

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 Ostravi (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 úředitelství,

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 úředitelství, E. Nedorostková, *advokátka*,
- za Češku Republiku, M. Smolek, T. Müller i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za Kraljevinu Dansku, M. Søndahl i V. Pasternak Jørgensen, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels, M. Šimerdová i Z. Malášková, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje članaka 18., 45., 49. i 56. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Strojírny Prostřjov, a.s. (u daljnjem tekstu: Strojírny Prostřjov) 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 dohodi 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, smatra 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 služaju 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 izražunava predujam na osnovi dohotka fizičke osobe iz radnog odnosa i uz to vezanim pogodnostima (u daljnjem tekstu: predujam), a izražun predujma ga zasniva na odbitku. [...]“

Ugovor o sprežavanju dvostrukog oporezivanja

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

„Plaže službenika, zaposlenika i druge naknade, plaže 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 predvižaju:

„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 veža 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 poduzeže jedne države ugovornice ima u drugoj državi ugovornici neže u toj drugoj državi biti manje povoljno nego što je oporezivanje poduzežâ te druge države koja obavljaju istu aktivnost. [...]“

Glavni postupci i prethodna pitanja

10 Glavni postupci odnose se na dva češka poduzežâ, Strojírny Prostžjov 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 poduzežâ kao korisnici odreženo vrijeme koristila radnom snagom koja se zapošljava preko te agencije.

Predmet Cž53/13

11 Finanžní úžad v Prostžjovž (porezna uprava u Prostžjovu) je odlukom od 7. ožujka 2011. zahtijevao od Strojírny Prostžjov plažanje u državni proražun odbitka od poreza na dohodak koji su bili dužni radnici žiji je rad koristio. Strojírny Prostžjov tvrdi da se, buduži da u skladu s češkim pravom podružnica strane pravne osobe nema sposobnost biti nositeljem prava i obveza, poduzeže koje je pružatelj usluga treba smatrati stranom agencijom. Prema tome bi češki korisnik radne snage bio obvezan odbiti porez na dohodak radnika i uplatiti ga u državni proražun.

12 Finanžní žeditelství v Ostravž (porezna uprava u Ostravi), kome je Strojírny Prostžjov

podnio žalbu protiv navedene odluke, odbio je žalbu odlukom od 18. kolovoza 2011. Potonja odluka trenutno je predmet kontrole pred Krajským soudom v Ostrav? (regionalnim sudom u Ostravi).

13 Taj sud smatra da ?eški propisi unose diskriminaciju izme?u situacije u kojoj se ?eško poduze?e služi uslugama nacionalne agencije za privremeno zapošljavanje i situacije u kojoj ?eško poduze?e koristi agenciju s poslovnim nastanom u drugoj državi ?lanici. Naime, samo u drugom slu?aju ?eško poduze?e dužno je zadržati odbitak na izvoru poreza na prihod koji su dužni radnici ?iji rad je ono koristilo na temelju ugovora sklopljenog s agencijom za privremeno zapošljavanje, dok u prvom slu?aju agencija za privremeno zapošljavanje ?iji su radnici zaposleni može zadržati navedeni odbitak. Me?utim, to predstavlja ograni?enje slobode pružanja usluga i kretanja radnika, s obzirom na to da takva obveza obuhva?a i troškove, posebno upravne, koji nastaju samo za poduze?a koja su odabrala agenciju koja nema poslovni nastan u ?eškoj Republici.

14 U tim okolnostima Krajský soud v Ostrav? odlu?io je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Protive li se odredbe ?lanaka 56. i 57. [UFEU?a] primjeni nacionalnog propisa koji u slu?aju kad jedno poduze?e (pružatelj usluga), koje stavlja na raspolaganje zaposlenike drugom poduze?u, a ima poslovni nastan na teritoriju druge države ?lanice, name?e poduze?u korisniku obvezu odbitka poreza na dohodak koji se prikuplja na temelju naknada ispla?enih tim radnicima i usmjeravanja istog u državni prora?un, dok u slu?aju kada pružatelj usluga ima poslovni nastan na teritoriju ?eške Republike tu obvezu ima pružatelj usluga?“

Predmet C?80/13

15 Finan?ní ú?ad v Tábo?e (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 Slova?koj Republici. Zbog toga je naložio društvu ACO Industries Tábor pla?anje tog predujma. Oporezivi temelj odbitka za izra?un navedenog predujma odgovara 60 % iznosa koji je ACO Industries Tábor ispostavio ?eškoj podružnici poduze?a N?Partner.

16 ACO Industries Tábor žalio se na odluku Finan?nog ú?ada v Tábo?e pred Finan?ním ú?adom v ?eských Bud?jovicích (upravom za financije u ?eskim Bud?jovicama), ali je odbijen odlukom od 13. svibnja 2011. Protiv te odluke ACO Industries Tábor je podnio žalbu pred Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (žalbeni sud u ?eskim Bud?jovicama). Taj sud odbacio je spomenutu žalbu 31. sije?nja 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 ?eški propisi mogu poduze?e poput ACO Industries Tábor odvratiti od korištenja uslugama agencije za privremeno zapošljavanje koja ima poslovni nastan u državi ?lanici koja nije ?eška Republika, jer u tom slu?aju taj propis ne name?e samo obvezu odbitka na izvoru, ve? tako?er predvi?a, u pogledu opsega oporezivanja, paušalnu poreznu osnovicu koja ne vodi ra?una o stvarnoj pla?i koju su radnici primili. S druge strane, posljedica navedenog propisa je što je agenciji za privremeno zapošljavanje koja ima poslovni nastan izvan ?eške Republike manje privla?no nuditi usluge u toj državi ?lanici u usporedbi s agencijom koja u njoj ima poslovni nastan. Isto tako, pristup na tržište rada ?eške Republike posredovanjem stranih agencija za privremeno zapošljavanje znatno je otežan. Zbog tih razloga taj sud se pita predstavlja li predmetni propis ograni?enje slobode poslovnog nastana ili slobode pružanja usluga, a podredno i slobode kretanja radnika.

18 Osim toga, isklju?uju?i da se to ograni?enje može opravdati razlozima javnog poretka, javne sigurnosti ili javnog zdravlja, navedeni sud se pita bi li razlozi za u?inkovitost poreznog nadzora mogli opravdati to ograni?enje, s obzirom na to da u ovom predmetu pružatelj usluga, odnosno slova?ka agencija za privremeno zapošljavanje, raspolaže podružnicom koja ima poslovni nastan u ?eškoj Republici, preko koje bi porezna uprava mogla naplatiti porez. Naime, ta bi podružnica mogla zadržati odbitak, kao što je to uostalom u?inila ?eška podružnica N?Partnera u glavnom postupku.

19 U vezi s odre?ivanjem porezne osnovice za primjenu paušalne stope od 60 % od iznosa ra?una koji je slova?ka agencija za privremeno zapošljavanje ispostavila poduze?u korisniku, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku nasuprot tome smatra da se ta pravna fikcija može opravdati interesom koji je vezan uz u?inkovitost poreznog nadzora. Naime, to pravilo za svrhu ima obeshrabrivanje stranih agencija za privremeno zapošljavanje da zara?unaju dugovani iznos poduze?ima korisnicima bez razlikovanja izme?u dijela tog iznosa za koji postoji dug na temelju pla?e 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 ra?un koji je izdala nerezidentna agencija za privremeno zapošljavanje ne sadrži iznos naknade za uslugu posredovanja.

20 U tim okolnostima Nejvyšší správní soud odlu?io je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Jesu li ?lanci 18., 45., 49. i 56. [UFEU?a] protivni propisu koji predvi?a da je poslodavac s poslovnim nastanom u prvoj državi ?lanici dužan odbiti predujam poreza na dohodak zaposlenikâ (državljanâ druge države ?lanice) koji su mu privremeno stavljeni na raspolaganje putem agencije za privremeno zapošljavanje s poslovnim nastanom u drugoj državi ?lanici, posredništvom podružnice osnovane u prvoj državi ?lanici?

2. Jesu li ?lanci 18., 45., 49. i 56. [UFEU?a] protivni propisu koji predvi?a da se porezna osnovica poreza na dohodak zaposlenika izra?unava primjenom paušalne stope od najmanje 60 % od iznosa ra?una koji je ispostavila agencija za privremeno zapošljavanje u slu?aju kada taj iznos obuhva?a i naknadu za uslugu posredovanja?

3. Je li mogu?e, u slu?aju pozitivnog odgovora na prvo ili na drugo pitanje, u situaciji poput one u ovom predmetu, ograni?iti prethodno navedene temeljne slobode, pozivaju?i se na razloge javnog poretka, javne sigurnosti ili javnog zdravlja, ili, ako je to primjenjivo, na u?inkovitost 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 članici 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 navedenome, 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 naćine 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 ograničavanjima u incima navedenog propisa na slobodu poslovnog nastana i slobodno kretanje radnika takvi incisi su neizbježna posljedica eventualnog sprežavanja 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, na temelju 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 na temelju 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 učinkovito prikupljanje 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

razli?itoj 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 to?ki 70. svog mišljenja, treba utvrditi da se u ovom slu?aju ne može smatrati da su predmetne agencije za privremeno zapošljavanje iz predmeta u glavnom postupku pružale svoje usluge u ?eškoj Republici samo privremeno, s obzirom na to da su poslovale putem podružnice koja je upisana u sudski registar ?eške Republike.

50 U tim okolnostima iako, kako je to navela ?eška vlada, podružnica prema ?eškom pravu nema pravnu osobnost i ne može biti obvezna pla?ati poreze prema ?eškom pravu, ?injenica je da takva podružnica osigurava fizi?ku prisutnost pružatelja usluga na teritoriju države ?lanice doma?ina i izvršava odre?ene upravne zada?e u korist agencije za posredovanje, kao na primjer potpisivanje ugovora.

51 S tim u vezi, ne samo da se ne može isklju?iti da ?eška porezna uprava prikuplja dugovani porez od te podružnice i da stoga ta podružnica treba zadržati predmetni odbitak, ve? je iz elemenata spisa u predmetu C?80/13 tako?er vidljivo da su u navedenom predmetu predujmovi koje su prikupili na pla?e doti?nih zaposlenika stvarno pla?eni od strane podružnice slova?ke agencije za privremeno zapošljavanje.

52 Nadalje, odre?ivanje, pružatelju usluga koji je rezident umjesto ?eškoj podružnici agencija koje su rezidenti u drugim državama ?lanicama, upravnih nameta vezanih uz odbitak dugovanog poreza na dohodak upu?enih radnika ne ?ini se najjednostavnijim i naju?inkovitijim rješenjem ni sa stajališta pružatelja usluga ni sa stajališta ?eške uprave. Naime, kako podružnica agencije za privremeno zapošljavanje ?iji 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 u?inkovitog prikupljanja poreza na dohodak.

54 Odvolací finan?ní ?editelství dodaje da se taj propis ipak može opravdati potrebom spre?avanja porezne prijevare i utaje poreza. Tako?er, prema ?eškoj vladi, mehanizmi suradnje u upravnim i poreznim stvarima nisu dostatno u?inkoviti da bi sprije?ili mogu?e porezne utaje. Naime, iskustvo poreznih vlasti ukazuje na postojanje mnogobrojnih prijevara i poreznih utaja kod me?unarodnog iznajmljivanja radne snage.

55 Dakako, Sud je u više navrata presudio da je mogu?e pozivati se na borbu protiv porezne utaje i u?inkovitost poreznog nadzora kako bi se opravdala ograni?enja izvršavanja tih sloboda koje jam?i 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 me?utim pojasnio i da op?a pretpostavka o poreznoj utaji ili poreznoj prevari koja je zasnovana na okolnosti da pružatelj usluga ima poslovni nastan u drugoj državi ?lanici 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 omogućuje i 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 sprežavanjem 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 protivili 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

* Jezik postupka: ?eški