

## Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

19. juuni 2014(\*)

Teenuste osutamise vabadus – Ajutist töajõudu vahendav agentuur – Töötajate lähetamine teise liikmesriigi residendist ajutist töajõudu vahendava agentuuri poolt – Piirang – Töajõudu kasutav ettevõtja – Töötajate eest tulumaksu kinnipidamine – Kohustus – Kandmine riigieelarvesse – Kohustus – Juhtumid, kus töötajaid lähetab ajutist töajõudu vahendav agentuur – Selliste kohustuste puudumine

Liidetud kohtuasjades C-53/13 ja C-80/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Krajský soud v Ostrav? (Tšehhi Vabariik) 6. jaanuaril 2013 ja Nejvyšší správní soudu (Tšehhi Vabariik) 17. jaanuaril 2013 esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 30. jaanuaril ja 15. veebruaril 2013, menetlustes

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

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

*versus*

**Odvolací finanční úředitelství**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano (ettekandja), kohtunikud A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger ja F. Biltgen,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. detsembri 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- ACO Industries Tábor s.r.o., esindaja: advokaat D. Hejzlar,
- Odvolací finanční úředitelství, esindaja: advokaat E. Nedorostková,
- Tšehhi Vabariik, esindajad: M. Smolek, T. Müller ja J. Vlášil,
- Taani Kuningriik, esindajad: M. Søndahl ja V. Pasternak Jørgensen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels, M. Šimerdová ja Z. Malášková,

olles 13. veebruari 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada ELTL artikleid 18, 45, 49 ja 56.

2 Taotlused esitati kahes kohtuvaidluses, milles esimese pooled on Strojírny Prostřjov a.s. (edaspidi „Strojírny Prostřjov”) ja Odvolací finanční ředitelství (kaebusi lahendav maksuhaldur) ning teise pooled ACO Industries Tábor s.r.o. (edaspidi „ACO Industries Tábor”) ja Odvolací finanční ředitelství, ning mis puudutavad küsimust, milline maksustamiskord laieneb neile ettevõtjatele.

## Õiguslik raamistik

### *Tšehhi õigus*

3 Tulumaksuseaduse (muudetud redaktsioon) nr 586/1992 (edaspidi „tulumaksuseadus”) artikkel 2 sätestab:

„1. Füüsilise isiku tulumaksu on kohustatud tasuma füüsilised isikud (edaspidi „maksukohustuslased”).

2. Maksukohustuslased, kelle elukoht või tavaline viibimiskoht on Tšehhi Vabariigis, on kohustatud tasuma maksu nii Tšehhi Vabariigis kui ka välisriigis saadud tulult.

3. Maksukohustuslased, keda ei ole lõikes 2 nimetatud või kellele on viidatud rahvusvahelistes lepingutes, on kohustatud maksu tasuma üksnes Tšehhi Vabariigis saadud tulult (§ 22). [...]

4. Maksukohustuslased, kelle harilik viibimiskoht on Tšehhi Vabariigis, on isikud, kes viibivad seal kalendriaasta jooksul vähemalt 183 päeva, kas järjestikku või mitmes ajavahemikus, kusjuures iga seal viibitud päev või päeva osa arvatakse 183-päevase ajavahemiku hulka. Käesoleva seaduse tähenduses on Tšehhi Vabariigis asuv elukoht koht, kus maksumaksjal on niisugune püsiv elukoht, mille põhjal võib arvata, et ta kavatseb seal püsivalt elada.”

4 Selle seaduse § 6 lõige 2 näeb ette:

„Maksukohustuslasi, kes saavad töötasu ja hüvitisi, nimetatakse edaspidi „töötajateks” ja tasu maksuma kohustatud isikuid „tööandjateks”. Tööandja tähendab ka § 2 lõikes 2 ja § 17 lõikes 3 nimetatud maksukohustuslast, juhul kui töötajad töötavad tema alluvuses, isegi kui sellise töö eest saadud tasu makstakse lepingu järgi välismaal asuva või elava isiku vahendusel. Muude käesoleva seaduse sätete tähenduses loetakse selline tasu § 2 lõikes 2 ja § 17 lõikes 3 nimetatud maksukohustuslaselt saadud tuluks. Kui tööandja poolt välismaal asuvale või elavale isikule makstud summad sisaldavad vahendustasu, siis loetakse vähemalt 60% kogumaksest töötaja tuluks.”

5 Tulumaksuseaduse § 22 lõike 1 punkt b on sõnastatud järgmiselt:

„Paragrahvi 2 lõikes 3 ja § 17 lõikes 4 viidatud maksukohustuslaste poolt Tšehhi Vabariigis tasustatava tegevuse (palgatöö) eest saadud tasu [...] loetakse Tšehhi Vabariigis saadud tuluks [...].”

6 Nimetatud seaduse § 38c sätestab:

„Paragrahvide 38d, 38e ja 38h kohaselt tähendab maksu tasumise eest vastutav isik ka sellist § 2 lõikes 3 ja § 17 lõikes 4 nimetatud maksukohustuslast, kelle püsiv tegevuskoht on Tšehhi

Vabariigis (§ 22 lõige 2) või kes annab seal oma töötajatele tööd enam kui 183 päeva jooksul, välja arvatud teenuste osutamisel § 22 lõike 1 punkti c tähenduses [...]. Paragrahvi 6 lõike 2 teises ja kolmandas lauses nimetatud juhul ei peeta § 2 lõikes 3 ja § 17 lõikes 4 viidatud maksukohustuslast maksu tasumise eest vastutavaks isikuks.”

7 Seaduse § 38h lõige 1 näeb ette:

„Maksu tasumise eest vastutav isik arvutab füüsilise isiku töötasult ja hüvitistelt tasumisele kuuluva tulumaksu avansilise makse (edaspidi „avansiline makse”) avansilise makse arvutamisele kohaldatava maksubaasi alusel. [...]”

#### *Topeltmaksustamise vältimise leping*

8 Tšehhi Vabariigi ja Slovaki Vabariigi vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (välisministeeriumi teatis nr 100/2003, avaldatud rahvusvaheliste lepingute kogumikus, edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping”) artikli 14 lõikes 1 on sätestatud:

„Arvestades artikleid 15, 17 ja 18 maksustatakse lepinguosalise riigi residentide palk ja töösuhetest saadud muu tasu ainult selles lepinguosalises riigis, välja arvatud juhul, kui kutsetegevus toimub teises lepinguosalises riigis. Kui lepinguosalise riigi resident on töötanud ka teises lepinguosalises riigis, võib nimetatud tasu maksustada selles riigis.”

9 Topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 23 lõiked 1 ja 3 näevad ette:

„1. Ühe lepinguosalise riigi kodanike suhtes ei kohaldata teises lepinguosalises riigis maksustamist ega sellega seotud nõudeid, mis on koormavamad kui maksustamine ja sellega seotud nõuded, mida samadel asjaoludel kohaldatakse või võidakse kohaldada teise lepinguosalise riigi kodanikele, eeskätt seoses residentsusega. Seda lõiget kohaldatakse olenemata artiklist 1 ka isikule, kes ei ole kummagi lepinguosalise riigi resident.

[...]

3. Lepinguosalise riigi ettevõtja teises lepinguosalises riigis asuvat püsivat tegevuskohta ei maksustata selles teises riigis ebasoodsamalt kui teise riigi ettevõtjaid, kes tegutsevad samal tegevusalal. [...]”

#### **Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused**

10 Põhikohtuasjade keskmes on kaks Tšehhi ettevõtjat: Strojírny Prostřjov ja ACO Industries Tábor, kes kasutasid ajutist töäjõudu vahendava agentuuri teenuseid, mille asukoht on küll Slovaki Vabariigis, kuid mis tegutseb Tšehhi Vabariigis Tšehhi äriregistris registreeritud filiaali kaudu. Need kaks ettevõtjat kasutasid teatud aja jooksul nimetatud agentuuri palgatud töäjõudu.

#### *Kohtuasi C-53/13*

11 Finanční úřad v Prostřjově (Prostřjovi maksubüroo) nõudis 7. märtsi 2011. aasta otsusega Strojírny Prostřjovilt, et viimane kannaks riigieelarvesse tulumaksu nende töötajate tulult, kelle töäjõudu nimetatud äriühing kasutas. Maksukeskuse arvates tuleb – arvestades, et Tšehhi õiguse kohaselt ei saa välismaise juriidilise isiku filiaal olla õiguste ja kohustuste kandja – teenust osutavat ettevõtjat käsitada välismaise agentuurina. Järelikult on töäjõudu kasutanud Tšehhi äriühing kohustatud pidama töötajate tulult kinni tulumaksu ja kandma selle riigieelarvesse.

12 Strojírny Prostřjov esitas Finanční úřad v Prostřjově otsuse peale vaide Finanční

Žeditelství v Ostravě (Ostrava maksukeskus), mis jättis selle 18. augusti 2011. aasta otsusega rahuldamata. Nimetatud otsus kaebaja vaide kohta on käesoleva kaebemenetluse ese Krajský soud v Ostravě (Ostrava ringkonnakohus).

13 Viimane leiab, et Tšehhi õigusnormid on diskrimineerivad arvestades riikliku ajutist töajõudu vahendava agentuuri teenuseid kasutava Tšehhi ettevõtja olukorda ja sellise Tšehhi ettevõtja olukorda, kes kasutab teises liikmesriigis asuva agentuuri teenuseid. Nimelt, üksnes teisena nimetatud juhul on Tšehhi ettevõtja kohustatud tulumaksu kinni pidama töötajate tulult, kelle töajõudu ta kasutab riikliku ajutist töajõudu vahendava agentuuriga sõlmitud lepingu alusel, samas kui esimesena nimetatud juhul tuleb tulumaksu kinnipidamine teha teise liikmesriigi residendist agentuuril, kes töajõudu vahendab. Seega on antud juhul tegemist teenuste ja töötajate vaba liikumise piiranguga, kuna selline kohustus toob kaasa kulutusi, eelkõige just halduskulud, mida tuleb kanda vaid nendel ettevõtjatel, kes valivad agentuuri, mis ei asu Tšehhi Vabariigis.

14 Neil asjaoludel otsustas Krajský soud v Ostravě menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [ELTL] artiklitega 56 ja 57 on vastuolus selliste siseriiklike õigusnormide kohaldamine, mis panevad – juhul kui ettevõtja (teenuse osutaja), kes vahendab teisele ettevõtjale töötajaid, asukoht on teise liikmesriigi territooriumil – töötajaid kasutavale ettevõtjale kohustuse pidada nendele töötajatele makstavatelt töötasudelt kinni tulumaks ning kanda see riigieelarvesse, samas kui olukorras, kus teenuse osutaja asukoht on Tšehhi Vabariigi territooriumil, lasub selline kohustus teenuse osutajal?”

*Kohtuasi C-80/13*

15 Finanční úřad v Táboře (Tábori maksukeskus) viis ACO Industries Tábori juures läbi maksurevisjoni ja leidis, et aastatel 2007 ja 2008 ei pidanud kaebaja talle N-Partneri poolt, mis on Slovaki Vabariigis asuv ajutist töajõudu vahendav agentuur, vahendatud töötajate kinni füüsiliste isikute tulult tasumisele kuuluvaid avansilisi makseid. Seetõttu tegi Tábori maksuamet ACO Industries Táborile nimetatud avansilise makse tegemiseks ettekirjutuse. Ta kohaldas maksubaasina summat, mis vastas 60%-le N-Partneri Tšehhi filiaali poolt ACO Industries Táborile esitatud arvele märgitud summast.

16 ACO Industries Tábor esitas Finanční úřad v Táboře otsuse peale kaebuse Finanční žeditelství v Žeských Budějovicíchile (Žeské Budějovice maksukeskus), mille viimane jättis 13. mai 2011. aasta otsusega rahuldamata. ACO Industries Tábor esitas viimati nimetatud otsuse peale apellatsioonkaebuse Krajský soud v Žeských Budějovicíchile (Žeské Budějovice apellatsioonikohus). Kuna apellatsioonkaebus jäeti 31. jaanuari 2012. aasta otsusega rahuldamata, esitas äriühing kassatsioonkaebuse Nejvyšší správní soudile (kõrgeim halduskohus).

17 Nejvyšší správní soud leiab, et Tšehhi õigusnormid võivad ühest küljest heidutada ettevõtjaid nagu ACO Industries Tábor kasutamast teenuseid, mida pakub muus liikmesriigis kui Tšehhi Vabariik asuv ajutist töajõudu vahendav agentuur, kuna sellisel juhul need õigusnormid mitte üksnes ei pane kohustust tulumaksu kinni pidada, vaid näevad maksustamise ulatuse osas ette ka kindlasummalise maksubaasi, mis jätab arvestamata töötajate tegelikult saadud töötasu. Teisest küljest väheneb õigusnormide tõttu väljaspool Tšehhi Vabariiki asuva ajutist töajõudu vahendava agentuuri huvi võrreldes Tšehhis asuva agentuuriga pakkuda selles liikmesriigis teenuseid. Samuti muutub välismaise agentuuri kaudu Tšehhi tööturule sisenemine raskemaks. Neil põhjustel uurib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas nimetatud õigusnormid piiravad asutamisevabadust või teenuste osutamise vabadust ja teise võimalusena ka töötajate vaba liikumist.

18 Lisaks, välistades võimaluse, et seda piirangut võiks põhjendada avaliku korra, julgeoleku või rahvatervise kaalutlustega, uurib nimetatud kohus, kas seda piirangut võiksid põhjendada maksujärelevalve tõhusust puudutavad kaalutlused, arvestades, et antud juhul on teenuste osutajal ehk ajutist töajõudu vahendaval Slovaki agentuuril filiaal, mis asub Tšehhi Vabariigis, kelle poole maksuhaldur võib maksu tasumise nõudega pöörduda. See filiaal võiks maksu kinni pidada, nagu seda tegi põhikohtuasjas käsitletava juhtumi puhul N?Partneri Tšehhi filiaal.

19 Mis puudutab maksubaasi arvutamist kindlasummalises määras, mis vastab 60%?le ajutist töajõudu vahendava agentuuri poolt töajõudu kasutamisele ettevõtjale esitatud arvele märgitud summast, siis leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et õigusliku fiktsiooni kasutamine võib olla tõhusa maksujärelevalve huvides õigustatud. Selle reegli eesmärk on nimelt ära hoida, et välismaised ajutist töajõudu vahendavad agentuurid ei esitaks arveid summade kohta, mida tuleb tasuda töajõudu kasutamisel ettevõtjatel, tegemata vahet antud summa sellel osal, mida tuleb tasuda töötajate töötasult – millelt tuleb maks kinni pidada – ja osal, mida tuleb agentuurile tasuda saadud teenuse eest makstud tasult. Seega kohaldatakse neid õigusnorme üksnes olukorras, kus mitteresidentid ajutist töajõudu vahendava agentuuri esitatud arvele ei ole märgitud vahendusteenuse tasu.

20 Neil asjaoludel otsustas Nejvyšší správní soud menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [ELTL] lepingu artiklitega 18, 45, 49 ja 56 on vastuolus sätted, mille kohaselt on ühes liikmesriigis asuv tööandja kohustatud tegema tulumaksu avansilisi makseid selliste (teise liikmesriigi kodanikest) töötajate tulult, kelle tööandja on ajutiselt tööle võtnud muus liikmesriigis asuva ajutist töajõudu vahendava agentuuri esimeses liikmesriigis asuva filiaali kaudu?

2. Kas [ELTL] artiklitega 18, 45, 49 ja 56 on vastuolus sätted, mille kohaselt on sellistele töötajatele kohaldatav maksubaas kehtestatud kindla määrana vähemalt 60% ulatuses ajutist töajõudu vahendava agentuuri poolt esitatud arvele märgitud summast, kui selles sisaldub vahendustasu?

3. Kui vastus esimesele või teisele küsimusele on jaatav, siis kas sellises olukorras, nagu on arutusel käesolevas asjas, võib põhivabadusi piirata avaliku korra, riikliku julgeoleku või rahvatervisega seotud põhjustel või tõhusa maksujärelevalve huvides?”

21 Euroopa Kohtu presidendi 20. märtsi 2013. aasta määrusega liideti kohtuasjad C?53/13 ja C?80/13 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ja kohtuotsuse tegemiseks.

### **Eelotsuse küsimuste analüüs**

*Kohtuasjas C?53/13 esitatud eelotsuse küsimus ning kohtuasjas C?80/13 esitatud esimene ja kolmas eelotsuse küsimus*

22 Kohtuasjas C-53/13 esitatud küsimusega ja kohtuasjas C-80/13 esitatud esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas ELTL artiklitega 18, 45, 49, 56 või 57 on vastuolus sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt on ühe liikmesriigi residentist äriühingud, kes kasutavad töötajaid, kelle on palganud ja lähetanud ajutist töajõudu vahendav agentuur, mis asub teises liikmesriigis, kuid mis tegutseb esimesena nimetatud liikmesriigis filiaali vahendusel, kohustatud nende töötajate eest tegema tulumaksu avansilisi makseid, olgugi et samasugune kohustus ei ole ette nähtud esimesena nimetatud liikmesriigi residentist äriühingutele, kes kasutavad selle liikmesriigi ajutist töajõudu vahendava agentuuri teenuseid.

#### Sissejuhatavad märkused

23 Neile küsimustele vastamiseks tuleb kõigepealt meenutada, et kuigi otseste maksude valdkond ei kuulu liidu kehtiva õiguse kohaselt liidu pädevusse, peavad liikmesriigid siiski teostama oma pädevust liidu õigust järgides (vt kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Lisaks, mis puudutab küsimust, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, siis tuleneb kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki (vt eelkõige kohtuotsused Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 90, ning Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punktid 31–33).

25 Antud juhul panevad Tšehhi õigusnormid Tšehhi ettevõtjatele, kes soovivad kasutada sellise ajutist töajõudu vahendava agentuuri teenuseid, kes ei ole Tšehhi resident, kohustuse pidada tulumaks kinni nende töötajate tulult, kelle on lähetanud neile nimetatud agentuur, samas kui selline kohustus ei ole ette nähtud Tšehhi ettevõtjatele, kes soovivad kasutada Tšehhi residentist ajutist töajõudu vahendava agentuuri teenuseid

26 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt annab ELTL artikkel 56 õigusi mitte ainult teenuste osutajale endale, vaid ka nimetatud teenuste saajale (vt eelkõige kohtuotsused Luisi ja Carbone, 286/82 ja 26/83, EU:C:1984:35, punkt 10; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punkt 32, ja X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 23).

27 Järelikult kuuluvad põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid teenuste vaba liikumise kohaldamisalasse.

28 Nagu väidab Euroopa Komisjon, võivad need õigusnormid mõjutada ka selliste ajutist töajõudu vahendavate agentuuride asutamisevabadust, kes soovivad pakkuda oma teenuseid Tšehhi Vabariigis, kuid säilitavad registrijärgse asukoha mõnes teises liikmesriigis, eelkõige just seetõttu, et antud juhul tegutsesid kõnealused agentuurid Tšehhi Vabariigis filiaali kaudu.

29 Sama järeldus kehtib ka töötajate liikumisvabaduse osas, kuna nimetatud õigusnormid käsitlevad tulumaksu sissenõudmise korda, mida tuleb järgida Tšehhi ettevõtjatel, kelle juurde need töötajad lähetati lepingu alusel, mis sõlmiti neid palganud agentuuriga, mis võib kaudselt mõjutada nende võimalust kasutada liikumisvabadust.

30 Isegi kui eeldada, et viidatud õigusakt piirab asutamisvabadust ja töötajate vaba liikumist, on selline mõju teenuse osutamise vabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta mitte mingil juhul selle õigusakti eraldi kontrollimist EÜ artiklite 45 ja 49 alusel (vt selle kohta kohtuotsused Omega, C?36/02, EU:C:2004:614, punkt 27, ning Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, punkt 33).

31 Järelikult puudub alus tõlgendada ELTL artiklit 18.

32 See säte nimelt on iseseisvalt kohaldatav üksnes sellistes liidu õigusega reguleeritud olukordades, mille tarvis ei näe ELTL ette diskrimineerimiskeelu erinevusi. Teenuste osutamise valdkonnas on aga diskrimineerimiskeelu põhimõtte rakendatud ELTL artiklitega 56–62 (vt analoogia alusel kohtuotsused Attanasio Group, C?384/08, EU:C:2010:133, punkt 37, ning Schulz-Delzers ja Schulz, C?240/10, EU:C:2011:591, punkt 29).

33 Seega tuleb põhikohtuasjas kõnealuseid Tšehhi õigusnorme analüüsida lähtudes ELTL artiklist 56.

#### Teenuste osutamise vabaduse piirang

34 Selleks et kontrollida, kas põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid järgivad teenuste osutamise vabaduse põhimõtet, tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt nõuab ELTL artikkel 56 niisuguste teenuste vaba liikumise piirangute kaotamist, mis on kehtestatud selle tõttu, et teenuste osutaja asub teises liikmesriigis kui see, kus teenuseid osutatakse (vt kohtuotsused komisjon vs. Saksamaa, 205/84, EU:C:1986:463, punkt 25; komisjon vs. Itaalia, EU:C:1991:78, punkt 15; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punkt 31, ja X, EU:C:2012:635, punkt 21).

35 Teenuste osutamise vabaduse piirangud on mis tahes siseriiklikud meetmed, mis keelavad või takistavad nimetatud vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (kohtuotsus X, EU:C:2012:635, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Lisaks, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 26 annab ELTL artikkel 56 õigusi mitte ainult teenuste osutajale endale, vaid ka nimetatud teenuste saajale.

37 Tuleb rõhutada, et antud juhul langeb kohustus pidada kinni selliste töötajate tulumaksu avansiline makse, kelle on vahendanud ajutist töajõudu vahendav agentuur, kes ei ole Tšehhi resident, ja kanda see makse üle Tšehhi riigile, vältimatult nende agentuuride osutatavate teenuste saajatele ja toob viimastele kaasa täiendava halduskoormuse, mida ei nõuta nende teenuste saajate puhul, kui neid osutab residendist äriühing. Seega võib selline kohustus muuta piiriülesed teenused residendist teenuste saajate jaoks vähem atraktiivseks kui residendist teenuste osutajate poolt pakutavad teenused ja kallutada nimetatud teenuste saajaid mitteresidendist teenuste osutajate teenuseid mitte kasutama (vt selle kohta kohtuotsused FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punkt 33; komisjon vs. Belgia, C?433/04, EU:C:2006:702, punktid 30–32, ja X, EU:C:2012:635, punkt 28).

38 Taani valitsus, tuginedes kohtuotsusele Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762, punktid 49–51), väidab, et Tšehhi Vabariigis asuvate agentuuride olukord on objektiivselt erinev nende agentuuride olukorrast, mis asuvad väljaspool seda liikmesriiki ja seega ei ole kõnealune teenuste osutamise vabaduse piirang diskrimineeriv.

39 Siinkohal tuleks siiski märkida, et teenuste saaja ja teenuste osutaja on kaks erinevat õigussubjekti, kellel on erinevad huvid ja kes mõlemad peavad saama kasutada teenuste

osutamise vabadust, kui nende õigusi on rikutud (kohtuotsus X, EU:C:2012:635, punkt 27).

40 Antud juhtumi puhul mõjutab põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormidega tekitatud erinev kohtlemine teenuse saajate õigust vabalt valida piiriüleseid teenuseid. Lisaks, kuna need teenuste saajad elavad Tšehhi Vabariigis, siis need, kes otsustavad kasutada residendist agentuuride teenuseid, on võrreldavas olukorras nendega, kes eelistavad mitteresidendist agentuuri teenuseid.

41 Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas vaatluse all olevad õigusnormid kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, mis on ELTL lepingu artikliga 56 põhimõtteliselt keelatud.

42 Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka Tšehhi valitsuse argument, mille kohaselt on kõnealuste õigusnormide mõju märkamatu, kuna väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on isegi väikese ulatuse ja vähese tähtsusega piirang põhivabadusele asutamislepinguga keelatud (kohtuotsused komisjon vs. Prantsusmaa, C-34/98, EU:C:2000:84, punkt 49, ja X, EU:C:2012:635, punkt 30).

#### Teenuste osutamise vabaduse piirangu põhjendamine

43 Sellise piirangu põhjendamise osas ei leia ükski Euroopa Kohtule seisukohti esitanud pool ega eelotsusetaotlused esitanud kohtud, et see piirang võiks olla põhjendatud avaliku korra, julgeoleku või rahvatervisega seotud põhjustel.

44 Siiski tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et liidu tasemel ühtlustamata valdkonna siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse eranditeta kõigi asjaomases liikmesriigis tegutsevate füüsiliste isikute või äriühingute suhtes, võivad olla põhjendatud vaatamata sellele, et nendega piiratakse teenuste osutamise vabadust, tingimusel, et see on vastavuses ülekaaluka üldise huviga, mis ei ole juba kaitstud teenuse osutaja suhtes tema asukohaliikmesriigis kohaldatavate eeskirjadega, ja ainult niivõrd, kui see on sobiv eesmärgi saavutamise tagamiseks ega ole ulatuslikum, kui on vajalik eesmärgi saavutamiseks (vt eelkõige kohtuotsused Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, punkt 15, ja komisjon vs. Belgia, EU:C:2006:702, punkt 33).

45 Samas leidsid nii Nejvyšší správní soud oma taotluses kui Tšehhi valitsus kohtuistungil sisuliselt seda, et põhikohtuasjas kõnealused Tšehhi õigusnormid on põhjendatavad vajadusega tagada tulumaksu sissenõudmise tõhusus. Selle kohta väitis Tšehhi valitsus eelkõige, et maksu kinnipidamine kujutab endast väga tõhusat viisi selle sissenõudmiseks, kuna see võimaldab maksuhalduril õigeaegselt tutvuda maksumaksjat puudutava teabega.

46 Siinkohal tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba leidnud, et vajadus tagada maksude sissenõudmise tõhusus kujutab endast ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada teenuste osutamise vabaduse piiramist (kohtuotsused FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punkt 36, ja X, EU:C:2012:635, punkt 39).

47 Euroopa Kohus on täpsustanud, et maksu kinnipidamise menetlus ja seda tagav vastutuse kord kujutavad endast õiguspärast ja asjakohast vahendit, selleks et tagada maksustavast riigist väljaspool asuva isiku tulude maksustamine ja vältida seda, et asjaomased tulud jäävad maksustamata nii elukohariigis kui ka teenuste osutamise riigis (kohtuotsused FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punkt 36, ja X, EU:C:2012:635, punkt 39).

48 See võimalus põhines nii kohtuotsuses FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) kui kohtuotsuses X (EU:C:2012:635) asjaolul, et nende kohtuotsuste aluseks olnud asjades oli tegemist teenuseosutajatega, kes osutavad aeg-ajalt teenuseid muus liikmesriigis kui nende asukohaliikmesriik ja viibivad seal üksnes vähe (vt eelkõige kohtuotsus X, EU:C:2012:635, punkt



42).

49 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 70 märkis, tuleb tõdeda, et antud juhul ei saa väita, et põhikohtuasjas kõnealused ajutist tööjõudu vahendavad agentuurid osutasid oma teenuseid Tšehhi Vabariigis üksnes aeg-ajalt, kuna nad tegutsesid filiaali vahendusel, mis oli kantud Tšehhi Vabariigi äriregistrisse.

50 Nagu täpsustab Tšehhi valitsus, siis neil asjaoludel – olgugi et filiaal ei ole Tšehhi õiguse kohaselt juriidiline isik ega saa seega Tšehhi õiguse kohaselt olla kohustatud makse tasuma – tagab selline filiaal siiski teenuseosutaja füüsilise kohaolu vastuvõtvast liikmesriigis ja täidab asjaomase ajutist tööjõudu vahendava agentuuri nimel teatavaid haldusülesandeid nagu näiteks lepingute sõlmimine.

51 Sellega seoses ei saa mitte üksnes jätta välistamata võimalust, et Tšehhi maksuhaldur nõuab sellelt filiaalilt sisse tasumisele kuuluva maksu ja et seetõttu peab viimane maksu ise kinni, vaid ka kohtuasjas C-80/13 esitatud dokumentidest nähtub, et antud juhul tasus Slovaki ajutist tööjõudu vahendava agentuuri filiaal asjaomaste töötajate töötasudelt arvestatud avansilised ettemaksud.

52 Lisaks, teiste liikmesriikide residentidest agentuuride Tšehhi filiaali asemel residendist teenuste saajatele halduskoormuse panemine, mis on seotud lähetatud töötajate tulumaksu kinnipidamisega, ei tundu teenuste osutajate ega ka Tšehhi maksuhalduri seisukohast lihtsam ega tõhusam. Võttes arvesse, et töötajad palganud ajutist tööjõudu vahendava agentuuri filiaalil on nende töötajate töötasu puudutav info hõlpsamini kättesaadav, oleks filiaali jaoks maksu kinnipidamisega seotud halduskoormus kergem kui teenuste saaja jaoks.

53 Sellest tuleneb, et antud asjaoludel ei ole põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid tulumaksu sissenõudmise tõhususe tagamiseks sobivad.

54 Odvolací finanční úřad lisab, et need õigusnormid võivad siiski olla põhjendatavad maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmise vajadusega. Tšehhi valitsuse sõnul ei ole halduskoostöö mehhanismid maksude valdkonnas piisavalt tõhusad, et ära hoida maksustamise võimalikku vältimist. Maksuhalduri kogemus seoses rahvusvahelise tööjõurendiga on näidanud arvukalt maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise juhtumeid.

55 Euroopa Kohus on oma otsustes korduvalt leidnud, et maksustamise vältimise vastasele võitlusele ja maksujärelevalve tõhususele võib tugineda selleks, et põhjendada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste piiranguid (vt kohtuotsused Baxter jt, C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 18, ja komisjon vs. Belgia, EU:C:2006:702, punkt 35).

56 Euroopa Kohus on samas ka täpsustanud, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise eeldamine asjaolu tõttu, et teenuste osutaja asub teises liikmesriigis, ei ole piisav põhjus, et õigustada meetmeid, mis kahjustavad asutamislepingu eesmärke (vt selle kohta kohtuotsused Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 61, komisjon vs. Belgia, EU:C:2006:702, punkt 35, ja komisjon vs. Prantsusmaa, C-153/08, EU:C:2009:618, punkt 39).

57 Esiteks, Tšehhi Vabariigi etteheited rahvusvahelise tööjõurendiga seotud arvukate maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise juhtumite kohta jäävad väga ebamääraseks eelkõige osas, mis puudutab nende ajutist tööjõudu vahendavate agentuuride konkreetset olukorda, kes on teiste liikmesriikide residentid ja kellel on Tšehhi Vabariigis registreeritud filiaal.

58 Teiseks, asjaolu, et kohtuasjas C-80/13 asjaomane filiaal vastutab haldusküsimuste eest,

mis võimaldavad põhikohtuasjas kõnealust maksu kinni pidada ja riigile maksta, annab alust kahelda sellise üldise eelduse põhjendatuses.

59 Neil asjaoludel ei ole põhikohtuasjas kõnealune maksu kinnipidamine põhjendatav vajadusega hoida ära maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist.

60 Eelnevat arvesse võttes tuleb kohtuasjas C-53/13 esitatud küsimusele ja kohtuasjas C-80/13 esitatud esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et ELTL artikliga 56 on vastuolus sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt on ühe liikmesriigi residendist äriühingud, kes kasutavad töötajaid, kelle on palganud ja lähetanud ajutist tööjõudu vahendav agentuur, mis asub teises liikmesriigis, kuid mis tegutseb esimesena nimetatud liikmesriigis filiaali vahendusel, kohustatud nende töötajate eest tegema tulumaksu avansilisi makseid, olgugi et samasugune kohustus ei ole ette nähtud esimesena nimetatud liikmesriigi residendist äriühingutele, kes kasutavad selle liikmesriigi ajutist tööjõudu vahendava agentuuri teenuseid.

#### *Kohtuasjas C-80/13 esitatud teine küsimus*

61 Kohtuasjas C-80/13 esitatud teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt seda, kas ELTL artikliga 56 on vastuolus sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt juhul, kui teise liikmesriigi residendist ajutist tööjõudu vahendava agentuuri poolt arvele märgitud summa sisaldab nii lähetatud töötajate töötasu kui ka tasu vahendusteenuse eest, on tulumaksu avansilisele maksele kohaldatav maksubaas kehtestatud kindla määrana vähemalt 60% ulatuses sellest summast, ilma et maksumaksjal oleks võimalik näidata, et töötajate tegelik töötasu oli madalam kui 60% sellest summast.

62 Tuleb tõdeda, et kuna kõnealuse tulumaksu arvutamise kord on tihedalt seotud maksu kinnipidamise kohustusega ja – nagu tuleneb kohtuasja C-80/13 eelotsusetaotlusest – seda kohaldatakse vaid juhul, kui kõnealuste teenuste saajal tuleb maks kinni pidada, siis lähtudes kohtuasjas C-53/13 esitatud küsimusele antud vastusest ning kohtuasjas C-80/13 esitatud esimesele ja kolmandale küsimusele antud vastusest ei ole sellele küsimusele vaja vastata.

#### **Kohtukulud**

63 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

**ELTL artikliga 56 on vastuolus sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt on ühe liikmesriigi residendist äriühingud, kes kasutavad töötajaid, kelle on palganud ja lähetanud ajutist tööjõudu vahendav agentuur, mis asub teises liikmesriigis, kuid mis tegutseb esimesena nimetatud liikmesriigis filiaali vahendusel, kohustatud nende töötajate eest tegema tulumaksu avansilisi makseid, olgugi et samasugune kohustus ei ole ette nähtud esimesena nimetatud liikmesriigi residendist äriühingutele, kes kasutavad selle liikmesriigi ajutist tööjõudu vahendava agentuuri teenuseid.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: tšehhi.