

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 gēšanas 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 nolikumu 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 lūgumiem, kas Tiesā reģistrēti 2013. gada 30. janvārī un 15. februārī, tiesvedības

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. Tizzano [*A. Tizzano*] (referents), tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*], E. Levits, M. Bergere [*M. Berger*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

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

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

ģemot vērā rakstveida procesā un 2013. gada 11. decembra tiesas sēdī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *ACO Industries Tábor s.r.o.* vērā – *D. Hejzlar*, advokāts,
- *Odvolací finanční ředitelství* vērā – *E. Nedorostková*, advokāte,
- Čehijas Republikas vērā – *M. Smolek*, *T. Müller* un *J. Vlášil*, pārstāvji,
- Dānijas Karalistes vērā – *M. Søndahl* un *V. Pasternak Jørgensen*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vērā – *W. Roels*, kā arī *M. Šimerdová* un *Z. Malášková*, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2014. gada 13. februārā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gumi sniegt prejudici?lus nol?mumus ir par LESD 18., 45., 49. un 56. panta interpret?ciju.

2 Šie l?gumi ir radušies div?s tiesved?b?s starp *Strojírny Prost?jov a.s.* (turpm?k tekst? – “*Strojírny Prost?jov*”) un *ACO Industries Tábor s.r.o.* (turpm?k tekst? – “*ACO Industries Tábor*”), no vienas puses, un *Odvolací finan?ní ?editelství* (Finanšu p?rvaldi, kas kompetenta attiec?b? uz pras?jumiem), no otras puses, par nodok?u rež?mu, kas tiek piem?rots šiem diviem uz??mumiem.

Atbilstoš?s ties?bu normas

?ehijas ties?bas

3 Likuma Nr. 586/1992 par ien?kuma nodokli ar groz?jumiem 2. pant? ir noteikts:

“1. Fizisko personu ien?kuma nodok?a maks?t?ji ir fizisk?s personas (turpm?k tekst? – “nodok?a maks?t?ji”).

2. Nodok?a maks?t?jiem, kuru domicils vai parast? dz?vesvieta ir ?ehijas Republik?, ir piem?rojams nodoklis gan no ien?kumiem, kuru izcelsme ir ?ehijas Republik?, gan no tiem, kuru izcelsme ir ?rvalst?.

3. Nodok?a maks?t?jiem, kuri nav min?ti 2) punkt?, vai tiem, kas min?ti starptautiskos nol?gumos, nodokli uzliek tikai par ?ehijas Republik? g?tajiem ien?kumiem (22. pants). [..]

4. Nodok?a maks?t?ji, kuru parast? dz?vesvieta ir ?ehijas Republik?, ir personas, kas taj? dz?vo vismaz 183 dienas gad? turpin?ti vai periodiski; turkl?t 183 dien?s tiek ieskait?ta katra s?kt? uztur?šan?s diena. Š? likuma vajadz?b?m dz?vesvieta ?ehijas Republik? noz?m? vietu, kur? nodok?a maks?t?jam ir stabila dz?vesvieta, un apst?k?i ?auj izsecin?t vi?a nodomu palikt šaj? dz?vesviet? past?v?gi.”

4 Š? likuma 6. panta 2. punkt? ir paredz?ts:

“Nodok?a maks?t?js, kurš g?st ien?kumus no algota darba un ar savu amatu saist?tas priekšroc?bas, turpm?k tiks saukts par “darbinieku”, un persona, kura maks? ien?kumus – par “darba dev?ju”. “Darba dev?js” noz?m? ar? nodok?a maks?t?ju, kas min?ts 2. panta 2. punkt? vai 17. panta 3. punkt?, ja darbinieki str?d? saska?? ar t? nor?d?m, lai ar? ien?kumi no š? darba, pamatojoties uz l?gumisk?m attiec?b?m, tiek maks?ti ar ?rvalst? re?istr?tas vai rezid?jošas personas starpniec?bu. ?emot v?r? citas likuma normas, š?di izmaks?ti ien?kumi ir j?uzskata par ien?kumiem, kurus maks? 2. panta 2. punkt? vai 17. panta 3. punkt? min?tais nodok?a maks?t?js. Ja summ?, ko darba dev?js izmaks? ?rvalst? re?istr?tai vai rezid?jošai personai, ir ietverta ar? atl?dz?ba par starpnieka pakalpojumu, tiek uzskat?ts, ka darbinieka ien?kumi ir vismaz 60 % no kop?j?s summas.”

5 Min?t? likuma 22. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir izteikts š?d? redakcij?:

“Attiec?b? uz 2. panta 3. punkt? un 17. panta 4. punkt? min?tajiem nodok?a maks?t?jiem ien?kumi no pe??u nesošas darb?bas (algota darba) [..], kas tiek veikta ?ehijas Republik? [..], ir j?uzskata par ien?kumiem, kas g?ti no ?ehijas Republik? esošiem avotiem.”

6 Š? paša likuma 38.c pant? ir noteikts:

“Persona, kurai ir j?maks? nodoklis saska?? ar 38.d, 38.e un 38.h pantu, ir ar? 2. panta 3. punkt?

un 17. panta 4. punktā minētais nodokļa maksājums, kuram ir pastāvīgs uzņēmums Ēhijas 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 maksātajam 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”), izņemot vērā avansa maksājuma aprēķinā bāzi. [..]”

Konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu

8 Konvencijas par dubultas nodokļu uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas ienākumu un pašuma nodokļa jomā novēršanu, kas noslēgta starp Ēhijas Republiku un Slovākijas Republiku (Ērietu 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 Igaunijas valsts iedzīvotājs, ir apliekami ar nodokļiem tikai šajā valstī, ja vien darbs netiek veikts citā Igaunijas valstī. Ja darbs tiek veikts citā Igaunijas valstī, no tās nodarbinātības gais atalgojums var tikt aplikts ar nodokli attiecīgajā citā valstī.”

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

“1. Igaunijas valsts pilsoņiem citā Igaunijas valstī nedrīkst piemērot nekādas nodokļus vai jebkādas ar tiem saistītas prasības, kas atšķiras vai ir apgrūtinošākas 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 Igaunijas valstu iedzīvotāji.

[..]

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

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

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

Lieta C-53/13

11 *Finanční úřad v Prostějov* (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 Ēhijas tiesību sistēmas juridiskās personas filiālei nav tiesību un tā nevar uzņemties pienākumus, ir jāuzskata, ka pakalpojumus sniedza

valstu a?ent?ra. L?dz ar to ?ehijas darbasp?ka lietot?jam ir j?ietur ien?kumu nodoklis par darbiniekiem un j?iemaks? tas valsts bud?et?.

12 Š? l?muma p?rs?dz?bu, ko *Strojírny Prost?jov c?la Finan?ní ?editelství v Ostrav?* (Ostravas Finanšu direkcija), t? noraid?ja ar 2011. gada 18. augusta l?mumu. Šis l?mums ir tiesved?bas *Krajský soud v Ostrav?* (Ostravas apgabaltiesa) priekšmets.

13 T? uzskata, ka ?ehijas tiesiskais regul?jums rada diskrimin?ciju starp ?ehijas uz??muma, kas izmanto valsts pagaidu darba a?ent?ras pakalpojumus, un ?ehijas uz??muma, kas izmanto cit? valst? re?istr?tas a?ent?ras pakalpojumus, situ?ciju. Tikai otraj? gad?jum? ?ehijas uz??mumam ir j?veic ietur?jumi ien?kumu g?šanas viet? no ien?kumiem, ko sa?em darbinieki, kuru darbu tas izmanto atbilstoši l?gumam, kas nosl?gts ar pagaidu darba a?ent?ru, kam?r pirmaj? gad?jum? min?to ietur?jumu izdara pagaidu darba a?ent?ra, kuras darbinieki tiek nodarbin?ti. Tas esot pakalpojumu un darbinieku aprites br?v?bas ierobe?ojums, jo š?ds pien?kums rada izdevumus, it ?paši administrat?vus, kas ir tikai tiem uz??mumiem, kas izv?las a?ent?ru, kas nav ?ehijas Republikas rezidente.

14 Š?dos apst?k?os *Krajský soud v Ostrav?* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai ar [LESD] 56. un 57. pantu ir liegta t?da valsts tiesisk? regul?juma piem?rošana, ar kuru gad?jum?, kad uz??mums (pakalpojuma sniedz?js), kas nor?ko darbiniekus darb? cit? uz??mum?, ir re?istr?ts citas dal?bvalsts teritorij?, lietot?juz??mumam ir noteikts pien?kums ietur?t no šo darbinieku ien?kumiem atskait?to ien?kuma nodokli un iemaks?t to valsts bud?et?, kaut gan, ja pakalpojuma sniedz?js ir re?istr?ts ?ehijas Republik?, šis pien?kums ir pakalpojuma sniedz?jam?”

Lieta C?80/13

15 *Finan?ní ú?ad v Tábo?e* (T?boras nodok?u iest?de) veica *ACO Industries Tábor* nodok?u p?rbaudi un secin?ja, ka 2007. un 2008. gad? netika ietur?ti fizisku personu ien?kumu nodok?a avansa maks?jumi no *N?Partner*, Slov?kijas Republik? re?istr?tas pagaidu darba a?ent?ras, nor?koto darbinieku ien?kumiem. Š? iemesla d?? t? izdeva r?kojumu *ACO Industries Tábor* samaks?t šo avansu. T? piem?roja k? apr??ina b?zi summu, kas atbilst 60 % no summas, par ko *N?Partner* ?ehijas fili?le ir izdevusi r??inu *ACO Industries Tábor*.

16 *ACO Industries Tábor* c?la pras?bu *Finan?ní ?editelství v ?eských Bud?jovicích* (?eske Budejovices finanšu p?rvalde) par *Finan?ní ú?ad v Tábo?e* l?mumu, kas tika noraid?ts ar 2011. gada 13. maija l?mumu. *ACO Industries Tábor* iesniedza apel?cijas s?dz?bu par p?d?jo min?to l?mumu *Krajský soud v ?eských Bud?jovicích* (?eske Budejovices apel?cijas tiesa). T? noraid?ja šo apel?ciju ar 2012. gada 31. janv?ra nol?mumu, par kuru ir iesniegta kas?cijas s?dz?ba *Nejvyšší správní soud* (Augst?k? administrat?v? tiesa).

17 *Nejvyšší správní soud* uzskata, ka ?ehijas tiesiskais regul?jums, pirmk?rt, var attur?t t?du uz??mumu k? *ACO Industries Tábor* izmantot pakalpojumu, ko pied?v? cit? dal?bvalst?, kas nav ?ehijas Republika, re?istr?ta pagaidu darba a?ent?ra, jo t?d? gad?jum? šaj? tiesiskaj? regul?jum? ir ne tikai paredz?ts pien?kums izdar?t ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, bet ar? attiec?b? uz nodok?a uzlikšanas apm?ru paredz?ta vienota nodok?a b?ze, kur? netiek ?emta v?r? darbinieku faktiski sa?emt? alga. Otrk?rt, min?t? tiesisk? regul?juma sekas esot, ka pagaidu darba a?ent?rai, kas ir re?istr?ta ?rpus ?ehijas Republikas, esot maz?k pievilc?gi pied?v?t savus pakalpojumus šaj? dal?bvalst? sal?dzin?jum? ar taj? re?istr?tu a?ent?ru. Turkl?t piek?uve darba tirgum ?ehijas Republik? ar pagaidu darba a?ent?ru starpniec?bu, kas nav no š?s valsts, b?tu padar?ta gr?t?ka. T?p?c š? tiesa šaub?s, vai apl?kojamais tiesiskais regul?jums nav br?v?bas veikt

uz??m?jdarb?bu vai pakalpojumu sniegšanas br?v?bas un ar? darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?bas ierobežojums.

18 Turkl?t, izsl?dzot to, ka š?du ierobežojumu var?tu attaisnot ar sabiedrisk?s k?rt?bas, valsts droš?bas vai sabiedr?bas vesel?bas apsv?rumiem, min?t? tiesa tom?r jaut?, vai šie apsv?rumi, iev?rojot fisk?l?s kontroles efektivit?ti, var?tu attaisnot šo ierobežojumu, ja šaj? gad?jum? pakalpojumu sniedz?jam, proti, Slov?kijas pagaidu darba a?ent?rai, ir fili?le, kas re?istr?ta ?ehijas Republik?, kur? nodok?u administr?cija var v?rsties, lai piedz?tu nodokli. Š? fili?le var?tu uz?emties ietur?jumu veikšanu, k? to pamatliet? dar?ja *N?Partner* ?ehijas fili?le.

19 Attiec?b? uz nodok?a b?zes noteikšanu, piem?rojot vienotu likmi 60 % no summas, ko Slov?kijas pagaidu darba a?ent?ra nor?d?jusi r??in? fili?les uz??mumam, apm?r?, iesniedz?jtiesa uzskata, savuk?rt, ka šo juridisko fikciju var pamatot ar interes?m, kas saist?tas ar nodok?u kontroles efektivit?ti. Š? noteikuma m?r?is ir likt ?rvalstu pagaidu darba a?ent?r?m uzr?d?t r??in? summu, kas j?maks? fili??u uz??mumiem, nenoš?irot to š?s summas da?u, kas j?maks? k? darbinieku darba alga – par kuru ir j?izdara ietur?jums –, un to, kas j?maks? k? atl?dz?ba šai a?ent?rai par sniegtajiem pakalpojumiem. T?d?j?di šis tiesiskais regul?jums it piem?rojams tikai tad, kad nerezid?jošas pagaidu darba a?ent?ras izdotaj? r??in? nav nor?d?ta atl?dz?ba par starpnieka pakalpojumiem.

20 Š?dos apst?kos *Nejvyšší správní soud* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [LESD] 18., 45., 49. un 56. pants liedz t?du noteikumu past?v?šanu, saska?? ar kuriem vien? dal?bvalst? re?istr?tam darba dev?jam ir pien?kums veikt nodok?a maks?jumus avans? par darbinieku (citas dal?bvalsts pilso?u) ien?kumiem, kurus uz laiku darb? pie darba dev?ja ir nor?kojusi cit? dal?bvalst? re?istr?ta pagaidu darba a?ent?ra ar pirmaj? dal?bvalst? esošas fili?les starpniec?bu?

2) Vai [LESD] 18., 45., 49. un 56. pants liedz t?du noteikumu past?v?šanu, saska?? ar kuriem nodok?a apr??ina b?ze min?to darbinieku ien?kumiem tiek noteikta saska?? ar vienotu likmi vismaz 60 % apm?r? no summas, ko pagaidu darba a?ent?ra iek??vusi r??in? gad?jumos, kad maksa par starpniec?bu ir iek?auta r??in? uzr?d?taj? summ??

3) Ja atbilde uz pirmo vai otro jaut?jumu ir apstiprinoša, vai t?d? situ?cij? k? izskat?m? ir iesp?jams ierobežot konkr?t?s pamatbr?v?bas sabiedrisk?s k?rt?bas, valsts droš?bas vai sabiedr?bas vesel?bas aizsardz?bas iemeslu d?? vai ar? nodok?u kontroles efektivit?tes nodrošin?šanas nol?k??”

21 Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2013. gada 20. marta r?kojumu lietas C?53/13 un C?80/13 rakstveida, mutv?rdu proces? un gal?g? sprieduma tais?šanai tika apvienotas.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par prejudici?lo jaut?jumu liet? C?53/13 un par pirmo un trešo prejudici?lo jaut?jumu liet? C?80/13

22 Ar jaut?jumu liet? C?53/13 un pirmo un trešo jaut?jumu liet? C?80/13, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesas b?t?b? jaut?, vai LESD 18., 45., 49., 56. vai 57. pants liedz t?du tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamatliet?, atbilstoši kuram pirmaj? dal?bvalst? rezid?još?m sabiedr?b?m, kas izmanto pagaidu darba a?ent?ru, kas re?istr?tas cit? dal?bvalst?, bet darbojas šaj? pirmaj? valst? ar fili?les starpniec?bu, nodarbin?tu un darb? nor?kotu darbinieku darbu, ir pien?kums izdar?t ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? un samaks?t pirmajai valstij nodok?a avansu no min?to darbinieku ien?kumiem, bet š?ds pien?kums nav paredz?ts pirmaj? dal?bvalst? re?istr?t?m

sabiedrībām, kas izmanto šajā pašvaldības reģistrācijas pagaidu darba aģentūras.

Ievada apsvērumi

23 Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, vispirms ir jāatgādina, ka, lai gan atbilstoši pašreizējam Savienības tiesību sistēmas ietvaros nodokļu kārtošana joma neietilpst Kopienas kompetencē, tomēr dalībvalstīm ir jāsteno 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 attiecīgā 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 šķiet, ka tiesiskajās regulējums šķiet, ka vālas izmantot pagaidu darba aģentūras, kas nav šķiet, ka Republikas rezidente, starpniecību, ir noteikts ienākumu nodokļa, kas jāmaksā darbiniekiem, ko tajā ir norādījis darbā šajā aģentūrā, ieturējuma ienākumu gūšanas vietēnie ienākumi, kaut arī šāds ienākums nav paredzēts šķiet, ka uzņēmumiem, kas vālas izmantot pagaidu darba aģentūras, kas ir šķiet, ka Republikas rezidente, starpniecības pakalpojumu.

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 aplūkotojām tiesību aktiem attiecas pakalpojumu sniegšanas brīvība.

28 Protams, kā apgalvo Eiropas Komisija, šāds tiesiskais regulējums var ietekmēt arī pagaidu darba aģentūru, kas vālas sniegt savus pakalpojumus šķiet, ka Republikā, saglabājot savu galveno uzņēmuma vietu citā dalībvalstī, brīvību veikt uzņēmējdarbību, un tas tātad ir it īpaši tādēļ, ka šajā gadījumā aplūkots aģentūras darbojas šķiet, ka Republikā ar filiāles starpniecību.

29 Tas pats attiecas uz darba ūmju pārvietošanās brīvību, jo minētais tiesiskais regulējums attiecas uz ienākuma nodokļa iekasēšanas noteikumiem, kas ir noteikti šķiet, ka uzņēmumiem, uz kuriem šie darbinieki ir norādīti darbā atbilstoši līgumdarbības ar aģentūru, 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 brīvību, šāda ietekme ir neizbēgamas sekas iespējamiem brīvības veikt uzņēmējdarbību šķēršļiem un tā katrā ziņā neattiecas 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 tiesību sistēmas paredzētos gadījumos, attiecībā uz kuriem LESD nav paredzēts šāds diskriminācijas aizliegums. Nediskriminācijas

princips pakalpojumu sniegšanas brīvības jomā tika ieviests ar LESD 56.–62. pantu (pēc analoģijas 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 pamatlīdz aplūkotais šehijas tiesiskais regulējums saistībā ar LESD 56. pantu.

Par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu

34 Lai pārbaudītu, vai pamatlīdz aplūkotajā tiesiskajā regulējumā tiek ieviesta pakalpojumu sniegšanas brīvība, jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru LESD 56. pants aizliedz jebkādas 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 šā sprieduma 26. punktā, LESD 56. pants 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 šehijas Republikas rezidentes, ienākumiem un samaksāt šo avansu šehijas 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 sniedzēju nerezidentus no citām dalībvalstīm (šajā ziņā skat. spriedumus *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 33. punkts; Komisija/Beļģija, C?433/04, EU:C:2006:702, 30.–32. punkts, un X, EU:C:2012:635, 28. punkts).

38 Dņijas valdība, pamatojoties uz spriedumu *Truck Center* (C?282/07, EU:C:2008:762, 49. – 51. punkts), apgalvo, ka šehijas 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 diskriminājošs.

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 pamatlīdz aplūkoto tiesisko regulējumu nodibinātā atšķirīgā attieksme ietekmē pakalpojumu saņēmēju tiesības brīvi izvēlēties pārrobežu pakalpojumu. Turklāt, tā kā šie saņēmēji ir šehijas Republikas rezidenti, tie, kas nolēm izmantot rezidējošu aģentūru pakalpojumus, atrodas salīdzināmā situācijā ar tiem, ka dod priekšroku nerezidējošās aģentūras pakalpojumiem.

41 No t? izriet, ka t?das ties?bu normas k? pamatliet? iztirz?t?s ir š??rslis pakalpojumu sniegšanas br?v?bai, kura aizliegums princip? ir paredz?ts LESD 56. pant?.

42 Šaubas par šo secin?jumu nerada ?ehijas vald?bas arguments, ka apl?kojamo ties?bu aktu iedarb?ba ir neliela, jo atbilstoši past?v?gajai judikat?rai ar l?gumu ir aizliegti pat nelieli vai niec?gi k?das pamatbr?v?bas ierobežojumi (spriedumi Komisija/Francija, C?34/98, EU:C:2000:84, 49. punkts, un X, EU:C:2012:635, 30. punkts).

Par pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojuma attaisnojumu

43 Run?jot par iesp?ju attaisnot š?du ierobežojumu, nedz lietas dal?bnieki, kas ir iesnieguši apsv?rumus Ties?, nedz iesniedz?jtiesa neuzskata, ka šis ierobežojums var tikt attaisnots ar sabiedrisk?s kart?bas, sabiedr?bas droš?bas vai sabiedr?bas vesel?bas apsv?rumiem.

44 Tom?r no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka valsts tiesiskais regul?jums, kas attiecas uz jomu, kura nav saska?ota Savien?bas l?men?, un kas vien?di attiecas uz vis?m person?m vai uz??mumiem, kuri veic darb?bu attiec?g?s dal?bvalsts teritorij?, ne?emot v?r? t? ierobežojoš?s sekas attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bu, var b?t attaisnojams tikt?l, cikt?l to pamato prim?ri visp?r?jo interešu iemesli, kurus nenodrošina noteikumi, kam pakalpojumu sniedz?js ir pak?auts dal?bvalst?, kur? vi?š veic uz??m?jdarb?bu, tikt?l, cikt?l tas garant? sasniedzamo m?r?i un cikt?l tas nep?rsniedz to, kas nepieciešams t? sasniešanai (skat. it ?paši spriedumus *Säger*, C?76/90, EU:C:1991:331, 15. punkts, un Komisija/Be??ija, EU:C:2006:702, 33. punkts).

45 Gan *Nejvyšší správní soud* sav? l?gum?, gan ?ehijas vald?ba tiesas s?d? b?t?b? uzskat?ja, ka apl?kotie ?ehijas ties?bu akti ir attaisnoti ar vajadz?bu nodrošin?t ien?kumu nodok?a iekas?šanas efektivit?ti. Šaj? zi?? š? vald?ba it ?paši apgalvo, ka ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? ir ?oti efekt?vs veids nodok?a iekas?šanai, jo tas ?auj nodok?u administr?cijai nekav?joties ieg?t visu atbilstošo inform?ciju par personu, kas maks? nodokli.

46 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka nepieciešam?ba nodrošin?t ien?kumu nodok?a iekas?šanu var b?t prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, kas var attaisnot pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu (spriedumi *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 35. punkts, un X, EU:C:2012:635, 39. punkts).

47 It ?paši Tiesa ir pat preciz?jusi, ka ietur?šanas ien?kumu g?šanas viet? proced?ra ir likum?gs un piem?rots l?dzeklis, lai nodrošin?tu t?das personas, kas re?istr?ta ?rpus attiec?g?s valsts, kur? tiek piem?roti nodok?i, ien?kumu aplikšanu ar nodok?iem un lai izvair?tos no t?, ka attiec?gie ien?kumi netiek aplikti ar nodok?iem nedz pakalpojumu sniedz?ja m?tnes valst?, nedz ar? valst?, kur? pakalpojumi tiek sniegti (spriedumi *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 36. punkts, un X, EU:C:2012:635, 39. punkts).

48 Tom?r šis risin?jums gan spriedum? *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (EU:C:2006:630), gan spriedum? X (EU:C:2012:635) ir balst?ts uz apst?kli, ka pakalpojumu sniedz?ji, par k?diem bija runa liet?s, kur?s tais?ti šie spriedumi, sniedz neregul?rus pakalpojumus cit? dal?bvalst?, kas nav t? pati dal?bvalsts, kur? tie ir re?istr?ti, un paliek taj? tikai neilgu laiku (skat. it ?paši spriedumu X, EU:C:2012:635, 42. punkts).

49 K? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis savu secin?jumu 70. punkt?, ir j?konstat?, ka šaj? gad?jum? nevar secin?t, ka pagaidu darba a?ent?ras, par kur?m ir runa pamatliet?, sniedz savus pakalpojumus ?ehijas Republik? tika neregul?ri, jo t?s darbojas ar fili?les starpniec?bu, kas ir re?istr?ta ?ehijas Republikas Komercre?istr?.

50 Š?dos apst?k?os pat tad, ja, k? to preciz? ?ehijas vald?ba, fili?le atbilstoši ?ehijas ties?b?m nav juridiska persona un t?tad tai nevar b?t pien?kums maks?t nodok?us atbilstoši ?ehijas ties?b?m, tom?r š?da fili?le nodrošina pakalpojumu sniedz?ja fizisku kl?tb?tni uz??m?j? dal?bvalst? un t? veic noteiktas administrat?vas darb?bas attiec?g?s pagaidu darba a?ent?ras lab?, k?, piem?ram, l?gumu parakst?šanu.

51 Šaj? zi?? ne tikai nevar izsl?gt, ka ?ehijas nodok?u iest?des iekas? maks?jamo nodokli no š?s fili?les un ka t?d?j?di t? veic apl?koto ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, bet no lietas materi?liem liet? C?80/13 izriet ar?, ka šaj? gad?jum? no attiec?gajiem darbiniekiem ietur?tos avansus faktiski maks? Slov?kijas pagaidu darba a?ent?ras fili?le.

52 Turkl?t administrat?v? apgr?tin?juma, kas saist?ts ar ien?kumu nodok?a ietur?šanu par darb? nor?kotajiem darbiniekiem, uzlikšana dr?z?k rezid?jošiem pakalpojumu sa??m?jiem nek? cit? dal?bvalst? rezid?jošas a?ent?ras ?ehijas fili?lei neš?iet vienk?rš?ka vai efekt?v?ka ne no pakalpojumu sniedz?ju, ne no ?ehijas administr?cijas viedok?a. T? k? pagaidu darba a?ent?ras, kur? darbinieki ir nodarbin?ti, fili?lei ir viegl?k pieejama vajadz?g? inform?cija par šo darbinieku ien?kumiem, administrat?v? nasta saist?b? ar ietur?jumu šai fili?lei b?tu maz?k apgr?tinoša nek? pakalpojumu sa??m?jam.

53 No min?t? izriet, ka š?dos apst?k?os pamatliet? apl?kotie valsts ties?bu akti nav piem?roti, lai nodrošin?tu ien?kumu nodok?a iekas?šanas efektivit?ti.

54 *Odvolačí finan?ní ?editelství* piebilst, ka šie ties?bu akti tom?r var tikt attaisnoti ar vajadz?bu nov?rst kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas. Turkl?t, k? apgalvo ?ehijas vald?ba, administrat?v?s sadarb?bas nodok?u jom? meh?nismi nav pietiekami efekt?vi, lai nov?rstu iesp?jamo izvair?šanos no nodok?u maks?šanas. Nodok?u iest?žu prakse pier?dot, ka past?v daudzi kr?pšanas un izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas gad?jumi saist?b? ar starptautisko darbasp?ka nomu.

55 Protams, Tiesa vairakk?rt ir nospriedusi, ka, lai attaisnotu ierobežojumus l?gum? garant?to pamatbr?v?bu ?stenošanai, var atsaukties uz izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas apkarošanu un nodok?u kontroles efektivit?tes nodrošin?šanu (skat. spriedumu *Baxter* e.a., C?254/97, EU:C:1999:368, 18. punkts, k? ar? Komisija/Be??ija, EU:C:2006:702, 35. punkts).

56 Tom?r Tiesa ir ar? preciz?jusi, ka visp?r?js pie??mums par izvair?šanos no nodok?u maks?šanas vai kr?pšanu nodok?u jom?, pamatojoties uz to, ka pakalpojumu sniedz?js ir re?istr?ts cit? dal?bvalst?, nav pietiekams, lai pamatotu pas?kumu, kas ietekm? l?guma m?r?us (šaj? zi?? skat. spriedumus *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C?386/04, EU:C:2006:568, 61. punkts; Komisija/Be??ija, EU:C:2006:702, 35. punkts, un Komisija/Sp?nija, C?153/08, EU:C:2009:618, 39. punkts).

57 Pirmk?rt, ?ehijas Republikas apgalvojumi par daudzu kr?pšanu un izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas esam?bu saist?b? ar starptautisko darbasp?ka nomu bija ?oti v?ji attiec?b? uz pagaidu darba a?ent?ru, kas ir citu dal?bvalstu rezidentes un kam ?ehijas Republik? ir re?istr?ta fili?le, ?pašo situ?ciju.

58 Otrk?rt, apst?klis, ka attiec?g? fili?le liet? C?80/13 uz??m?s administrat?vas darb?bas, kas ?autu veikt un samaks?t pamatliet? apl?koto ietur?jumu, ?auj šaub?ties par š?da visp?r?ga pie??mumam pamatot?bu.

59 Š?dos apst?k?os pamatliet? apl?kot? ietur?juma piem?rošana nevar tikt pamatota k? t?da, kas ir nepieciešama, lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u

maks?šanas.

60 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz jaut?jumu liet? C?53/13 un uz pirmo un trešo jaut?jumu liet? C?80/13 ir j?atbild, ka LESD 56. pants liedz t?du tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamatliet?, atbilstoši kuram pirmaj? dal?bvalst? rezid?još?m sabiedr?b?m, kas izmanto pagaidu darba a?ent?ru, kas re?istr?tas cit? dal?bvalst?, bet darbojas šaj? pirmaj? valst? ar fili?les starpniec?bu, nodarbin?tu un darb? nor?kotu darbinieku darbu, ir pien?kums izdar?t ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? un samaks?t pirmajai valstij nodok?a avansu no min?to darbinieku ien?kumiem, bet š?ds pien?kums nav paredz?ts pirmaj? dal?bvalst? re?istr?t?m sabiedr?b?m, kas izmanto šaj? paš? valst? re?istr?tas pagaidu darba a?ent?ras.

Par otro jaut?jumu liet? C?80/13

61 Ar otro jaut?jumu liet? C?80/13 iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 56. pants liedz t?du tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamatliet?, atbilstoši kuram, ja summa, ko iek??vusi r??in? cit? dal?bvalst? rezid?joša pagaidu darba a?ent?ra, ietver gan nor?koto darbinieku darba algu, gan atl?dz?bu par starpnieka pakalpojumiem, tad min?t? avansa nodok?a apr??ina b?ze tiek noteikta vismaz 60 % apm?r? no š?s summas un personai, kam j?maks? nodoklis, nepast?v iesp?ja pier?d?t, ka darba ??m?ju faktiski sa?emt? darba alga ir maz?ka nek? 60 % no min?t?s summas.

62 J?konstat?, ka, t? k? apl?kot? ietur?juma apr??in?šanas noteikumi ir cieši saist?ti ar pien?kumu izdar?t ietur?jumu un, k? izriet no iesniedz?jtiesas l?muma liet? C?80/13, tie ir j?piem?ro tikai tad, ja attiec?gajam pakalpojumu sa??m?jam ir j?veic min?tais ietur?jums, ?emot v?r? uz jaut?jumu liet? C?53/13 un uz pirmo un trešo jaut?jumu liet? C?80/13 sniegto atbildi, uz šo jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

63 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m 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 pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

LESD 56. pants liedz t?du tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamatliet?, atbilstoši kuram pirmaj? dal?bvalst? rezid?još?m sabiedr?b?m, kas izmanto pagaidu darba a?ent?ru, kas re?istr?tas cit? dal?bvalst?, bet darbojas šaj? pirmaj? valst? ar fili?les starpniec?bu, nodarbin?tu un darb? nor?kotu darbinieku darbu, ir pien?kums izdar?t ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? un samaks?t pirmajai valstij nodok?a avansu no min?to darbinieku ien?kumiem, bet š?ds pien?kums nav paredz?ts pirmaj? dal?bvalst? re?istr?t?m sabiedr?b?m, kas izmanto šaj? paš? valst? re?istr?tas pagaidu darba a?ent?ras.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ?ehu.