



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

19. lipnja 2014.*

„Slobodno pružanje usluga – Agencija za privremeno zapošljavanje – Upućivanje radnika preko agencije s poslovnim nastanom u drugoj državi članici – Ograničenje – Poduzeće korisnik rada – Zadržavanje na izvoru poreza na dohodak tih radnika – Obveza – Plaćanje u državni proračun – Obveza – Slučaj radnika upućenih od strane nacionalne agencije – Nedostatak te obveze“

U spojenim predmetima C-53/13 i C-80/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji su uputili Krajský soud v Ostravě (Češka Republika) i Nejvyšší správní soud (Češka Republika), odlukama od 16. i 17. siječnja 2013., koje je Sud zaprimio 30. siječnja i 15. veljače 2013., u postupcima,

Strojírny Prostějov, a.s. (C-53/13),

ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)

protiv

Odvolací finanční ředitelství,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano (izvjestitelj), predsjednik vijeća, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. prosinca 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za ACO Industries Tábor s.r.o., D. Hejzlar, *advokát*,
- za Odvolací finanční ředitelství, E. Nedorostková, *advokátka*,
- za Češku Republiku, M. Smolek, T. Müller i J. Vlácil, u svojstvu agenata,
- za Kraljevinu Dansku, M. Søndahl i V. Pasternak Jørgensen, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels, M. Šimerdová i Z. Malůšková, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: češki

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 13. veljače 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 18., 45., 49. i 56. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Strojírny Prostějov, a.s. (u daljnjem tekstu: Strojírny Prostějov) i ACO Industries Tábor s.r.o. (u daljnjem tekstu: ACO Industries Tábor) protiv Odvolací finanční ředitelství (ured javnih financija nadležan za predmet tužbe), u vezi s poreznim postupkom u kome su ta dva poduzeća porezni obveznici.

Pravni okvir

Češko pravo

- 3 Članak 2. Zakona br. 586/1992 o porezu na dohodak, kako je izmijenjen, određuje:
 - „1. Obveznici poreza na dohodak fizičkih osoba su fizičke osobe (u daljnjem tekstu: porezni obveznici).
 2. Porezni obveznici koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište na teritoriju Češke Republike oporezuju se na temelju čeških ili stranih dohodaka.
 3. Porezni obveznici na koje se ne odnosi stavak 2. ili oni za koje to propisuju međunarodni sporazumi oporezuju se samo na temelju čeških prihoda (članak 22.). [...]
 4. Porezni obveznici koji imaju uobičajeno boravište na teritoriju Češke Republike su oni koji tamo borave u kontinuitetu ili privremeno najmanje 183 dana u kalendarskoj godini; rok od 183 dana uključuje svaki dan započetog boravka. Pod prebivalištem na teritoriju Češke Republike u smislu ovog zakona podrazumijeva se mjesto u kojem porezni obveznik stalno boravi u okolnostima iz kojih je moguće zaključiti da ima namjeru u tom mjestu trajno boraviti.“
- 4 Članak 6. stavak 2. spomenutog zakona predviđa:

„Porezni obveznik koji ostvaraje svoj dohodak iz radnog odnosa, te iz toga vezane pogodnosti, u daljnjem tekstu navodi se kao ‚zaposlenik‘, a osoba koja plaća taj porez kao ‚poslodavac‘. Pod poslodavcem se isto tako podrazumijeva sve porezne obveznike iz članka 2. stavka 2. ili iz članka 17. stavka 3., za koje zaposlenici rade prema njihovim uputama, bez obzira na to što se na temelju ugovornog odnosa dohoci za taj rad plaćaju preko posrednika koji je osoba s poslovnim nastanom ili boravištem u inozemstvu. Uzimajući u obzir druge zakonske odredbe, tako plaćeni dohodak smatra se dohotkom koji je platio porezni obveznik iz članka 2. stavka 2. ili iz članka 17. stavka 3. U slučaju kada iznos koji poslodavac plaća osobi s poslovnim nastanom ili boravištem u inozemstvu uključuje i posredničku naknadu, smatrat će se da dohodak zaposlenika predstavlja najmanje 60% ukupnog iznosa.“
- 5 Članak 22. stavak 1. točka (b) navedenog zakona glasi kako slijedi:

„Češkim poreznim dohocima smatraju se, u slučaju poreznih obveznika iz članka 2. stavka 3. i članka 17. stavka 4., dohoci koji su ostvareni u radnom odnosu (zaposlena osoba) [...] koji se obavlja na teritoriju Češke Republike [...]“

6 Članak 38.c. istog zakona propisuje:

„Osobom koja je dužna platiti porez u skladu s člancima 38.d., 38.e. i 38.h., smatraju se svi porezni obveznici iz članka 2. stavka 3. i članka 17. stavka 4., koji imaju stalan poslovni nastan na teritoriju Češke Republike (članak 22. stavak 2.) ili koji ondje zapošljavaju svoje zaposlenike duže od 183 dana, s iznimkom slučaja isporuke usluga u smislu odredbi članka 22. stavka 1. točke (c) [...]. U slučaju propisanom u članku 6. stavku 2. drugoj i trećoj rečenici, porezni obveznik iz članka 2. stavka 3. i članka 17. stavka 4. nema status osobe koja je dužna platiti porez.“

7 Prema odredbi članka 38.h stavka 1. tog zakona:

„Osoba koja je dužna platiti porez izračunava predujam na osnovi dohotka fizičke osobe iz radnog odnosa i uz to vezanim pogodnostima (u daljnjem tekstu: predujam), a izračun predujma ga zasniva na odbitku. [...].“

Ugovor o sprečavanju dvostrukog oporezivanja

8 Članak 14. stavak 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu, sklopljene između Češke Republike i Slovačke Republike (priopćenje Ministarstva vanjskih poslova br. 100/2003, objavljeno u Zborniku međunarodnih sporazuma) predviđa:

„Plaće službenika, zaposlenika i druge naknade, plaće i druge slične naknade, koje je primio rezident na temelju svoje profesionalne djelatnosti, oporezuju se, uz rezervu iz članka 15., 17. i 18., samo u toj državi sve dok se takva profesionalna djelatnost ne obavlja u drugoj državi ugovornici.“ Ako se profesionalna djelatnost obavlja u drugoj državi ugovornici, naknade koje su primljene na temelju te djelatnosti mogu se oporezovati u toj drugoj državi.“

9 Članak 23. stavci 1. i 3. tog ugovora predviđaju:

„Na državljane jedne države ugovornice ne primjenjuje se u drugoj državi ugovornici nikakav porez niti ikakva druga s time povezana obveza koja bi bila drukčija ili veća od oporezivanja i s time povezanih obveza koje imaju ili mogu imati državljani te druge države, a koji se nalaze, posebno u pogledu boravišta, u identičnoj situaciji. Te odredbe se, neovisno o odredbama članka 1., primjenjuju jednako i na osobe koje nisu rezidenti u jednoj ili u obje države ugovornice.

[...]

3. Oporezivanje stalnog poslovnog nastana koji poduzeće jedne države ugovornice ima u drugoj državi ugovornici neće u toj drugoj državi biti manje povoljno nego što je oporezivanje poduzeća te druge države koja obavljaju istu aktivnost. [...].“

Glavni postupci i prethodna pitanja

10 Glavni postupci odnose se na dva češka poduzeća, Strojirny Prostějov i ACO Industries Tábor, koja su se koristila uslugama agencije za privremeno zapošljavanje sa sjedištem u Slovačkoj Republici, ali koja posluje u Češkoj Republici putem podružnice upisane u sudski registar Češke Republike. Ta su se dva poduzeća kao korisnici određeno vrijeme koristila radnom snagom koja se zapošljava preko te agencije.

Predmet C-53/13

- 11 Finanční úřad v Prostějově (porezna uprava u Prostějovu) je odlukom od 7. ožujka 2011. zahtijevao od Strojírny Prostějov plaćanje u državni proraćun odbitka od poreza na dohodak koji su bili dužni radnici ćiji je rad koristio. Strojírny Prostějov tvrdi da se, budući da u skladu s ćeškim pravom podružnica strane pravne osobe nema sposobnost biti nositeljem prava i obveza, poduzeće koje je pružatelj usluga treba smatrati stranom agencijom. Prema tome bi ćeški korisnik radne snage bio obvezan odbiti porez na dohodak radnika i uplatiti ga u državni proraćun.
- 12 Finanční ředitelství v Ostravě (porezna uprava u Ostravi), kome je Strojírny Prostějov podnio žalbu protiv navedene odluke, odbio je žalbu odlukom od 18. kolovoza 2011. Potonja odluka trenutno je predmet kontrole pred Krajským soudom v Ostravě (regionalnim sudom u Ostravi).
- 13 Taj sud smatra da ćeški propisi unose diskriminaciju između situacije u kojoj se ćeško poduzeće služi uslugama nacionalne agencije za privremeno zapošljavanje i situacije u kojoj ćeško poduzeće koristi agenciju s poslovnim nastanom u drugoj državi ćlanici. Naime, samo u drugom slućaju ćeško poduzeće dužno je zadržati odbitak na izvoru poreza na prihod koji su dužni radnici ćiji rad je ono koristilo na temelju ugovora sklopljenog s agencijom za privremeno zapošljavanje, dok u prvom slućaju agencija za privremeno zapošljavanje ćiji su radnici zaposleni može zadržati navedeni odbitak. Međutim, to predstavlja ogranićenje slobode pružanja usluga i kretanja radnika, s obzirom na to da takva obveza obuhvaća i troškove, posebno upravne, koji nastaju samo za poduzeća koja su odabrala agenciju koja nema poslovni nastan u ćeškoj Republici.
- 14 U tim okolnostima Krajský soud v Ostravě odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protive li se odredbe ćlanaka 56. i 57. [UFEU-a] primjeni nacionalnog propisa koji u slućaju kad jedno poduzeće (pružatelj usluga), koje stavlja na raspolaganje zaposlenike drugom poduzeću, a ima poslovni nastan na teritoriju druge države ćlanice, nameće poduzeću korisniku obvezu odbitka poreza na dohodak koji se prikuplja na temelju naknada isplaćenih tim radnicima i usmjeravanja istog u državni proraćun, dok u slućaju kada pružatelj usluga ima poslovni nastan na teritoriju ćeške Republike tu obvezu ima pružatelj usluga?“

Predmet C-80/13

- 15 Finanční úřad v Táboře (porezna uprava u Táboru) obavio je porezni nadzor u ACO Industries Tábor te je utvrdio da tijekom 2007. i 2008. nije prikupljen nijedan predujam poreza na dohodak zaposlenika koji je stavio na raspolaganje N-Partner, agencija za privremeno zapošljavanje s poslovnim nastanom u Slovaćkoj Republici. Zbog toga je naložio društvu ACO Industries Tábor plaćanje tog predujma. Oporezivi temelj odbitka za izraćun navedenog predujma odgovara 60% iznosa koji je ACO Industries Tábor ispostavio ćeškoj podružnici poduzeća N-Partner.
- 16 ACO Industries Tábor žalio se na odluku Finanćnog úřada v Táboře pred Finanćním úřadom v ćeškých Budějovicích (upravom za financije u ćeškim Budějovicama), ali je odbijen odlukom od 13. svibnja 2011. Protiv te odluke ACO Industries Tábor je podnio žalbu pred Krajským soud v ćeškých Budějovicích (žalbeni sud u ćeškim Budějovicama). Taj sud odbacio je spomenutu žalbu 31. sijećnja 2012., što je postalo predmetom žalbe u kasacijskom postupku pred Nejvyšším správním soudom (Visokim upravnim sudom).
- 17 Nejvyšší správní soud je s jedne strane smatrao da ćeški propisi mogu poduzeće poput ACO Industries Tábor odvratiti od korištenja uslugama agencije za privremeno zapošljavanje koja ima poslovni nastan u državi ćlanici koja nije ćeška Republika, jer u tom slućaju taj propis ne nameće samo obvezu odbitka na izvoru, već takoder predviđa, u pogledu opsega oporezivanja, paušalnu poreznu osnovicu koja ne

vodi računa o stvarnoj plaći koju su radnici primili. S druge strane, posljedica navedenog propisa je što je agenciji za privremeno zapošljavanje koja ima poslovni nastan izvan Češke Republike manje privlačno nuditi usluge u toj državi članici u usporedbi s agencijom koja u njoj ima poslovni nastan. Isto tako, pristup na tržište rada Češke Republike posredovanjem stranih agencija za privremeno zapošljavanje znatno je otežan. Zbog tih razloga taj sud se pita predstavlja li predmetni propis ograničenje slobode poslovnog nastana ili slobode pružanja usluga, a podredno i slobode kretanja radnika.

- 18 Osim toga, isključujući da se to ograničenje može opravdati razlozima javnog poretka, javne sigurnosti ili javnog zdravlja, navedeni sud se pita bi li razlozi za učinkovitost poreznog nadzora mogli opravdati to ograničenje, s obzirom na to da u ovom predmetu pružatelj usluga, odnosno slovačka agencija za privremeno zapošljavanje, raspolaže podružnicom koja ima poslovni nastan u Češkoj Republici, preko koje bi porezna uprava mogla naplatiti porez. Naime, ta bi podružnica mogla zadržati odbitak, kao što je to uostalom učinila češka podružnica N-Partnera u glavnom postupku.
- 19 U vezi s određivanjem porezne osnovice za primjenu paušalne stope od 60% od iznosa računa koji je slovačka agencija za privremeno zapošljavanje ispostavila poduzeću korisniku, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku nasuprot tome smatra da se ta pravna fikcija može opravdati interesom koji je vezan uz učinkovitost poreznog nadzora. Naime, to pravilo za svrhu ima obeshrabrivanje stranih agencija za privremeno zapošljavanje da zaračunaju dugovani iznos poduzecima korisnicima bez razlikovanja između dijela tog iznosa za koji postoji dug na temelju plaće radnika – za koji treba zadržati odbitak – i dijela za koji postoji dug na temelju naknade toj agencije za pružene usluge. Stoga se taj propis primjenjuje samo u situaciji u kojoj račun koji je izdala nerezidentna agencija za privremeno zapošljavanje ne sadrži iznos naknade za uslugu posredovanja.
- 20 U tim okolnostima Nejvyšší správní soud odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Jesu li članci 18., 45., 49. i 56. [UFEU-a] protivni propisu koji predviđa da je poslodavac s poslovnim nastanom u prvoj državi članici dužan odbiti predujam poreza na dohodak zaposlenikâ (državljanâ druge države članice) koji su mu privremeno stavljeni na raspolaganje putem agencije za privremeno zapošljavanje s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, posredništvom podružnice osnovane u prvoj državi članici?
 2. Jesu li članci 18., 45., 49. i 56. [UFEU-a] protivni propisu koji predviđa da se porezna osnovica poreza na dohodak zaposlenika izračunava primjenom paušalne stope od najmanje 60% od iznosa računa koji je ispostavila agencija za privremeno zapošljavanje u slučaju kada taj iznos obuhvaća i naknadu za uslugu posredovanja?
 3. Je li moguće, u slučaju pozitivnog odgovora na prvo ili na drugo pitanje, u situaciji poput one u ovom predmetu, ograničiti prethodno navedene temeljne slobode, pozivajući se na razloge javnog poretka, javne sigurnosti ili javnog zdravlja, ili, ako je to primjenjivo, na učinkovitost poreznog nadzora?
- 21 Rješenjem predsjednika Suda od 20. ožujka 2013. predmeti C-53/13 i C-80/13 spojeni su u svrhu pisanog i usmenog postupka kao i donošenja presude.

Prethodna pitanja

Prethodno pitanje u predmetu C-53/13 te prvo i treće pitanje u predmetu C-80/13

- 22 Pitanjem u predmetu C-53/13 te prvim i trećim pitanjem u predmetu C-80/13, koja treba ispitati zajedno, sudovi koji su uputili zahtjev u bitnome pitaju jesu li članci 18., 45., 49., 56. i 57. [UFEU-a] protivni propisu poput onoga u glavnom postupku, prema kojem su navedena društva s poslovnim nastanom u prvoj državi članici koja koriste radnike zaposlene i upućene od agencija za privremeno zapošljavanje s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, ali koji u toj prvoj državi posluju putem podružnice, obvezana zadržati na izvoru i platiti prvoj državi predujam poreza na dohodak koji su dužni navedeni radnici, dok ista obveza nije predviđena za društva s poslovnim nastanom u prvoj državi koja koriste usluge agencija za privremeno zapošljavanje s poslovnim nastanom u toj istoj državi.

Uvodna razmatranja

- 23 Kako bi se odgovorilo na ta pitanja, najprije treba podsjetiti da je, iako prema trenutnom stanju prava Unije područje izravnih poreza ne spada u područje nadležnosti Unije, neupitno da države članice svoje ovlasti i dalje moraju izvršavati poštujući pravo Unije (vidjeti presudu FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, t. 30. i navedena sudska praksa).
- 24 Osim toga, u vezi s pitanjem odnosi li se nacionalni propis na jednu ili drugu slobodu kretanja predviđenu osnivačkim ugovorima, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da valja uzeti u obzir svrhu predmetnih propisa (vidjeti osobito presude Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 90., kao i Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 31. do 33.).
- 25 U ovom slučaju češki propis češkim poduzećima koja se žele koristiti uslugama posredovanja agencije za privremeno zapošljavanje koja nema poslovni nastan u Češkoj Republici nameće obvezu zadržavanja na izvoru poreza na dohodak koji duguju radnici koji su upućeni u ta poduzeća preko te agencije, dok ista obveza nije predviđena za češka poduzeća koja se žele koristiti uslugama posredovanja agencije za privremeno zapošljavanje koja ima poslovni nastan u Češkoj Republici.
- 26 Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, članak 56. UFEU-a daje prava ne samo samim pružateljima usluga, već i korisnicima navedenih usluga (vidjeti osobito presude Luisi i Carbone, 286/82 i 26/83, EU:C:1984:35, t. 10.; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, t. 32., kao i X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 23.).
- 27 Sukladno navedenom, predmetni propisi iz glavnog postupka odnose se na slobodu pružanja usluga.
- 28 Dakako, kao što to navodi Europska komisija, takav propis može utjecati i na slobodu poslovnog nastana agencija za privremeno zapošljavanje koje žele pružati svoje usluge u Češkoj Republici, zadržavajući svoje sjedište u drugoj državi članici, tim više što u ovom slučaju predmetne agencije obavljaju svoje aktivnosti u Češkoj Republici putem podružnice.
- 29 Isto vrijedi i za slobodu kretanja radnika, s obzirom na to da se navedeni propis odnosi na načine prikupljanja poreza na dohodak koji je nametnut češkim poduzećima kojima su ovi radnici upućeni u okviru ugovornog odnosa s agencijama kojih su zaposlenici, što može neizravno utjecati na njihovu mogućnost da koriste svoju slobodu kretanja.

- 30 Međutim, usprkos mogućim ograničavajućim učincima navedenog propisa na slobodu poslovnog nastana i slobodno kretanje radnika takvi učinci su neizbježna posljedica eventualnog sprečavanja slobode pružanja usluga, što ne opravdava ni u kojem slučaju autonomno ispitivanje navedenog propisa uzimajući u obzir članke 45. i 49. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, t. 27., kao i Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, t. 33.)
- 31 Sukladno tome, nema potrebe ni za tumačenjem članka 18. UFEU-a.
- 32 Naime, ta odredba autonomno se primjenjuje samo u situacijama koje regulira pravo Unije u kojima Ugovor o funkcioniranju Europske unije ne predviđa posebna pravila o nediskriminaciji. Međutim, načelo zabrane diskriminacije u području slobode pružanja usluga provedeno je člancima 56. do 62. UFEU-a (vidjeti po analogiji presude Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, t. 37., kao i Schulz-Delzers i Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, t. 29.).
- 33 Stoga treba ispitati predmetne češke propise iz glavnog postupka sa stajališta članka 56. UFEU-a.

Ograničenje slobode pružanja usluga

- 34 Kako bi se provjerilo poštuje li predmetni propis iz glavnog postupka slobodu pružanja usluga, treba podsjetiti da u skladu s praksom Suda članak 56. UFEU-a traži uklanjanje svih ograničenja te temeljne slobode koja je nametnuta iz razloga što pružatelj usluga ima poslovni nastan u državi članici različitoj od one u kojoj se pruža usluga (vidjeti presude Komisija/Njemačka, 205/84, EU:C:1986:463, t. 25.; Komisija/Italija, EU:C:1991:78, t. 15.; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, t. 31., i X, EU:C:2012:635, t. 21.).
- 35 Ograničenja slobode pružanja usluga su nacionalne mjere koje zabranjuju, ometaju ili čine manje privlačnim izvršavanje te slobode (presuda X, EU:C:2012:635, t. 22. i navedena sudska praksa).
- 36 Osim toga, kao što je istaknuto u točki 26. ove presude, članak 56. UFEU-a daje prava ne samo samom pružatelju usluga, već i korisniku navedenih usluga.
- 37 Međutim, treba utvrditi da se u ovom slučaju obveza provođenja zadržavanja predujma poreza na dohodak radnika koji su stavljeni na raspolaganje preko agencije za privremeno zapošljavanje koja nema poslovni nastan u Češkoj Republici i plaćanja tog predujma Češkoj Republici neizbježno nameće korisnicima uslugâ koje su pružile te agencije i predstavlja dodatni upravni namet koji se ne zahtijeva od korisnika istih usluga koje isporučuje pružatelj usluga koji je rezident. Prema tome, takva obveza može prekogranične usluge učiniti manje atraktivnima za te korisnike usluga nego što su usluge pružatelja usluga koji su rezidenti te može sukladno tome obeshrabriti navedene korisnike usluga da se žale na pružatelje usluga koji su rezidenti u drugim državama članicama (vidjeti u tom smislu presude Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, t. 33.; Komisija/Belgija, C 433/04, EU:C:2006:702, t. 30. do 32., i X, EU:C:2012:635, t. 28.).
- 38 Danska vlada, koja se oslanja na presudu Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, t. 49. do 51.), ističe da je situacija s agencijama koje imaju poslovni nastan u Češkoj Republici objektivno drugačija od situacije s agencijama koje imaju poslovni nastan izvan te države članice, pa da sukladno tomu ograničenje slobode pružanja usluga nije diskriminatorno.
- 39 Međutim, s tim u vezi valja istaknuti da su pružatelj usluga i korisnik usluga dva različita pravna subjekta koji imaju različite interese i koji se mogu pozivati na slobodu pružanja usluga ako su im povrijeđena prava (presuda X, EU:C:2012:635, t. 27.).

- 40 U ovom slučaju, razlika u postupanju koja je uspostavljena predmetnim propisom iz glavne stvari utječe na pravo korisnika usluga na slobodan odabir prekograničnih usluga. Uz to, u mjeri u kojoj ti korisnici usluga imaju poslovni nastan u Češkoj Republici, oni koji se odluče koristiti usluge agencija koje su rezidenti nalaze se u sličnoj situaciji kao oni koji preferiraju usluge agencije koja nije rezident.
- 41 Iz toga slijedi da propis poput ovoga iz glavnog postupka predstavlja ograničenje slobode pružanja usluga, što je načelno zabranjeno člankom 56. UFEU-a.
- 42 Taj zaključak ne može biti doveden u pitanje argumentom češke vlade prema kojem su učinci predmetnog propisa zanemarivi, s obzirom na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, čak i ograničenje temeljne slobode slabijeg opsega ili male važnosti zabranjeno Ugovorom (presude Komisija/Francuska, C-34/98, EU:C:2000:84, t. 49., i X, EU:C:2012:635, t. 30.).

Opravdanost ograničenja slobode pružanja usluga

- 43 U vezi s mogućnošću opravdanja takvog ograničenja, nijedna zainteresirana strana koja je Sudu podnijela očitovanja a ni sudovi koji su uputili zahtjev ne smatraju to ograničenje opravdanim iz razloga javnog poretka, javne sigurnosti ili javnog zdravlja.
- 44 Međutim, iz ustaljene prakse Suda proizlazi da nacionalni propis koji se odnosi na područje koje nije predmet usklađivanja na razini Unije i koji se bez razlike primjenjuje na sve osobe ili poduzeća koja obavljaju djelatnost na teritoriju odnosno države članice može, usprkos svom ograničavajućem učinku na slobodu pružanja usluga, biti opravdan važnim razlogom u općem interesu koji nije zaštićen pravilima kojima je pružatelj usluga podvrgnut u državi članici u kojoj ima poslovni nastan, a koji je prikladan za jamčenje ostvarenja zadanog cilja i koji ne nadilazi ono što je neophodno kako bi ga se ostvarilo (vidjeti osobito presude Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, t. 15., i Komisija/Belgija, EU:C:2006:702, t. 33.).
- 45 Međutim, kao što su u bitnome iznijeli kako Nejvyšší správní soud u svom zahtjevu za prethodnu odluku tako i češka vlada tijekom rasprave, predmetni češki propis opravdan je s obzirom na potrebu da se osigura učinkovito prikupljanje poreza na dohodak. S tim u vezi, ta vlada posebno ističe da odbitak na izvoru predstavlja vrlo učinkovit način prikupljanja poreza jer poreznoj upravi dopušta neodgodivo dobivanje relevantnih informacija o osobi koja je dužna platiti porez.
- 46 S tim u vezi valja podsjetiti kako je Sud već presudio da potreba da se osigura prikupljanje poreza na dohodak može biti važan razlog u općem interesu kojim se može opravdati ograničenje slobode pružanja usluga (presude FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, t. 35., i X, EU:C:2012:635, t. 39.).
- 47 Sud je osobito pojasnio da postupak odbitka na izvoru predstavlja legitimno i prikladno sredstvo za osiguravanje poreznog tretmana dohotka osobe koja ima poslovni nastan izvan države koja oporezuje te kako bi se izbjeglo da odnosni prihodi ne budu oporezovani ni u državi rezidenta ni u državi u kojoj su usluge pružene (presude FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, t. 36., i X, EU:C:2012:635, t. 39.).
- 48 Međutim, to rješenje se zasniva, kako prema presudi FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) tako i prema presudi X (EU:C:2012:635) na okolnosti da su pružatelji predmetnih usluga u predmetima u kojima su donesene te presude pružali privremene usluge u državi članici različitoj od one u kojoj su imali poslovni nastan i da u njoj nisu ostajali duže vrijeme (vidjeti osobito presudu X, EU:C:2012:635, t. 42.).

- 49 Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 70. svog mišljenja, treba utvrditi da se u ovom slučaju ne može smatrati da su predmetne agencije za privremeno zapošljavanje iz predmeta u glavnom postupku pružale svoje usluge u Češkoj Republici samo privremeno, s obzirom na to da su poslovale putem podružnice koja je upisana u sudski registar Češke Republike.
- 50 U tim okolnostima iako, kako je to navela češka vlada, podružnica prema češkom pravu nema pravnu osobnost i ne može biti obvezna plaćati poreze prema češkom pravu, činjenica je da takva podružnica osigurava fizičku prisutnost pružatelja usluga na teritoriju države članice domaćina i izvršava određene upravne zadaće u korist agencije za posredovanje, kao na primjer potpisivanje ugovora.
- 51 S tim u vezi, ne samo da se ne može isključiti da češka porezna uprava prikuplja dugovani porez od te podružnice i da stoga ta podružnica treba zadržati predmetni odbitak, već je iz elemenata spisa u predmetu C-80/13 također vidljivo da su u navedenom predmetu predujmovi koje su prikupili na plaće dotičnih zaposlenika stvarno plaćeni od strane podružnice slovačke agencije za privremeno zapošljavanje.
- 52 Nadalje, određivanje, pružatelju usluga koji je rezident umjesto češkoj podružnici agencija koje su rezidenti u drugim državama članicama, upravnih nameta vezanih uz odbitak dugovanog poreza na dohodak upućenih radnika ne čini se najjednostavnijim i najučinkovitijim rješenjem ni sa stajališta pružatelja usluga ni sa stajališta češke uprave. Naime, kako podružnica agencije za privremeno zapošljavanje čiji su radnici zaposlenici lakše raspolaže neophodnim informacijama u vezi s dohocima tih radnika, upravni namet vezan uz postupak odbitka bio bi manji za tu podružnicu nego za korisnika usluga.
- 53 Iz toga slijedi da u tim okolnostima predmetni nacionalni propis u glavnom postupku nije prikladan za osiguranje učinkovitog prikupljanja poreza na dohodak.
- 54 Odvolací finanční ředitelství dodaje da se taj propis ipak može opravdati potrebom sprečavanja porezne prijevare i utaje poreza. Također, prema češkoj vladi, mehanizmi suradnje u upravnim i poreznim stvarima nisu dostatno učinkoviti da bi spriječili moguće porezne utaje. Naime, iskustvo poreznih vlasti ukazuje na postojanje mnogobrojnih prijevara i poreznih utaja kod međunarodnog iznajmljivanja radne snage.
- 55 Dakako, Sud je u više navrata presudio da je moguće pozivati se na borbu protiv porezne utaje i učinkovitost poreznog nadzora kako bi se opravdala ograničenja izvršavanja tih sloboda koje jamči Ugovor (vidjeti presude Baxter i dr., C-254/97, EU:C:1999:368, t. 18., kao i Komisija/Belgija, EU:C:2006:702, t. 35.).
- 56 Sud je međutim pojasnio i da opća pretpostavka o poreznoj utaji ili poreznoj prevari koja je zasnovana na okolnosti da pružatelj usluga ima poslovni nastan u drugoj državi članici nije dostatna za opravdanje porezne mjere koja šteti ciljevima Ugovora (vidjeti u tom smislu presude Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, t. 61., Komisija/Belgija, EU:C:2006:702, t. 35. i Komisija/Španjolska, C-153/08, EU:C:2009:618, t. 39.).
- 57 S jedne strane optužbe Češke Republike o postojanju brojnih poreznih prijevara i poreznih utaja u vezi s korištenjem strane radne snage ostale su neodređene, osobito u vezi sa specifičnim položajem agencija za privremeno zapošljavanje koje imaju poslovni nastan u drugim državama članicama, ali imaju podružnicu registriranu u Češkoj Republici.
- 58 S druge strane, okolnost da je predmetna podružnica iz predmeta C-80/13 platila upravne namete omogućujući zadržavanje i plaćanje odbitka u predmetu u glavnom postupku daje povoda za sumnju u osnovanost takve opće pretpostavke.

- 59 U tim okolnostima primjena odbitka u predmetu u glavnom postupku ne može se opravdati nužnim sprečavanjem porezne prevare i utaje.
- 60 Uzimajući u obzir sve prethodno navedeno, na pitanje u predmetu C-53/13 i na prvo i treće pitanje u predmetu C-80/13 treba odgovoriti da se članak 56. UFEU-a protivi propisu poput onoga iz glavnog postupka, prema kojem su društva s poslovnim nastanom u prvoj državi članici koja koriste radnike zaposlene i upućene od agencija za privremeno zapošljavanje koje imaju poslovni nastan u drugoj državi članici, ali koje u prvoj državi rade putem podružnice, obvezana zadržati na izvoru i platiti prvoj državi predujam poreza na dohodak koji su dužni navedeni radnici, dok ista obveza nije predviđena za društva s poslovnim nastanom u prvoj državi koja koriste usluge agencija za privremeno zapošljavanje s poslovnim nastanom u toj istoj državi.

Drugo pitanje u predmetu C-80/13

- 61 Svojim drugim pitanjem u predmetu C-80/13 sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita protivi li se članak 56. UFEU-a propisu poput onoga u glavnom postupku, prema kojem kada iznos računa koji je ispostavljen od agencije za privremeno zapošljavanje koja ima poslovni nastan u drugoj državi članici obuhvaća kako plaće radnika koji su upućeni tako i naknadu za uslugu posredovanja, pri čemu je osnovica za navedeni izračun utvrđena na najmanje 60% od tog iznosa, a da pritom ne postoji mogućnost da osoba koja je dužna platiti porez dokaže da je plaća koju su radnici stvarno primili manja od 60% od navedenog iznosa.
- 62 Treba utvrditi da, s obzirom na to da su načini izračuna predmetnog odbitka usko vezani uz obvezu zadržavanja tog odbitka i da se, kao što to proizlazi iz odluke suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u predmetu C-80/13, primjenjuju samo kada je korisnik navedenih usluga pozvan zadržati taj odbitak, uzimajući u obzir odgovor koji je dan na pitanje u predmetu C-53/13 kao i na prvo i treće pitanje u predmetu C-80/13, nema potrebe odgovarati na ovo pitanje.

Troškovi

- 63 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudovima koji su uputili zahtjeve, na tim je sudovima da odluče o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 56. UFEU-a protivi se propisu poput onoga u glavnom postupku, prema kojem kada iznos računa koji je ispostavljen od agencije za privremeno zapošljavanje koja ima poslovni nastan u drugoj državi članici obuhvaća kako plaće radnika koji su upućeni, tako i naknadu za uslugu posredovanja, pri čemu je osnovica za navedeni izračun utvrđena na najmanje 60% od tog iznosa, pri čemu nema mogućnosti da osoba koja je dužna platiti porez dokaže da je plaća koju su stvarno primili radnici manja od 60% od navedenog iznosa.

Potpisi