lij? un 2004. gada mart? ar diviem Apvienotaj? Karalist? re?istr?tiem pusprofesion?liem futbola klubiem vienoj?s par draudz?bas sp?l?m. Š?s sp?les notika attiec?gi 2002. gada august? un 2004. gada august? N?derland?.

12 X par š?m sp?l?m šiem klubiem samaks?ja attiec?gi EUR 133 000 un EUR 50 000. Min?tie klubi neizmaks?ja š?s summas saviem sp?l?t?jiem.

13 T? k? par min?taj?m summ?m netika ietur?ts un samaks?ts atl?dz?bas nodoklis, attiec?b? uz X tika veikts atl?dz?bas nodok?a p?rr??ins un piedzi?a attiec?gi EUR 26 050 un EUR 9450 apm?r?, kas atbilst 20 % no š?m summ?m p?c konkr?tu izmaksu atskait?šanas.

14 *Rechtbank te 's-Gravenhage* [H?gas tiesa], kas pirmaj? instanc? izskat?ja X pras?bu par l?mumiem par šo p?rr??inu un piedzi?u, atc?la gan šos l?mumus, gan min?to p?rr??inu un piedzi?u.

15 Pamatojoties uz *Staatssecretaris van Financiën* [valsts sekret?ra finanšu liet?s] apel?cijas s?dz?bu, *Gerechtshof te 's-Gravenhage* [H?gas apel?cijas tiesa] ar 2008. gada 1. decembra spriedumu atc?la šos *Rechtbank te 's-Gravenhage* spriedumus.

16 Uzskatot, ka N?derlandes tiesiskais regul?jums rada neattaisnojamu ierobežojumu LESD 56. panta izpratn?, X iesniedza *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?kaj? ties?] kas?cijas s?dz?bu par *Gerechtshof te 's-Gravenhage* spriedumu.

17 Šajos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai LESD 56. pants ir interpretējams tādējādi, ka pastāv pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kad tādā 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 tādā, 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 rīcību sabiedrībām, kuras Nīderlandē uzturas tikai īsu brīdi un ir grūti kontrolējamas, kas padara problēmtisku Nīderlandē pieširtās nodokļu piekritības izmantošanu?

b) Vai tādā gadījumā ir nozīme tam, ka tiesību norma vālk 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 piedziņai 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 šā kompetence tomēr ir jāsteno, 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 gēšanas 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 tādā 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 jebkādas pakalpojumu sniegšanas

brīvības ierobežojumus, kas noteikti tādā, ka pakalpojumu sniedzējs ir reistrēts citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kur 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 sniedzēju nerezidentus, uzliek pienākumu veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gēšanas vietā ar minimālo likmi 20 % no atļdzības, 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 atļdzību, ko izmaksā pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem, un atļdzību, 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 atļdzības, kas tiek izmaksāta Nīderlandē reģistrētam pakalpojumu sniedzējam, netiek ieturēts nodoklis ienākumu gēšanas 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 pakāuti Nīderlandes nodokļu iestāžu kontrolei, un saistībā ar pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem, kuriem šāda dalībvalsts ir ienākumu gēšanas valsts un tādēļ nevar vienrīši 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 nesalīdzināmā 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 enerģētiskā advokāte 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 gēšanas vietā var

ietekmēt pakalpojumu sniedzēju nerezidentu nodokļu situāciju, pienākums veikt šādu ieturšanu tādēļ ziņā, ka tas nozīmē papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus, pakalpojumu saņēmējiem rezidentiem var padarīt pārrobežu pakalpojumu izmantošanu nepievilcīgu 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 uzlikt papildu administratīvā sloga ietekme, pirmkārt, ir nenozīmīga, jo tas jau ir veicis citus nodokļa ieturjumus 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 deklarāšana 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/Francija, *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 pretījs nelabvēlīgs nodokļu režīms nevar tikt uzskatīts par saderīgu ar Savienības tiesību mērķi, ka ir citas priekšrocības, piemērot, ka tādās 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 ieturšanu ienākumu gūšanas vietā no pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem izmaksētās atlīdzības, kaut gan tās nodokļa ieturjums ienākumu gūšanas vietā netiek piemērots atlīdzībai, kas izmaksēta pakalpojumu sniedzējiem rezidentiem, ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums tādēļ ziņā, ka tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus.

33 Kā enerģētiskā advokāte ir norādījusi savu secinājumu 39. punktā, šis secinājums neietekmē atbildi uz jautājumu, kas, starp citu, nav šā līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu priekšmets, vai tās nodokļa ieturjums ienākumu gūšanas vietā kā pamatlīdējs arī ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums gadījumā, ja tādēļ pakalpojumu sniegšana, ko veic pakalpojumu sniedzējs nerezidents, ir pakāauta lielākai nodokļu nastai par to, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, ko veic pakalpojumu sniedzējs rezidents. Ciktī tās ieturjums var ietekmēt attiecīgā pakalpojuma sniegšanas izmaksas, tas varētu atturēt gan pakalpojuma sniedzēju nerezidentu sniegt šo pakalpojumu, gan pakalpojuma saņēmēju izmantot tādus pakalpojuma sniedzēju.

34 Piemērot 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 ieturšanu ienākumu gūšanas vietā no atlīdzības, kas izmaksēta citā dalībvalstī reģistrētiem pakalpojumu sniedzējiem, lai gan attiecībā uz atlīdzību, kas izmaksēta attiecīgajā dalībvalstī reģistrētajiem pakalpojumu sniedzējiem, šāds pienākums nepastāv, ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums šīs tiesību normas izpratnē tādēļ 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 tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatliet?, var tikt attaisnots ar nepieciešamību nodrošināt efektīvu nodokļa piedziņu un nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo, pat ja emotīvā Direktīvā 76/308 paredzētās abpusējās palīdzības iespējas nodokļu iekasēšanai. Turklāt šā tiesa jautā, vai ir jāņem vērā tas, ka minētajā valsts tiesiskajā regulējumā ir tikuši izdarīti grozījumi un Nīderlandes Karaliste ir atteikusies no tās nodokļa ieturēšanas ienākumu gēšanas vietā kā pamatliet?.

36 Kā izriet no pastāvīgās judikatūras – pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums ir pieļaujams vienīgi tad, ja to attaisno primāri vispārējā interešu apsvērumi. Tāpat lūdz gādājumu ar šā ierobežojuma piemērošanu ir jāgarantē, ka tiek īstenots sasniedzamais mērķis un ka ar to netiek pārsniegts tas, kas vajadzīgs šā 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 tādus 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 tās pārcelšanās izriet, ka dalībvalsts vāļka atteikšanās no pasākuma piemērošanas nevar būt noteicoša nedz attiecībā uz tās piemērotību izvirzītā mērķa sasniegšanai, nedz tās samērīgumu, kas ir jāvērtē tikai saistībā ar izvirzīto mērķi.

39 Tiesa jau ir nospriedusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti ir primārs vispārējā interešu apsvērumš, kas var attaisnot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu. Tiesa ir uzskatījusi, ka ieturēšanas ienākumu gēšanas vietā procedūra un atbildības režīms kā tās garantija ir likumīgs un piemērots līdzeklis, lai nodrošinātu tās personas, kas reālistā ir pārs attiecīgās valsts, kurā tiek piemēroti nodokļi, ienākumu aplikšanu ar nodokļiem un lai izvairītos no tā, ka attiecīgā ienākumi netiek aplikti ar nodokļiem nedz pakalpojumu sniedzēja mētnes 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 paši paskaidro, ka pamatlietā aplūkotais nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā tika ieviests tāpēc tam, kad nodokļu administrācija konstatēja, ka sistēma, kuras pamatā bija katram pakalpojuma sniedzējam nerezidentam individuāli nosūtīti paziņojumi par nodokli, ir izrādījies neefektīva grūtību un administratīvā sloga dēļ, kuru tādā sistēmā radīja minētajiem pakalpojumu sniedzējiem nerezidentiem, kā arī administrācijai. Nīderlandes valdība uzskata, ka nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā no sporta klubiem izmaksātās atlīdzības, no kuras ir atskaitīti atbilstoši izdevumi, ļauj spāļtāju ienākumus aplikēt ar nodokli tā, ka tas ir vienkāršāks un efektīvāks gan spāļtājiem, gan administrācijai.

42 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka tādus pakalpojumu sniedzēju gādājumu, kuri sniedz neregulārus pakalpojumus citā dalībvalstī, kas nav tā pati dalībvalsts, kurā tie ir reālistā un kurā tie paliek tikai neilgu laiku, nodokļa ieturēšana ienākumu gēšanas vietā ir piemērots līdzeklis efektīvas maksājuma nodokļa piedziņas nodrošināšanai.

43 V?l ir j?p?rbauda, vai šis pas?kums nep?rsniedz to, kas ir vajadz?gs, lai nodrošin?tu efekt?vu maks?jam? nodok?a piedzi?u, it ?paši ?emot v?r? Direkt?v? 76/308 paredz?t?s abpus?jas pal?dz?bas iesp?jas nodok?u iekas?šan?.

44 Direkt?v? 76/308 ir noteikti kop?gi noteikumi par savstarp?ju pal?dz?bu pras?jumu piedzi?? saist?b? ar noteiktiem nodok?iem un noteiktiem maks?jumiem un nodev?m (2010. gada 14. janv?ra spriedums liet? C-233/08 *Kyrian*, Kr?jums, I-177. lpp., 34. punkts). Saska?? ar š?s direkt?vas noteikumiem dal?bvalsts var l?gt citas dal?bvalsts pal?dz?bu saist?b? ar ien?kuma nodok?a piedzi?u, kas ir j?maks? nodok?u maks?t?jam š?s otr?s dal?bvalsts rezidentam (skat. 2006. gada 9. novembra spriedumu liet? C-520/04 *Turpeinen*, Kr?jums, I-10685. lpp., 37. punkts).

45 No Direkt?vas 76/308 preambulas pirm? l?dz treš? apsv?ruma izriet, ka t?s m?r?is ir atcelt š??rš?us kop?j? tirgus izveidei un darb?bai, kas izriet no t?, ka valstu noteikumi muitas nodok?u piedzi?as jom? ir piem?rojami tikai attiec?g?s valsts teritorij?.

46 T?d?j?di Direkt?v? 76/308 ir paredz?ti t?di pal?dz?bas pas?kumu veidi k? piedzi?ai noder?gas inform?cijas pazi?ošana, dokumentu pazi?ošana adres?tam, k? ar? t?du pras?jumu piedzi?a, par kuriem sast?d?ts dokuments, kas at?auj piedzi?as izpildi.

47 Ar Direkt?vu 2001/44 pan?ktajai Direkt?vas 76/308 piem?rošanas jomas attiecin?šanai ar? uz ien?kuma nodok?u par?du pras?jumiem, k? izriet no Direkt?vas [2001/44] preambulas 1.-3. apsv?ruma, ir j?nodrošina "iekš?j? tirgus [...] fisk?l[?] neitralit?t[e]" un j?aizsarg? tostarp dal?bvalstu finansi?l?s intereses, ?emot v?r? nodok?u kr?pniec?bas att?st?bu (skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C-338/01 Komisija/Padome, *Recueil*, I-4829. lpp., 68. punkts). Lai gan Direkt?v? 2001/44 ir veikta zin?ma valstu noteikumu tuvin?šana nodok?u jom?, jo ar to vis?m dal?bvalst?m tiek uzlikts pien?kums pras?jumus no cit?m dal?bvalst?m apl?kot k? valsts pras?jumus (iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/Padome, 75. punkts), t?s nol?ks, k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi savu secin?jumu 53. punkt?, nav aizst?t nodok?a ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet? k? nodok?a iekas?šanas metodi.

48 Šaj? gad?jum? ir j?konstat?, ka atteikšan?s no nodok?a ietur?šanas ien?kumu g?šanas viet? un savstarp?j?s pal?dz?bas veidu izmantošana, protams, ?autu nov?rst pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu, kas pakalpojumu sa??m?jam radies pamatliet? apl?kot? valsts tiesisk? regul?juma d??.

49 Tom?r š?da atteikšan?s neb?t neizsl?dz visas formalit?tes, kas ir j?k?rto pakalpojumu sa??m?jam. K? nor?da dažas Tiesai apsv?rumus iesnieguš?s vald?bas, nodok?a ietur?šana ien?kumu g?šanas viet? ?auj nodok?u administr?cijai uzzin?t par pakalpojumu sniedz?ja nerezidenta maks?jama nodok?a iekas?jam?bas gad?jumu. Ja t?da nodok?a ietur?šana nenotiktu, attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u administr?cijai ac?mredzot b?tu j?nosaka pien?kums šaj? valst? re?istr?tajam pakalpojumu sa??m?jam pazi?ot par pakalpojumu sniedz?ja nerezidenta sniegtu pakalpojumu.

50 Turkl?t atteikšan?s no nodok?a ietur?šanas ien?kumu g?šanas viet? rad?tu nepieciešam?bu iekas?t nodokli no pakalpojumu sniedz?ja nerezidenta, kas t?p?c, k? savu secin?jumu 58. punkt? ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te, šim pakalpojumu sniedz?jam var?tu rad?t noz?m?gu apgr?tin?jumu, jo tam b?tu j?iesniedz nodok?u deklar?cija svešvalod? un j?orient?jas t?das dal?bvalsts nodok?u sist?m?, kas nav t? pati dal?bvalstis, kur? pakalpojumu sniedz?js ir re?istr?ts. Tas pakalpojumu sniedz?ju nerezidentu var?tu attur?t no pakalpojuma sniegšanas attiec?gaj? dal?bvalst? un galu gal? pakalpojumu sa??m?jam var?tu b?t pat v?l sarež??t?k izmantot pakalpojumu no t?das dal?bvalsts, kas nav t? pati dal?bvalsts, kur? tas ir re?istr?ts.

51 T?pat t?da tieša iekas?šana no pakalpojumu sniedz?ja nerezidenta rad?tu iev?rojamu administrat?vo slogu ar? nodok?u iest?d?m, kur?m ir pak?auts pakalpojumu sa??m?js, daudzo atseviš?i sniegto pakalpojumu d??.

52 ?emot v?r? visus šos apsv?rumus, k? savu secin?jumu 59. punkt? ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te, ir j?konstat?, ka tieša nodok?a iekas?šana no pakalpojumu sniedz?ja nerezidenta neb?t nav maz?k ierobežojošs l?dzeklis par nodok?a ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet?.

53 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?to, uz otro un trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka, cikt?l pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojums, kuru ietver t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet?, izriet no pien?kuma veikt nodok?a ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet?, t?d? zi??, ka tas noz?m? papildu administrat?vo slogu, k? ar? ar to saist?tus atbild?bas riskus, šo ierobežojumu var attaisnot ar nepieciešam?bu nodrošin?t efekt?vu nodok?a piedzi?u un tas nep?rsniedz š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go, pat ?emot v?r? Direkt?v? 76/308 paredz?t?s abpus?jas pal?dz?bas iesp?jas nodok?u iekas?šan?. V?l?ka atteikšan?s no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? nevar b?t noteicoša nedz attiec?b? uz t? piem?rot?bu izvirk?t? m?r?a sasniegšanai, nedz t? sam?r?gumu, kas ir j?v?rt? tikai saist?b? ar izvirk?to m?r?i.

Par ceturto jaut?jumu

54 Uzdodot ceturto jaut?jumu, iesniedz?jtiesa v?las uzzin?t, vai, izv?rt?jot, vai pakalpojumu sa??m?ja pien?kums veikt nodok?a ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet?, t?d? zi??, ka tas rada papildu administrat?vo slogu, k? ar? ar to saist?tus atbild?bas riskus, ir ar LESD 56. pantu aizliegts pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojums, ir b?tiski zin?t, vai pakalpojumu sniedz?js nerezidents var N?derland? ietur?to nodokli atskait?t no nodok?a, kas ir j?maks? t? re?istr?cijas dal?bvalst?.

55 K? ir nor?d?ts š? sprieduma 28. punkt?, pien?kums veikt š?du ietur?šanu pakalpojumu sa??m?jiem rezidentiem var padar?t p?rrobežu pakalpojumus izmantošanu nepievilc?g?ku par pakalpojumu sniedz?ju rezidentu pakalpojumu izmantošanu un var attur?t min?tos pakalpojumu sa??m?jus izmantot pakalpojumu sniedz?jus nerezidentus neatkar?gi no t?, k? nodok?a ietur?šana ien?kumu g?šanas viet? var?tu ietekm?t pakalpojumu sniedz?ju nerezidentu nodok?u situ?ciju.

56 T?d?j?di pakalpojumu sniedz?ja nodok?u rež?mam dal?bvalst?, kur? tas ir re?istr?ts, nav nek?das noz?mes, izv?rt?jot, vai pakalpojumu sa??m?ja pien?kums veikt min?to nodok?a ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet? ir ar LESD 56. pantu aizliegts pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojums.

57 T?p?c uz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka, izv?rt?jot, vai pakalpojumu sa??m?ja pien?kums veikt nodok?a ietur?šanu ien?kumu g?šanas viet? t?d? zi??, ka tas rada papildu administrat?vo slogu, k? ar? ar to saist?tus atbild?bas riskus, ir ar LESD 56. pantu aizliegts pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojums, tam nav noz?mes, vai pakalpojumu sniedz?js nerezidents N?derland? ietur?to nodokli var atskait?t no nodok?a, kas ir j?maks? t? re?istr?cijas dal?bvalst?.

Par ties?šan?s izdevumiem

58 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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 tādēļ ziņā, ka tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus;**
- 2) **ciktāl pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kuru ietver tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlīnē, izriet no pienākuma veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā tādēļ 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 šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo, pat ņemot vērā Padomes 1976. gada 15. marta Direktīvu 76/308/EEK par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņai 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 iekasēšanai. Vēlāka atteikšanās no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā nevar būt noteicoša nedz attiecībā uz tās piemērotību izvirzītā mērķa sasniegšanai, nedz tās samērīgumu, kas ir jāvērtē tikai saistībā ar izvirzīto mērķi;**
- 3) **izvērtējot, vai pakalpojumu saņēmēja pienākums veikt nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā tādēļ 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 tās reģistrācijas dalībvalstī.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.