



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 19. junija 2014\*

„Svoboda opravljanja storitev — Agencija za posredovanje začasnega dela — Napotitev delavcev s strani agencije s sedežem v drugi državi članici — Omejitev — Podjetje, ki uporablja storitve delavcev — Odtegljaj dohodnine teh delavcev — Obveznost — Plačilo v državni proračun — Obveznost — Primer delavcev, ki jih napoti nacionalna agencija — Neobstoj takih obveznosti“

V združenih zadevah C-53/13 in C-80/13,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki sta ju vložila Krajský soud v Ostravě (Češka republika) in Nejvyšší správní soud (Češka republika) z odločbama z dne 16. in 17. januarja 2013, ki sta na Sodišče prispeli 30. januarja in 15. februarja 2013, v postopkih

**Strojírny Prostějov, a.s.** (C-53/13),

**ACO Industries Tábor s.r.o.** (C-80/13)

proti

**Odvolací finanční ředitelství,**

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano (poročevalec), predsednik senata, A. Borg Barthet, E. Levits, sodnika, M. Berger, sodnica, in F. Biltgen, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. decembra 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za ACO Industries Tábor s.r.o. D. Hejzlar, odvetnik,
- za Odvolací finanční ředitelství E. Nedorostková, odvetnik,
- za Češko republiko M. Smolek, T. Müller in J. Vlácil, agenti,
- za Kraljevino Dansko M. Søndahl in V. Pasternak Jørgensen, agentki,

\* Jezik postopka: češčina.

— za Evropsko komisijo W. Roels, M. Šimerdová in Z. Malůšková, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 13. februarja 2014

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Ta predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago členov 18 PDEU, 45 PDEU, 49 PDEU in 56 PDEU.
- 2 Ta predloga sta bila vložena v okviru dveh sporov, in sicer med družbama Strojírny Prostějov, a.s. (v nadaljevanju: Strojírny Prostějov) in ACO Industries Tábor s.r.o. (v nadaljevanju: ACO Industries Tábor) ter Odvolací finanční ředitelství (davčna uprava, pristojna za pritožbe) glede davčnega obravnavanja, ki sta ga bili deležni ti podjetji.

### Pravni okvir

#### *Češko pravo*

- 3 Člen 2 zakona št. 586/1992 o dohodnini, kakor je bil spremenjen, določa:
  - „1. Zavezanec za dohodnino je fizična oseba (v nadaljevanju: davčni zavezanec).
  2. Davčni zavezanec, ki ima stalno ali običajno prebivališče v Češki republiki, je zavezan za plačilo dohodnine od dohodkov, ki imajo vir v Češki republiki, in od dohodkov, ki imajo vir v tujini.
  3. Davčni zavezanci, ki niso omenjeni v odstavku 2, ali tisti, za katere je tako določeno v mednarodnih pogodbah, so zavezani za plačilo dohodnine le od dohodkov, ki imajo vir v Češki republiki (člen 22). [...]
4. Da bi davčni zavezanci imeli običajno prebivališče v Češki republiki, morajo tam preživeti vsaj 183 dni v koledarskem letu, bodisi hkrati bodisi v več delih; v navedeno obdobje 183 dni se šteje vsak dan ali del dneva njihovega prebivanja. Za namen tega zakona stalno prebivališče v Češki republiki pomeni kraj, kjer davčni zavezanec stalno prebiva v okoliščinah, iz katerih je mogoče sklepati o namenu stalnega prebivanja na tem naslovu.“
- 4 Člen 6(2) tega zakona določa:

„Davčni zavezanec z dohodkom iz zaposlitve se v nadaljevanju imenuje ‚zaposleni‘, oseba, ki je zavezana za izplačilo dohodka, pa ‚delodajalec‘. Delodajalec je tudi davčni zavezanec iz členov 2(2) ali 17(3), če zaposleni delajo po njegovih navodilih, tudi če dohodek za to delo na podlagi pogodbe izplačuje oseba, ki ima sedež ali prebivališče v tujini. V skladu z drugimi določbami tega zakona se šteje, da tako izplačani dohodek plača davčni zavezanec iz členov 2(2) ali 17(3). Kadar je v izplačila delodajalca osebi, ki ima sedež ali prebivališče v tujini, vključeno plačilo za storitev posredovanja, se šteje, da je vsaj 60 % celotnega zneska dohodek zaposlenega.“
- 5 Člen 22(1)(b) navedenega zakona določa:

„Dohodek, ki ga davčni zavezanci iz členov 2(3) in 17(4) pridobijo iz pridobitne dejavnosti (zaposlitve), ki se opravlja v Češki republiki [...], se šteje za dohodek, ki ima vir v Češki republiki [...].“

6 Člen 38c istega zakona določa:

„Oseba, ki je zavezana za plačilo davka na podlagi členov 38d, 38e in 38h, je tudi davčni zavezanec iz členov 2(3) in 17(4), ki ima v Češki republiki stalno poslovno enoto (člen 22(2)) ali v Češki republiki zaposluje zaposlene več kot 183 dni, kar pa ne vključuje zagotavljanja storitev v smislu člena 22(1)(c) [...]. V primerih iz člena 6(2), drugi in tretji stavek, davčni zavezanec iz členov 2(3) in 17(4) ni oseba, zavezana za plačilo davka.“

7 Člen 38h(1) tega zakona določa:

„Oseba, zavezana za plačilo davka, izračuna akontacijo davka od dohodkov iz pridobitne dejavnosti in nagrad (v nadaljevanju: akontacija) na podlagi osnove za izračun akontacije. [...]“

*Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja*

8 Člen 14(1) Konvencije med Češko republiko in Slovaško republiko o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki na dohodek in premoženje (obvestilo ministrstva za zunanje zadeve št. 100/2003, objavljeno v zbirki mednarodnih konvencij, v nadaljevanju: Konvencija) določa:

„V skladu z določbami členov 15, 17 in 18 se plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih prejema rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi, se lahko takšna plačila, ki od tam izvirajo, obdavčijo v tej drugi državi.“

9 Člen 23(1) in (3) Konvencije določa:

„1. Državljeni države pogodbenice v drugi državi pogodbenici ne smejo biti zavezani nobenemu obdavčevanju – oziroma nobenim zahtevam v zvezi s tem – ki je drugačno ali bolj obremenjujoče, kot je ali je lahko obdavčevanje in s tem povezane zahteve za državljane te druge države v enakih okoliščinah, še posebno glede rezidentstva. Ta določba velja ne glede na določbe člena 1, tudi za osebe, ki niso rezidenti ene ali obeh držav pogodbenic.“

[...]

3. Obdavčevanje stalne poslovne enote, ki jo ima podjetje države pogodbenice v drugi državi pogodbenici, v drugi državi pogodbenici ne sme biti manj ugodno kot obdavčevanje podjetij te druge države, ki opravljajo enake dejavnosti. [...]“

**Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

10 Postopka v glavni stvari se nanašata na češki podjetji Strojírny Prostějov in ACO Industries Tábor, ki sta uporabili storitve agencije za posredovanje začasnega dela s sedežem v Slovaški republiki, ki pa v Češki republiki posluje prek podružnice, vpisane v sodni register Češke republike. Ti podjetji sta kot uporabnici storitev določen čas uporabljali storitve delavcev, zaposlenih pri navedeni agenciji.

*Zadeva C-53/13*

11 Finanční úřad v Prostějově (davčni urad v Prosnicu) je z odločbo z dne 7. marca 2011 od družbe Strojírny Prostějov zahteval, naj v državni proračun plača odtegljaj dohodnine, ki jo dolgujejo delavci, katerih storitve je uporabila. Ta urad meni, da je treba podjetje, ki ponuja storitve, šteti za tujo

agencijo, ker na podlagi češkega prava podružnica tuje pravne osebe ne more biti nosilka pravic in obveznosti. Zato naj bi bil češki uporabnik delavcev zavezan odtegniti dohodnino delavcev in jo plačati v državni proračun.

- 12 Pritožbo zoper to odločbo, ki jo je družba Strojírny Prostějov vložila pri Finanční ředitelství v Ostravě (davčna uprava v Ostravi), je ta zavrnila z odločbo z dne 18. avgusta 2011. Ta odločba je zdaj predmet nadzora pred Krajský soud v Ostravě (okrožno sodišče v Ostravi).
- 13 To sodišče meni, da češka zakonodaja diskriminira med položajem češkega podjetja, ki uporablja storitve nacionalne agencije za posredovanje začasnega dela, in položajem češkega podjetja, ki uporablja storitve agencije s sedežem v drugi državi članici. Samo v drugem primeru mora namreč češko podjetje odtegniti dohodnino, ki jo dolgujejo delavci, katerih storitve uporablja na podlagi pogodbe, sklenjene z nacionalno agencijo za posredovanje začasnega dela, medtem ko mora v prvem primeru navedeni odtegljaj opraviti agencija za posredovanje začasnega dela s sedežem v drugi državi članici, pri kateri so ti delavci zaposleni. To naj bi pomenilo omejitve svobode opravljanja storitev in gibanja delavcev, ker naj bi taka obveznost povzročala stroške, zlasti upravne, ki bremenijo le podjetja, ki izberejo agencijo, ki nima sedeža v Češki republiki.
- 14 V teh okoliščinah je Krajský soud v Ostravě prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člena 56 [PDEU] in 57 [PDEU] nasprotujeta uporabi nacionalne zakonodaje, ki v primeru, da ima podjetje, ki posreduje delavce drugim podjetjem (ponudnik storitev), sedež na ozemlju druge države članice, nalaga podjetju, ki delavce uporablja, obveznost, da odbije dohodnino v zvezi s temi delavci in jo nakaže v državni proračun, če pa ima dobavitelj sedež na ozemlju Češke republike, ima to obveznost ponudnik storitev?“

#### *Zadeva C-80/13*

- 15 Finanční úřad v Táboře (davčni urad v Taboru) je opravil davčni nadzor nad družbo ACO Industries Tábor in ugotovil, da v letih 2007 in 2008 ni bila plačana nobena akontacija dohodnine delavcev, ki jih je napotila družba N-Partner, agencija za posredovanje začasnega dela s sedežem v Slovaški republiki. Zato je je družbi ACO Industries Tábor naložila, naj plača to akontacijo. Davčna osnova za izračun zneska navedene akontacije je znašala 60 % od zneskov, ki jih je družbi ACO Industries Tábor zaračunala češka podružnica družbe N-Partner.
- 16 Družba ACO Industries Tábor je pri Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (davčna uprava v Čeških Budějovicah) vložila pritožbo zoper odločbo Finanční úřad v Táboře, ki je bila zavrnjena z odločbo z dne 13. maja 2011. Družba ACO Industries Tábor je zoper to odločbo vložila tožbo na Krajský soud v Českých Budějovicích (okrožno sodišče v Čeških Budějovicah). To je to tožbo zavrnilo z odločbo z dne 31. januarja 2012, ki je predmet kasacijske pritožbe pred Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče).
- 17 Nejvyšší správní soud meni, da češka zakonodaja po eni strani lahko podjetje, kot je ACO Industries Tábor, odvrne od uporabe storitev, ki jih ponuja agencija za posredovanje začasnega dela s sedežem v državi članici, ki ni Češka republika, ker v takem primeru ta zakonodaja ne le da nalaga obveznost odtegnitve davka pri viru, ampak glede obsega obdavčitve določa tudi pavšalno davčno osnovo, pri kateri ni upoštevana dejanska plača, ki jo prejmejo delavci. Po drugi strani naj bi bila posledica te zakonodaje ta, da bi bilo za agencijo za posredovanje začasnega dela s sedežem zunaj Češke republike manj privlačno ponujati storitve v tej državi članici v primerjavi z agencijo s sedežem v tej državi članici. Poleg tega bi bil vstop na trg dela v Češki republiki prek nacionalnih agencij za posredovanje začasnega dela težji. Zato se to sodišče sprašuje, ali zadevna zakonodaja ne pomeni omejevanja svobode ustanavljanja ali svobode opravljanja storitev ter podredno tudi prostega gibanja delavcev.

- 18 Poleg tega se navedeno sodišče – pri čemer je izključilo, da bi bila ta omejitev lahko upravičena z razlogi javnega reda, javne varnosti in javnega zdravja – sprašuje, ali bi ugotovitve, ki se nanašajo na učinkovitost davčnega nadzora, lahko upravičile to omejitev, ker ima v obravnavani zadevi ponudnik storitev, to je slovaška agencija za posredovanje začasnega dela, podružnico s sedežem v Češki republiki, od katere lahko davčni urad zahteva plačilo davka. Tej podružnici bi bilo namreč lahko naloženo, da odtegne davek, kot je to v postopku v glavni stvari storila češka podružnica družbe N-Partner.
- 19 Glede določitve davčne osnove z uporabo pavšalne stopnje v višini 60 % zneska, ki ga slovaška agencija za posredovanje začasnega dela zaračuna podjetju, uporabniku storitev, predložitveno sodišče meni, da je to pravno fikcijo mogoče upravičiti z interesom, povezanim z učinkovitostjo davčnega nadzora. Cilj tega pravila je namreč odvrniti tuje agencije za posredovanje začasnega dela, da zaračunajo zneske, ki jih dolgujejo podjetja, uporabniki storitev, brez razlikovanja med delom tega zneska, ki se dolguje iz naslova plače delavcev – v zvezi s katerim je treba odtegniti davek – in delom, dolgovanim iz naslova plačila tej agenciji za opravljeno storitev. Tako naj bi se ta zakonodaja uporabljala le za položaj, v katerem na računu, ki ga izda nerezidenčna agencija za posredovanje začasnega dela, ni naveden znesek plačila za storitev posredovanja.
- 20 V teh okoliščinah je Nejvyšší správní soud prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali členi 18 [PDEU], 45 [PDEU], 49 [PDEU] in 56 [PDEU] nasprotujejo predpisom, v skladu s katerimi mora delodajalec s sedežem v eni državi članici plačati akontacijo dohodnine delavcev (državljanov druge države članice), ki mu jih je posredovala agencija za posredovanje začasnega dela s sedežem v drugi državi članici prek svoje podružnice v prvi državi članici?
  2. Ali členi 18 [PDEU], 45 [PDEU], 49 [PDEU] in 56 [PDEU] nasprotujejo predpisom, v skladu s katerimi je osnova za odmero za take delavce pavšalno določena na vsaj 60 % zneska, ki ga je zaračunala agencija za zagotavljanje začasnega dela, kadar je provizija za posredovanje vključena v obračunani znesek?
  3. Če je odgovor na prvo ali drugo vprašanje pritrdilen, ali je v položaju, kakršen je ta v obravnavani zadevi, mogoče omejiti navedene temeljne svoboščine iz razlogov javnega reda, javne varnosti ali javnega zdravja ali zaradi učinkovitosti davčnega nadzora?“
- 21 S sklepom predsednika Sodišča z dne 20. marca 2013 sta bili zadevi C-53/13 in C-80/13 združeni za pisni in ustni postopek ter izdajo sodbe.

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

*Vprašanje za predhodno odločanje v zadevi C-53/13 ter prvo in tretje vprašanje za predhodno odločanje v zadevi C-80/13*

- 22 Predložitveni sodišči z vprašanjem v zadevi C-53/13 ter s prvim in tretjim vprašanjem v zadevi C-80/13, ki jih je treba obravnavati skupaj, želita v bistvu izvedeti, ali členi 18 PDEU, 45 PDEU, 49 PDEU, 56 PDEU ali 57 PDEU nasprotujejo zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere morajo družbe s sedežem v prvi državi članici, ki uporabijo storitve delavcev, zaposlenih in napotenih s strani agencij za posredovanje začasnega dela s sedežem v drugi državi članici, ki v tej prvi državi poslujejo prek podružnice, odtegniti pri viru in prvi državi plačati akontacijo dohodnine, ki jo dolgujejo navedeni delavci, medtem ko enaka obveznost ni določena za družbe s sedežem v prvi državi, ki uporabijo storitve agencije za posredovanje začasnega dela s sedežem v tej isti državi.

## Uvodne ugotovitve

- 23 Da bi odgovorili na ta vprašanja, je treba najprej opozoriti, da čeprav v trenutnem stanju prava Unije področje neposredne obdavčitve kot tako ne spada med pristojnosti Unije, pa morajo države članice svoje ohranjene pristojnosti izvajati ob spoštovanju prava Unije (glej sodbo FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, točka 30 in navedena sodna praksa).
- 24 Poleg tega glede vprašanja, ali neka nacionalna zakonodaja spada v eno ali drugo svoboščino o prostem pretoku, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba upoštevati namen zadevne zakonodaje (glej zlasti sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, točka 90, in Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, točke od 31 do 33).
- 25 V obravnavani zadevi češka zakonodaja češkim podjetjem, ki želijo uporabiti storitve posredovanja agencije za posredovanje začasnega dela s sedežem zunaj Češke republike, nalaga obveznost odtegljaja dohodnine, za katero so zavezani napoteni delavci, s strani te agencije, medtem ko enaka obveznost ni določena za češka podjetja, ki želijo uporabiti storitve posredovanja agencije za posredovanje začasnega dela s sedežem v Češki republiki.
- 26 V skladu z ustaljeno sodno prakso pa člen 56 PDEU ne zagotavlja pravic le ponudniku storitev, ampak tudi prejemniku navedenih storitev (glej zlasti sodbe Luisi in Carbone, 286/82 in 26/83, EU:C:1984:35, točka 10; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, točka 32, in X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 23).
- 27 Zato zakonodaja iz postopka v glavni stvari spada na področje svobode opravljanja storitev.
- 28 Res je, kot meni Evropska komisija, da lahko taka ureditev vpliva tudi na svobodo ustanavljanja agencij za posredovanje začasnega dela, ki želijo svoje storitve ponujati v Češki republiki in sedež ohranijo v drugi državi članici, zlasti ker so v obravnavani zadevi zadevne agencije dejavnosti v Češki republiki opravljale prek podružnice.
- 29 Enako velja glede prostega gibanja delavcev, saj se navedena zakonodaja nanaša na načine pobiranja dohodnine, ki so določeni za češka podjetja, h katerim so bili ti delavci napoteni v okviru pogodbenega razmerja z agencijami, pri katerih so zaposleni, kar lahko neposredno vpliva na njihovo možnost uresničevanja svobodnega gibanja.
- 30 Vendar bi bili kljub morebitnim omejujočim učinkom na svobodo ustanavljanja in na prosto gibanje delavcev taki učinki nujna posledica morebitne ovire za svobodno opravljanje storitev, ki nikakor ne bi upravičevali samostojne preučitve navedene zakonodaje ob upoštevanju členov 45 PDEU in 49 PDEU (glej v tem smislu sodbi Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, točka 27, in Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, točka 33).
- 31 Nazadnje, v teh okoliščinah člena 18 PDEU ni treba razložiti.
- 32 Ta določba se namreč samostojno uporablja le v tistih položajih, urejenih s pravom Unije, za katere v Pogodbi DEU niso določena posebna pravila o prepovedi diskriminacije. Načelo prepovedi diskriminacije pa je bilo na področju prostega opravljanja storitev uvedeno s členi od 56 PDEU do 62 PDEU (glej po analogiji sodbi Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, točka 37, in Schulz-Delzers in Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, točka 29).
- 33 Zato je treba češko zakonodajo iz postopka v glavni stvari preučiti glede na člen 56 PDEU.

### Omejitev svobode opravljanja storitev

- 34 Da bi preverili, ali zakonodaja iz postopka v glavni stvari spoštuje svobodo opravljanja storitev, je treba opozoriti, da v skladu s sodno prakso Sodišča člen 56 PDEU zahteva, da se odpravijo vse ovire za to temeljno svobodo, ki izhajajo iz tega, da ima ponudnik storitev sedež v državi članici, ki ni tista, v kateri se storitev opravi (glej sodbe Komisija/Nemčija, 205/84, EU:C:1986:463, točka 25; Komisija/Italija, EU:C:1991:78, točka 15; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, točka 31, in X, EU:C:2012:635, točka 21).
- 35 Omejitve svobode opravljanja storitev so nacionalni ukrepi, ki prepovedujejo ali motijo uresničevanje te svoboščine ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svoboščine (sodba X, EU:C:2012:635, točka 22 in navedena sodna praksa).
- 36 Poleg tega, kot je bilo opozorjeno v točki 26 te sodbe, člen 56 PDEU ne zagotavlja pravic le ponudniku storitev, ampak tudi prejemniku navedenih storitev.
- 37 Ugotoviti pa je treba, da je v obravnavani zadevi obveznost odtegljaja akontacije dohodnine delavcev, ki jih napotijo agencije za posredovanje začasnega dela, ki nimajo sedeža v Češki republiki, in plačila te akontacije češki državi nujno naložena prejemnikom storitev, ki jih opravljajo te agencije, in vključuje dodatno upravno breme, ki ni naloženo prejemnikom enakih storitev, ki jih opravi domači ponudnik storitev. Zato so lahko zaradi take obveznosti čezmejne storitve za take prejemnike manj privlačne od storitev, ki jih opravljajo domači ponudniki storitev, in zato navedene prejemnike storitev odvrča od sodelovanja s ponudniki storitev s sedežem v drugih državah članicah (glej v tem smislu sodbe FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, točka 33; Komisija/Belgija C-433/04, EU:C:2006:702, točke od 30 do 32, in X, EU:C:2012:635, točka 28).
- 38 Danska vlada s sklicevanjem na sodbo Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, točke od 49 do 51) navaja, da je položaj agencij s sedežem v Češki republiki objektivno drugačen od položaja agencij s sedežem zunaj te države članice in da zato zadevna omejitev svobodnega opravljanja storitev ni diskriminatorna.
- 39 V zvezi s tem pa zadostuje navesti, da sta prejemnik storitev in ponudnik storitev ločena pravna subjekta z lastnimi interesi in se lahko vsak od njiju sklicuje na svobodo opravljanja storitev, če se je poseglo v njegove pravice (sodba X, EU:C:2012:635, točka 27).
- 40 V obravnavani zadevi različno obravnavanje, uvedeno z zakonodajo iz postopka v glavni stvari, vpliva na pravico prejemnikov storitev do proste izbire čezmejnih storitev. Poleg tega, ker imajo ti prejemniki sedež v Češki republiki, so tisti, ki se odločijo uporabiti storitve domačih agencij, v položaju, ki je primerljiv s položajem tistih, ki imajo raje storitve tuje agencije.
- 41 Iz tega izhaja, da pomeni zakonodaja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, omejitev svobode opravljanja storitev, ki je s členom 56 PDEU načeloma prepovedana.
- 42 Te ugotovitve ni mogoče ovreči s trditvijo češke vlade, da so učinki zadevne zakonodaje zanemarljivi, saj je v skladu z ustaljeno sodno prakso celo majhna ali manj pomembna omejitev neke temeljne svoboščine s Pogodbo prepovedana (sodbi Komisija/Francija C-34/98, EU:C:2000:84, točka 49, in X, EU:C:2012:635, točka 30).

### Utemeljitev omejitve svobode opravljanja storitev

- 43 Kar zadeva možnost utemeljitve take omejitve, nobena od zadevnih strank, ki so predložile stališča pred Sodiščem, niti predložitveni sodišči ne trdita, da je lahko taka omejitev utemeljena z razlogi javnega reda, javne varnosti ali javnega zdravja.

- 44 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča pa je razvidno, da bi bilo mogoče nacionalno ureditev na področju, ki še ni bilo usklajeno na ravni Unije in ki se brez razlikovanja uporablja za vse osebe ali podjetja, ki opravljajo dejavnost na ozemlju zadevne države članice, ne glede na njen omejevalni učinek na svobodno opravljanje storitev utemeljiti, če gre za nujni razlog v splošnem interesu in ta interes še ni zaščiten s pravili, ki veljajo za ponudnika v državi članici, v kateri ima sedež, če je primerna za zagotovitev uresničitve zelenega cilja in če ne presega tega, kar je nujno potrebno za njegovo dosego (glej zlasti sodbi Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, točka 15, in Komisija/Belgija EU:C:2006:702, točka 33).
- 45 Vendar sta tako Nejvyšší správní soud v predlogu kot češka vlada na obravnavi v bistvu trdila, da je češka zakonodaja iz postopka v glavni stvari utemeljena glede na potrebo po zagotovitvi učinkovitosti pobiranja davka na dohodek. V zvezi s tem je navedena vlada med drugim trdila, da odtegljaj pri viru pomeni zelo učinkovit način pobiranja davka, saj davčni upravi omogoči, da se pravočasno seznanijo z poštevnimi informacijami, ki se nanašajo na davčnega zavezanca.
- 46 V zvezi s tem je treba navesti, da je Sodišče že potrdilo, da nujnost zagotovitve učinkovitosti izterjave davka na dohodek pomeni nujni razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče utemeljiti omejitev svobode opravljanja storitev (sodbi FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, točka 35, in X, EU:C:2012:635, točka 39).
- 47 Natančneje, Sodišče je celo pojasnilo, da je postopek davčnega odtegljaja pri viru legitimno in primerno sredstvo, da se zagotovi davčno obravnavanje dohodkov osebe, ki je rezident zunaj države obdavčitve, in da se prepreči, da bi zadevni dohodki ostali neobdavčeni tako v državi rezidentstva kot v državi, v kateri so storitve opravljene (sodbi FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, točka 36, in X, EU:C:2012:635, točka 39).
- 48 Vendar je ta rešitev tako v sodbi FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) kot v sodbi X (EU:C:2012:635) temeljila na okoliščini, da so zadevni ponudniki storitev v zadevah, v katerih sta bili izdani ti sodbi, storitve v državi članici, ki ni država članica njihovega sedeža, opravljali občasno in v tej državi niso ostali dolgo (glej zlasti sodbo X, EU:C:2012:635, točka 42).
- 49 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 70 sklepnih predlogov, je treba ugotoviti, da v obravnavani zadevi ni mogoče trditi, da zadevne agencije za posredovanje začasnega dela iz postopka v glavni stvari storitve v Češki republiki opravljajo le občasno, saj so delovale prek podružnice, vpisane v sodni register Češke republike.
- 50 V teh okoliščinah podružnica, tudi če – kot je pojasnila češka vlada – nima pravne osebnosti in ji zato na podlagi češkega prava ni treba plačati davkov, zagotavlja fizično prisotnost ponudnika storitev na ozemlju države članice gostiteljice in opravlja nekatere upravne naloge za račun zadevne agencije za posredovanje začasnega dela, kot je sklepanje pogodb.
- 51 V zvezi s tem ne samo, da ni mogoče izključiti, da češki davčni organi poberejo dolgovani davek od te podružnice in da zato ta izvede zadevni odtegljaj, ampak iz elementov spisa v zadevi C-80/13 tudi izhaja, da je akontacije od plač zadevnih delavcev dejansko plačala slovaška podružnica agencije za posredovanje začasnega dela.
- 52 Poleg tega naložitev upravnega bremena, povezanega z odtegljajem dohodnine, ki jo dolgujejo napoteni delavci, domačim prejemnikom storitev, in ne češki podružnici agencij s sedežem v drugih državah članicah, očitno ni enostavnejša ali učinkovitejša niti z vidika ponudnikov storitev niti z vidika češke uprave. Ker namreč podružnica agencije za posredovanje začasnega dela, pri kateri so delavci zaposleni, lažje dostopa do potrebnih informacij glede dohodka teh delavcev, je upravno breme, povezano z odtegljajem, manjše za to podružnico kot za prejemnika storitev.



- 53 Iz tega sledi, da v teh okoliščinah nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari ne zagotavlja učinkovitega pobiranja dohodnine.
- 54 Odvolací finanční ředitelství dodaja, da je to zakonodajo kljub temu mogoče upravičiti s potrebo po preprečevanju davčnih utaj in goljufij. Poleg tega češka vlada meni, da mehanizmi upravnega sodelovanja na davčnem področju niso dovolj učinkoviti, da bi preprečili morebitne davčne utaje. Praksa davčnih organov naj bi namreč kazala na obstoj številnih davčnih goljufij in utaj pri najemanju tujih delavcev.
- 55 Res je, da je Sodišče večkrat razsodilo, da se je za utemeljitev omejitev uresničevanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, mogoče sklicevati na boj proti davčnim utajam in na učinkovitost davčnega nadzora (glej sodbi Baxter in drugi, C-254/97, EU:C:1999:368, točka 18, in Komisija/Belgija, EU:C:2006:702, točka 35).
- 56 Sodišče pa je tudi pojasnilo, da splošna domneva o davčni utaji ali goljufiji, ki temelji na okoliščini, da ima ponudnik storitev sedež v drugi državi članici, ne zadostuje za utemeljitev ukrepa, ki ogroža cilje Pogodbe (glej v tem smislu sodbe Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, točka 61; Komisija/Belgija EU:C:2006:702, točka 35, in Komisija/Španija, C-153/08, EU:C:2009:618, točka 39).
- 57 Po eni strani so trditve Češke republike o obstoju številnih davčnih goljufij in utaj pri najemanju tuje delovne sile preveč nejasne, zlasti kar zadeva poseben položaj agencij za posredovanje začasnega dela s sedežem v drugih državah članicah, ki imajo podružnico, registrirano v Češki republiki.
- 58 Po drugi strani je na podlagi okoliščine, da je podružnici iz zadeve C-80/13 naloženo upravno breme, ki omogoča izvesti in plačati odtegljaj iz postopka v glavni stvari, mogoče podvomiti o utemeljenosti take splošne domneve.
- 59 V teh okoliščinah uporabe odtegljaja iz postopka v glavni stvari ni mogoče utemeljiti s tem, da je potrebna za preprečevanje davčnih goljufij in utaj.
- 60 Ob upoštevanju navedenega je treba na vprašanje, postavljeno v zadevi C-53/13, ter na prvo in tretje vprašanje, postavljeno v zadevi C-80/13, odgovoriti, da člen 56 PDEU nasprotuje zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere morajo družbe s sedežem v prvi državi članici, ki uporabijo storitve delavcev, zaposlenih in napotnih s strani agencij za posredovanje začasnega dela s sedežem v drugi državi članici, ki v tej prvi državi poslujejo prek podružnice, odtegniti pri viru in prvi državi plačati akontacijo dohodnine, ki jo dolgujejo navedeni delavci, medtem ko enaka obveznost ni določena za družbe s sedežem v prvi državi, ki uporabijo storitve agencije za posredovanje začasnega dela s sedežem v tej isti državi.

#### *Drugo vprašanje v zadevi C-80/13*

- 61 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v zadevi C-80/13 v bistvu sprašuje, ali člen 56 PDEU nasprotuje zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere je, če znesek, ki ga zaračuna agencija za posredovanje začasnega dela s sedežem v drugi državi članici, zajema plačo napotnih delavcev in plačilo za storitev posredovanja, osnova za izračun navedene akontacije določena na najmanj 60 % tega zneska, ne da bi davčni zavezanec imel možnost dokazati, da je plača, ki jo dejansko prejmejo delavci, nižja od 60 % navedenega zneska.

- 62 Ugotoviti je treba, da na to vprašanje – ker so načini izračuna zadevnega odtegljaja tesno povezani z obveznostjo odtegnitve in ker iz predložitvene odločbe v zadevi C-80/13 izhaja, da jih je treba uporabiti le, kadar mora zadevni prejemnik storitev opraviti navedeni odtegljaj – ob upoštevanju odgovora na vprašanje v zadevi C-53/13 ter na prvo in tretje vprašanje v zadevi C-80/13 ni treba odgovoriti.

### **Stroški**

- 63 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenima sodiščema, ti odločita o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

**Člen 56 PDEU nasprotuje zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere morajo družbe s sedežem v prvi državi članici, ki uporabijo storitve delavcev, zaposlenih in napotnih s strani agencij za posredovanje začasnega dela s sedežem v drugi državi članici, ki v tej prvi državi poslujejo prek podružnice, odtegniti pri viru in prvi državi plačati akontacijo dohodnine, ki jo dolgujejo navedeni delavci, medtem ko enaka obveznost ni določena za družbe s sedežem v prvi državi, ki uporabijo storitve agencije za posredovanje začasnega dela s sedežem v tej isti državi.**

Podpisi