



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

19 юни 2014 година*

„Свободно предоставяне на услуги — Агенция за временна заетост — Командиране на работници от установена в друга държава членка агенция — Ограничаване — Предприятие, ползващо работната сила — Удържане при източника на данъка върху доходите на тези работници — Задължение — Внасяне в републиканския бюджет — Задължение — Случай на работници, командироваани от национална агенция — Липса на такива задължения“

По съединени дела C-53/13 и C-80/13

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Krajský soud v Ostravě (Чешка република) и от Nejvyšší správní soud (Чешка република) съответно с актове от 16 и 17 януари 2013 г., постъпили в Съда на 30 януари и 15 февруари 2013 г., в рамките на производствата по дела

Strojírny Prostějov, a.s. (C-53/13),

ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)

срещу

Odvolací finanční ředitelství,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: А. Tizzano (докладчик), председател на състав, А. Borg Barthet, Е. Levits, М. Berger и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: М. Wathelet,

секретар: М. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 декември 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за ACO Industries Tábor s.r.o., от D. Hejzlar, advokát,
- за Odvolací finanční ředitelství, от E. Nedorostková, advokátka,
- за Чешката република, от М. Smolek, Т. Müller и J. Vláčil, в качеството на представители,

* Език на производството: чешки.

- за Кралство Дания, от M. Søndahl и V. Pasternak Jørgensen, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от W. Roels, M. Šimerdová и Z. Malůšková, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 февруари 2014 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на членове 18 ДФЕС, 45 ДФЕС, 49 ДФЕС и 56 ДФЕС.
- 2 Запитванията са отправени в рамките на два спора между Strojírny Prostějov a.s. (наричано по-нататък „Strojírny Prostějov“) и ACO Industries Tábor s.r.o. (наричано по-нататък „ACO Industries Tábor“), от една страна, и Odvolací finanční ředitelství (Данъчна дирекция по жалбите), от друга страна, във връзка с данъчното третиране, прилагано спрямо тези две предприятия.

Правна уредба

Чешко право

- 3 Член 2 от Закон № 586/1992 за данъка върху доходите, в изменената му редакция, гласи:
 - „1. Носители на задължението за данък върху дохода на физическите лица са физическите лица (наричани по-нататък „данъчнозадължени лица“).
 2. Данъчнозадължените лица с постоянно или обичайно местопребиваване в Чешката република са носители на данъчното задължение за придобитите доходи от източници в Чешката република и в чужбина.
 3. Данъчнозадължените лица, за които не се прилага алинея 2 или за които се прилагат международни спогодби, са носители на данъчното задължение само за придобитите доходи от източници в Чешката република (член 22). [...]
 4. Данъчнозадължени лица с обичайно местопребиваване в Чешката република са лицата, които пребивават на територията на страната със или без прекъсване най-малко 183 дни през всяка календарна година; в периода от 183 дни се включва всеки започнат ден на престой. За целите на този закон постоянно местопребиваване в Чешката република е мястото, където данъчнозадълженото лице има постоянно жилище и обстоятелствата сочат намерението му трайно да го обитава“.
- 4 Член 6, параграф 2 от този закон предвижда:

„Данъчнозадължено лице с доходи от трудови или служебни правоотношения се нарича по-нататък в закона „работник“, а лицето, което изплаща доходите — „работодател“. Работодател е и данъчнозадълженото лице по член 2, алинея 2 или по член 17, алинея 3, което има работници, полагащи труд съгласно неговите указания, включително когато доходът от този труд по договор се изплаща с посредничеството на лице със седалище или постоянно местопребиваване в чужбина. За целите на останалите разпоредби на този закон така

изплатеният доход се смята за изплатен от данъчнозадължено лице по член 2, алинея 2 или по член 17, алинея 3. В случай че в плащанията от работодателя за лицето със седалище или постоянно местопребиваване в чужбина е включено и посредническо възнаграждение, най-малко 60 % от общо платената сума се смята за доход на работника“.

- 5 Член 22, параграф 1, буква b) от посочения закон гласи следното:

„За данъчнозадължените лица по член 2, алинея 3 и по член 17, алинея 4 доходите от труд (трудови правоотношения), полаган на територията на Чешката република [...], се смятат за доходи от източник в Чешката република [...]“.

- 6 Член 38с от същия закон гласи:

„Платци на данъка за целите на членове 38d, 38e и 38h са и данъчнозадължените лица по член 2, алинея 3 и по член 17, алинея 4, които имат място на стопанска дейност в Чешката република (член 22, алинея 2) или са наели работници там за повече от 183 дни, с изключение на доставките на услуги по смисъла на член 22, алинея 1, буква с) [...]. В случаите по член 6, алинея 2, второ и трето изречение данъчнозадължените лица по член 2, алинея 3 и по член 17, алинея 4 не са лица платци“.

- 7 Съгласно член 38h, параграф 1 от този закон:

„Платците на данъка определят размера на авансовия данък върху доходите на физическите лица от трудови и служебни правоотношения (наричан по-нататък „авансовият данък“) на базата на авансовата данъчна основа. [...]“.

Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане

- 8 Член 14, параграф 1 от Спогодбата между Чешката република и Словашката република за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклоняването от облагане с данъци на доходите и имуществото (Известие № 100/2003 на Министерство на външните работи, Сборник с международни договори) предвижда следното:

„Като се имат предвид разпоредбите на членове 15, 17 и 18, заплати, надници и други подобни възнаграждения, получени от местно лице на едната договаряща държава за трудова дейност, се облагат само в тази държава, освен ако работата се извършва в другата договаряща държава. Ако работата се извършва там, получените възнаграждения могат да се облагат в тази друга държава“.

- 9 Член 23, параграфи 1 и 3 от спогодбата предвижда:

„1. Гражданите на едната договаряща държава няма да се подлагат в другата договаряща държава на каквото и да е облагане или на свързаните с него изисквания, които са различни или по-обременителни от данъчното облагане и свързаните с него изисквания, на които са или могат да бъдат подложени гражданите на тази друга държава при същите условия, в частност с оглед на местопребиваването за данъчни цели. Независимо от разпоредбите на член 1 тези разпоредби се прилагат също и спрямо лица, които не са местни лица на едната или и на двете договарящи държави.

[...]

3. Облагането с данък на място на стопанска дейност, което предприятие на едната договаряща държава притежава в другата договаряща държава, няма да бъде по-неблагоприятно в тази друга държава от облагането с данъци на предприятията на тази друга държава, извършващи същите дейности. [...]“.

Споровете по главните производства и преюдициалните въпроси

- 10 Главните производства се отнасят до две чешки предприятия, Strojírny Prostějov и ACO Industries Tábor, които са използвали услугите на агенция за временна заетост със седалище в Словашката република, но извършваща дейност в Чешката република чрез клон, вписан в чешкия търговски регистър. Тези две предприятия в качеството на ползватели са използвали за определен период от време работната сила на наети от посочената агенция работници.

Дело C-53/13

- 11 С ревизионен акт от 7 март 2011 г. Finanční úřad v Prostějově (Данъчна служба, гр. Простежов) изисква от Strojírny Prostějov да внесе в републиканския бюджет удържания данък върху доходите, дължим от работниците, чиято работна сила е ползвало. Според посочената служба изпращащото предприятие трябва да се счита за чуждестранна агенция, тъй като съгласно чешкото право клонът на чуждестранно юридическо лице не може да бъде носител на права и задължения. Следователно чешкият ползвател на работната сила бил длъжен да удържи данъка върху доходите на работниците и да го внесе в републиканския бюджет.
- 12 Strojírny Prostějov подава жалба срещу този акт пред Finanční ředitelství v Ostravě (Данъчна дирекция, гр. Острава), която е отхвърлена с решение от 18 август 2011 г. Последното решение понастоящем е предмет на производство по обжалване пред Krajský soud v Ostravě (Окръжен съд, гр. Острава).
- 13 Този съд счита, че чешката правна уредба въвежда дискриминация между положението на чешко предприятие, което ползва услугите на местна агенция за временна заетост, и това на чешко предприятие, което прибегва до услугите на установена в друга държава членка агенция. Всъщност само във втория случай чешкото предприятие е длъжно да удържи при източника данъка върху доходите, дължим от работниците, чиято работна сила ползва съгласно сключения с агенцията за временна заетост договор, докато в първия случай данъкът се удържа от агенцията за временна заетост, към която тези работници са наети на работа. Това обаче представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги и на свободното движение на работници, тъй като подобно задължение води до тежести, по-специално с административен характер, само за предприятията, които са избрали установена извън Чешката република агенция.
- 14 При тези обстоятелства Krajský soud v Ostravě решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Членове 56 [ДФЕС] и 57 [ДФЕС] допускат ли да се приложи национално законодателство, съгласно което, когато предприятие, изпращащо работници за изпълнение на временна работа в друго предприятие (изпращащо предприятие), е със седалище на територията на друга държава членка, задължението за удържане на данъка върху доходите на тези работници и за внасянето му в републиканския бюджет се носи от ползващото работниците предприятие, при положение че това задължение се носи от изпращащото предприятие, ако седалището му е на територията на Чешката република?“.

Дело C-80/13

- 15 Finanční úřad v Táboře (Данъчна служба, гр. Табор) извършва данъчна проверка на ACO Industries Tábor и установява, че през 2007 г. и 2008 г. не е удържан авансов данък върху доходите на работниците, изпратени от установената в Словашката република агенция за временна заетост N-Partner. По тази причина посочената служба нарежда на ACO Industries Tábor да внесе авансовия данък. При определяне на размера на посочения авансов данък данъчната основа съответства на 60 % от сумите, фактурирани от ACO Industries Tábor на чешкия клон на N-Partner.
- 16 ACO Industries Tábor подава пред Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (Данъчна дирекция, гр. Ческе Будейовице) жалба срещу решението на Finanční úřad v Táboře, която е отхвърлена с решение от 13 май 2011 г. ACO Industries Tábor подава въззивна жалба срещу това решение пред Krajský soud v Českých Budějovicích (Окръжен съд, гр. Ческе Будейовице). Той отхвърля жалбата с решение от 31 януари 2012 г., което е предмет на касационно обжалване пред Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд).
- 17 Nejvyšší správní soud приема, че чешката правна уредба може, от една страна, да възпрепятства предприятие като ACO Industries Tábor да ползва услугите на агенция за временна заетост, установена в държава членка, различна от Чешката република, като се има предвид, че в този случай правната уредба предвижда не само задължение за удържане при източника, но — що се отнася до равнището на данъчно облагане — установява и служебно определена данъчна основа, при която не се отчита действително получената от работниците заплата. От друга страна, посочената правна уредба може да доведе до това за установена извън Чешката република агенция за временна заетост да бъде по-малко привлекателно да предлага услуги в тази държава членка в сравнение с установена в тази държава агенция. Също така достъпът до трудовия пазар на Чешката република чрез посредничеството на чуждестранни агенции за временна заетост е по-труден. Поради това този съд се пита дали въпросната правна уредба не представлява ограничение на свободата на установяване или на свободното предоставяне на услуги, а косвено и на свободното движение на работници.
- 18 Освен това, като изключва възможността това ограничение да може да се обоснове по съображения за обществен ред, обществена сигурност или обществено здраве, посочената юрисдикция се пита дали съображения, свързани с ефективността на данъчния контрол, могат да обосноват това ограничение, доколкото в случая доставчикът на услуги, а именно словашката агенция за временна заетост, има установен в Чешката република клон, от който данъчната администрация може да изисква заплащане на данъка. Всъщност този клон може да удържи данъка, както това е направено в делото по главното производство от чешкия клон на N-Partner.
- 19 За сметка на това, що се отнася до служебното определяне на данъчната основа като 60 % от сумата, която словашката агенция за временна заетост фактурира на ползващото услугите й предприятие, запитващата юрисдикция приема, че установяването на тази правна фикция може да бъде обосновано по съображения за ефективност на данъчния контрол. Всъщност това правило цели да възпре чуждестранните агенции за временна заетост да фактурират дължимата от предприятието ползвател сума, без да провеждат разграничение между частта от тази сума, която се дължи като заплата на работниците (и за която трябва да се удържи данък), и частта, която се дължи като възнаграждение на тази агенция за предоставената услуга. Следователно тази правна уредба се прилага само когато в издадената от чуждестранна агенция за временна заетост фактура не се посочва размерът на възнаграждението за предоставените посреднически услуги.

- 20 При тези обстоятелства Nejvyšší správní soud решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли да се приеме, че членове 18 [ДФЕС], 45 [ДФЕС], 49 [ДФЕС] и 56 [ДФЕС] не допускат правна уредба, съгласно която установеният в държава членка работодател е длъжен да удържа авансов данък върху дохода на работниците (граждани на друга държава членка), които са изпратени на временна работа при него от установена в друга държава членка агенция за временна заетост чрез установен в първата държава членка клон на тази агенция?
 - 2) Трябва ли да се приеме, че членове 18 [ДФЕС], 45 [ДФЕС], 49 [ДФЕС] и 56 [ДФЕС] не допускат правна уредба, съгласно която данъчната основа за такива работници се определя служебно като най-малко 60 % от фактурираната от агенцията за временна заетост сума, в случай че във фактурираната сума е включено и посредническото възнаграждение?
 - 3) Ако отговорът на първия или втория въпрос е утвърдителен, допустимо ли е в случаи като настоящия да се ограничат посочените основни свободи по съображения за обществен ред, обществена сигурност или обществено здраве или по съображения за ефективност на данъчния контрол?“.
- 21 С определение на председателя на Съда от 20 март 2013 г. дела C-53/13 и C-80/13 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебното решение.

По преюдициалните въпроси

По преюдициалния въпрос по дело C-53/13 и по първия и третия преюдициален въпрос по дело C-80/13

- 22 С въпроса по дело C-53/13 и с първия и третия въпрос по дело C-80/13, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващите юрисдикции искат по същество да установят дали трябва да се приеме, че членове 18 ДФЕС, 45 ДФЕС, 49 ДФЕС, 56 ДФЕС или 57 ДФЕС не допускат правна уредба като разглежданата в главните производства, съгласно която установени в държава членка дружества, които ползват наети и командировани работници от агенции за временна заетост, установени в друга държава членка, но осъществяващи дейност в първата държава посредством клон, са длъжни да удържат при източника и да внасят в първата държава авансово дължимия от посочените работници данък върху доходите, при положение че такова задължение не е предвидено за установените в първата държава дружества, които използват услугите на установени в същата държава агенции за временна заетост.

Предварителни бележки

- 23 За да се отговори на тези въпроси, най-напред следва да се припомни, че макар при действащото право на Съюза самата материя на преките данъци да не е от компетентността на Съюза, това не променя факта, че държавите членки трябва да упражняват запазената им компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. решение FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 24 Освен това, за да се определи дали дадено национално законодателство попада в обхвата на една или друга свобода на движение, предвидена в Договорите, от постоянната съдебна практика следва, че трябва да се вземе предвид целта на разглежданото законодателство (вж. по-специално решения Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, т. 90 и Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 31—33).

- 25 В случая чешката правна уредба предвижда за чешките предприятия, които искат да ползват посредническите услуги на установена извън Чешката република агенция за временна заетост, задължение да удържат при източника данъка върху доходите, дължим от командировани при тях от тази агенция работници, при положение че не предвижда такова задължение за чешките предприятия, които искат да ползват посредническите услуги на установена в Чешката република агенция за временна заетост.
- 26 Съгласно постоянната съдебна практика обаче член 56 ДФЕС предоставя права не само на самия доставчик на услуги, но и на получателя на услугите (вж. по-специално решения *Luisi и Carbone*, 286/82 и 26/83, EU:C:1984:35, т. 10, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, т. 32 и X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 23).
- 27 Следователно разглежданото в главните производства законодателство се отнася до свободното предоставяне на услуги.
- 28 Безспорно, както поддържа Европейската комисия, такава правна уредба може да засегне и свободата на установяване на агенциите за временна заетост, които искат да предоставят услугите си в Чешката република, като запазят седалището си в друга държава членка, още повече че в случая въпросните агенции упражняват дейността си в Чешката република посредством клон.
- 29 Същото се отнася и до свободното движение на работници, тъй като в посочената правна уредба се установяват правилата за събиране на данъка върху доходите, приложими за чешките предприятия, при които тези работници са командировани в рамките на договорно правоотношение с наелите ги агенции, като това може косвено да повлияе върху възможността им да упражнят свободата си на движение.
- 30 Въпреки това, независимо от възможното ограничително действие на посочената правна уредба спрямо свободата на установяване и свободата на движение на работници, подобно действие би било неминуема последица от евентуалната пречка пред свободното предоставяне на услуги, което при всички случаи не оправдава самостоятелен анализ на посоченото законодателство с оглед на членове 45 ДФЕС и 49 ДФЕС (вж. в този смисъл решения *Omega*, C-36/02, EU:C:2004:614, т. 27 и *Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas*, EU:C:2006:544, т. 33).
- 31 Накрая при тези обстоятелства липсва основание да се тълкува и член 18 ДФЕС.
- 32 Възщност тази разпоредба се прилага самостоятелно само в случаи, които са уредени от правото на Съюза и за които Договорът за функционирането на ЕС не предвижда конкретни разпоредби за недопускане на дискриминация. Принципът на недопускане на дискриминация обаче се прилага в областта на свободното предоставяне на услуги посредством членове 56—62 ДФЕС (вж. по аналогия решения *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, т. 37 и *Schulz-Delzers и Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, т. 29).
- 33 Поради това разглежданото в главните производства чешко законодателство следва да се прецени с оглед на член 56 ДФЕС.

По ограничението на свободното предоставяне на услуги

- 34 За да се провери дали разглежданата в главните производства правна уредба съблюдава свободното предоставяне на услуги, следва да се припомни, че съгласно практиката на Съда член 56 ДФЕС изисква премахването на всички ограничения по отношение на тази основна свобода, които се основават на факта, че доставчикът се е установил в държава членка,

различна от тази, в която се предоставя услугата (вж. решения Комисия/Германия, 205/84, EU:C:1986:463, т. 25, Комисия/Италия, EU:C:1991:78, т. 15, FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, т. 31 и X, EU:C:2012:635, т. 21).

- 35 Представляват ограничения на свободното предоставяне на услуги националните мерки, с които се забранява, се възпрепятства или се прави по-непривлекателно упражняването на тази свобода (решение X, EU:C:2012:635, т. 22 и цитираната съдебна практика).
- 36 Освен това, както беше припомнено в точка 26 от настоящото решение, член 56 ДФЕС предоставя права не само на самия доставчик на услуги, но и на получателя на услугите.
- 37 Налага се изводът обаче, че в настоящия случай задължението за удържане при източника на авансов данък върху доходите на работниците, изпратени на работа от установени извън Чешката република агенции за временна заетост, и за внасяне на този авансов данък в чешкия републикански бюджет неизбежно се носи от получателите на предоставяните от тези агенции услуги и включва допълнителна административна тежест, която не се носи от получателите на същите услуги, когато са предоставяни от местен доставчик. Ето защо такова задължение може да направи ползването на трансгранично предоставяни услуги по-малко привлекателно за тези получатели, отколкото ползването на услугите на местни доставчици и следователно да подейства възпиращо на посочените получатели да ангажират установени в други държави членки доставчици на услуги (вж. в този смисъл решения FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, т. 33, Комисия/Белгия, C-433/04, EU:C:2006:702, т. 30—32 и X, EU:C:2012:635, т. 28).
- 38 Като се позовава на решение Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, т. 49—51), датското правителство твърди, че положението на установените в Чешката република агенции е обективно различно от това на установените извън тази държава агенции и следователно разглежданото ограничение на свободното предоставяне на услуги не е дискриминационно.
- 39 В това отношение обаче е достатъчно да се посочи, че доставчикът и получателят на услугите са два различни правни субекта със свои собствени интереси и всеки един от тях може да претендира, в случай че правата му са накърнени, да се ползва от свободното предоставяне на услуги (решение X, EU:C:2012:635, т. 27).
- 40 В случая разликата в третирането, въведена с разглежданата в главните производства правна уредба, засяга правото на получателите на услуги свободно да избират трансгранично предоставяни услуги. Освен това, доколкото тези получатели са местни лица за Чешката република, онези от тях, които решат да ползват услугите на местни агенции, се намират в сходно положение с получателите, които са предпочели да ползват услугите на чуждестранна агенция.
- 41 От изложеното следва, че законодателство като разглежданото в главните производства представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, което по принцип е забранено от член 56 ДФЕС.
- 42 Този извод не може да бъде оборен с довода на чешкото правителство, че правните последици на въпросното законодателство са незначителни, тъй като съгласно постоянната съдебна практика дори когато са с малък обхват или несъществено значение, ограниченията на основните свободи са забранени от Договора (решения Комисия/Франция, C-34/98, EU:C:2000:84, т. 49 и X, EU:C:2012:635, т. 30).

По обосноваността на ограничението на свободното предоставяне на услуги

- 43 Що се отнася до възможността такова ограничение да бъде обосновано, нито заинтересованите лица, които са представили становища пред Съда, нито запитващите юрисдикции считат, че това ограничение може да бъде обосновано по съображения за обществен ред, обществена сигурност или обществено здраве.
- 44 От постоянната практика на Съда обаче следва, че национална правна уредба, отнасяща се до област, която не е хармонизирана на равнището на Съюза и се прилага без разлика по отношение на всички лица или предприятия, упражняващи дейност на територията на съответната държава членка, може да бъде обоснована, въпреки че ограничава свободното предоставяне на услуги, стига да отговаря на императивно изискване от общ интерес, който не е защитен от правните норми, приложими за доставчика на услуги в държавата членка, където същият е установен, да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане (вж. по-специално решения *Säger*, C-76/90, EU:C:1991:331, т. 15 и Комисия/Белгия, EU:C:2006:702, т. 33).
- 45 Както *Nejvyšší správní soud* в акта си за преюдициално запитване, така и чешкото правителство в съдебното заседание обаче считат по същество, че разглежданото в главните производства чешко законодателство е обосновано с оглед на необходимостта да се гарантира ефективното събиране на данъка върху доходите. В това отношение посоченото правителство смята, че удържането при източника представлява много ефективен начин за събиране на данъка, тъй като позволява на данъчната администрация незабавно да узнае съществена информация за платеща на данъка.
- 46 В това отношение следва да се посочи, че Съдът вече е приел, че необходимостта да се осигури ефективното събиране на данъка върху доходите, представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги (решения *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, т. 35 и *X*, EU:C:2012:635, т. 39).
- 47 По-специално Съдът дори уточнява, че процедурата за удържане на данъка при източника представлява законосъобразно и подходящо средство за гарантиране на данъчното облагане на доходите на установено извън облагащата държава лице и за препятстване на възможността съответните доходи да останат необложени с данък както в държавата на пребиваване, така и в държавата по предоставяне на съответните услуги (решения *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, т. 36 и *X*, EU:C:2012:635, т. 39).
- 48 При все това, както в решение *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (EU:C:2006:630), така и в решение *X* (EU:C:2012:635) това разрешение се основава на обстоятелството, че доставчиците на услуги в главните производства, във връзка с които са постановени тези решения, предоставят услуги временно в държава членка, различна от тази, в която са установени, и само краткосрочно остават там (вж. по-специално решение *X*, EU:C:2012:635, т. 42).
- 49 Както посочва генералният адвокат в точка 70 от заключението си, налага се изводът, че в случая не може да се твърди, че разглежданите в главните производства агенции за временна заетост предоставят услугите си в Чешката република само временно, тъй като те са действали посредством вписан в търговския регистър на Чешката република клон.
- 50 При тези обстоятелства, както уточнява чешкото правителство, макар съгласно чешкото право клонът да не е юридическо лице и следователно да не може да бъде задължен да внася данъци по това право, този клон все пак осигурява физическо присъствие на доставчика на услуги на територията на приемащата държава членка и извършва определени административни формалности за сметка на съответната агенция за временна заетост, като подписването на договори.

- 51 В това отношение не само не може да се изключи възможността чешките данъчни органи да съберат дължимия данък от този клон и следователно той да удържи данъка, но от материалите по преписката по дело C-80/13 следва също, че в случая авансовият данък върху заплатите на съответните работници действително е бил удържан от клона на словашката агенция за временна заетост.
- 52 Освен това налагането по-скоро върху местните получатели на услуги, отколкото върху чешкия клон на установените в други държави членки агенции на административната тежест, свързана с удържането на дължимия от командированите работници данък върху доходите, не изглежда да е по-просто или по-ефективно нито от гледна точка на доставчиците на услуги, нито от гледна точка на чешката администрация. Всъщност предвид факта, че клонът на агенцията за временна заетост, към която са назначени работниците, може да разполага по-лесно с необходимата информация относно доходите на тези работници, свързаната с удържането на данъка административна тежест би била по-малка за този клон, отколкото за получателя на услугите.
- 53 Следователно при тези обстоятелства разглежданото в главните производства национално законодателство не е в състояние да гарантира ефективното събиране на данъка върху доходите.
- 54 *Odvolací finanční ředitelství* добавя, че това законодателство обаче може да бъде обосновано с необходимостта да се предотврати данъчната измама и избягването на данъци. Освен това според чешкото правителство механизмите за административно сътрудничество по данъчни въпроси не са достатъчно ефективни, за да предотвратят възможното избягване на данъци. Всъщност практиката на данъчните органи доказвала наличието на редица данъчни измами и случаи на избягване на данъци във връзка с международните услуги за предоставяне на работна сила.
- 55 Безспорно Съдът многократно е постановявал, че борбата с избягването на данъчното облагане и ефективността на данъчния контрол могат да бъде изтъкнати като обосновка на ограничения на упражняването на гарантираните от Договора свободи (вж. решения *Baxter* и др., C-254/97, EU:C:1999:368, т. 18 и Комисия/Белгия, EU:C:2006:702, т. 35).
- 56 Съдът обаче също така е уточнил, че обща презумпция за избягване на данъци или за данъчна измама, основана на обстоятелството, че даден доставчик на услуги е установен в друга държава членка, не е достатъчна, за да обоснове данъчна мярка, която накърнява целите на Договора (вж. в този смисъл решения *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, т. 61, Комисия/Белгия, EU:C:2006:702, т. 35 и Комисия/Испания, C-153/08, EU:C:2009:618, т. 39).
- 57 От една страна, твърденията на Чешката република относно наличието на редица данъчни измами и случаи на избягване на данъци във връзка с международните услуги за предоставяне на работна сила все пак остават доста неясни по-специално що се отнася до специфичното положение на установените в други държави членки агенции за временна заетост, които имат регистриран в Чешката република клон.
- 58 От друга страна, поради обстоятелството, че разглежданият по дело C-80/13 клон е извършил административната дейност, изразяваща се в удържане и внасяне на разглеждания в главните производства данък, е съмнително дали може да се приложи такава обща презумпция.
- 59 При тези обстоятелства не може разглежданото в главните производства удържане на данък да се обоснове с необходимостта да се предотврати данъчната измама и избягването на данъци.

- 60 Предвид изложеното по-горе на поставения по дело C-53/13 въпрос, както и на първия и третия въпрос по дело C-80/13 следва да се отговори, че член 56 ДФЕС не допуска правна уредба като разглежданата в главните производства, съгласно която установени в държава членка дружества, които ползват наети и командировани работници от агенции за временна заетост, установени в друга държава членка, но осъществяващи дейност в първата държава посредством клон, са длъжни да удържат при източника и да внасят в първата държава авансово дължимия от посочените работници данък върху доходите, при положение че такова задължение не е предвидено за установените в първата държава дружества, които използват услугите на установени в същата държава агенции за временна заетост.

По втория въпрос по дело C-80/13

- 61 С втория въпрос по дело C-80/13 запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали трябва да се приеме, че член 56 ДФЕС не допуска правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която когато сумата, фактурирана от установена в друга държава членка агенция за временна заетост, включва както заплатите на командированите работници, така и възнаграждението за посредническите услуги, данъчната основа, използвана за изчисляване на авансовия данък, се определя най-малко на 60 % от тази сума, без данъкоплатецът да има възможност да докаже, че действително получените от работниците заплати са по-ниски от 60 % от посочената сума.
- 62 Налага се изводът, че на този въпрос не следва да се отговаря предвид обстоятелството, че начинът на изчисляване на удържания данък е пряко свързан със задължението за удържането му и следователно, както става ясно от акта за преюдициално запитване по дело C-80/13, се прилага само когато получателят на въпросните услуги е длъжен да извърши това удържане, и предвид отговора на въпроса по дело C-53/13 и на първия и третия въпрос по дело C-80/13.

По съдебните разноски

- 63 С оглед на обстоятелството, че за страните по главните производства настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващите юрисдикции, последните следва да се произнесат по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 56 ДФЕС не допуска правна уредба като разглежданата в главните производства, съгласно която установени в държава членка дружества, които ползват наети и командировани работници от агенции за временна заетост, установени в друга държава членка, но осъществяващи дейност в първата държава посредством клон, са длъжни да удържат при източника и да внасят в първата държава авансово дължимия от посочените работници данък върху доходите, при положение че такова задължение не е предвидено за установените в първата държава дружества, които използват услугите на установени в същата държава агенции за временна заетост.

Подписи