

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. birželio 19 d. (*)

„Laisv? teikti paslaugas – Laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ra – Kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos agent?ros darbuotoj? komandiravimas – Apribojimas – ?mon? darbo j?gos naudotoja – Ši? darbuotoj? pajam? mokes?io atskaitymas prie pajam? šaltinio – Pareiga – Pervedimas ? nacionalin? biudžet? – Pareiga – Nacionalin?s agent?ros komandiruot? darbuotoj? atvejis – Toki? pareig? nebuvimas“

Sujungtose bylose C?53/13 ir C?80/13

d?I *Krajský soud v Ostrav?* (?ekijos Respublika) ir *Nejvyšší správní soud* (?ekijos Respublika) 2013 m. sausio 16 ir 17 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2013 m. sausio 30 d. ir vasario 15 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? bylose

Strojírny Prost?jov, a.s. (C?53/13),

ACO Industries Tábor s.r.o. (C?80/13)

prieš

Odvolací finan?ní ?editelství

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano (praneš?jas), teis?jai A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger ir F. Biltgen,

generalinis advokatas M. Wathelet,

pos?džio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2013 m. gruodžio 11 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *ACO Industries Tábor s.r.o.*, atstovaujamos *advokát* D. Hejzlar,
- *Odvolací finan?ní ?editelství*, atstovaujamos *advokátka* E. Nedorostková,
- ?ekijos Respublikos, atstovaujamos M. Smolek, T. Müller ir J. Vlášil,
- Danijos Karalyst?s, atstovaujamos M. Søndahl ir V. Pasternak Jørgensen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels bei M. Šimerdová ir Z. Mal?šková,

susipažin?s su 2014 m. vasario 13 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? susij? su SESV 18, 45, 49 ir 56 straipsni? aiškinimu.

2 Šie prašymai pateikti nagrin?jant *Strojírny Prost?jov a.s.* (toliau – *Strojírny Prost?jov*) ir *ACO Industries Tábor s.r.o.* (toliau – *ACO Industries Tábor*) du atskirus gin?us su *Odvolací finan?ní ?editelství* (Skund? nagrin?jimo tarnyba) d?l abiej? ?moni? apmokestinimo.

Teisinis pagrindas

?ekijos teis?

3 1992 m. iš dalies pakeisto Pajam? mokes?io ?statyme Nr. 586/1992 nustatyta:

„1. Fizinis asmen? pajam? mokes?iu apmokestinami fiziniai asmenys (toliau – apmokestinamieji asmenys).

2. Apmokestinamieji asmenys, kuri? gyvenamoji vieta yra ?ekijos Respublikos teritorijoje arba kurie joje ?prastai gyvena, turi mokestin? prievol?, kuri taikoma ir pajamoms iš šaltinio, esan?io ?ekijos teritorijoje, ir pajamoms iš užsienyje esan?io šaltinio.

3. 2 dalyje nenurodyti apmokestinamieji asmenys arba asmenys, jei t? numato tarptautin?s sutartys, turi mokestin? prievol?, kuri taikoma tik pajamoms iš šaltinio, esan?io ?ekijos Respublikos teritorijoje (22 straipsnis). <...>

4. ?prast? gyvenam?j? viet? ?ekijos Respublikos teritorijoje turin?iais asmenimis laikomi apmokestinamieji asmenys, kurie kalendoriniais metais joje, nuolat ar periodiškai, gyvena ilgiau nei 183 dienas; 183 dien? laikotarpis apima kiekvien? prasid?jusi? dien?. ?ekijos Respublikos teritorijoje esan?ia gyvenam?ja vieta šiame ?statyme laikoma vieta, kur apmokestinamasis asmuo turi nuolatin? b?st?, jei iš aplinkybi? matyti, kad jis ten ketina nuolat gyventi.“

4 To ?statymo 6 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo, gaunantis pajam? iš veiklos pagal darbo sutart? ar su pareig? vykdymu susijusi? išmok? toliau vadinamas darbuotoju, o j? mok?tojas – darbdaviu. Darbdaviu laikomas ir apmokestinamasis asmuo, nurodytas 2 straipsnio 2 dalyje arba 17 straipsnio 3 dalyje, kuriam darbuotojai atlieka darb? jo nurodymu, net jei pajamas už tok? darb? remiantis sutartiniais santykiais išmoka asmuo, kurio buvein? ar gyvenamoji vieta yra užsienyje. Toliau nurodyt? ?statymo nuostat? požiriu tokios pajamos laikomos pajamomis, išmok?tomis 2 straipsnio 2 dalyje ar 17 straipsnio 3 dalyje nurodyto apmokestinamojo asmens. Tuo atveju, kai asmeniui, kurio buvein? ar gyvenamoji vieta yra užsienyje, darbdavio mokama suma apima atlyg? už tarpininkavim?, laikoma, jog darbuotojo pajamas sudaro mažiausiai 60 % šios sumos.“

5 Šio reglamento 22 straipsnio 1 dalies a punktas suformuluotas taip:

„Pajamomis iš šaltinio ?ekijos Respublikos teritorijoje 2 straipsnio 3 dalyje ir 17 straipsnio 4 dalyje nurodyt? apmokestinam?j? asmen? atveju laikomos pajamos iš darbin?s veiklos (darbo santyki?) <...> kuri atliekama ?ekijos Respublikos teritorijoje <...>“

6 To paties ?statymo 38c straipsnyje nurodyta:

„Pagal 38d, 38e ir 38h straipsnius mokes?i? mok?toju taip pat laikomas 2 straipsnio 3 dalyje ir 17 straipsnio 4 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo, kuris ?ekijos Respublikos teritorijoje turi

nuolatin? buvein? (22 straipsnio 2 dalis) arba ?darbina joje darbuotojus ilgiau nei 183 dienas, išskyrus atvejus, kai yra teikiamos paslaugos, kaip jos suprantamos pagal 22 straipsnio 1 dalies c punkt? <...> 6 straipsnio 2 dalies antrame ir tre?iame sakinyje nurodytu atveju mokes?i? mok?tojas n?ra 2 straipsnio 3 dalyje ir 17 straipsnio 4 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo.“

7 To paties ?statymo 38h straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Mokes?i? mok?tojas apskai?iuoja avansin? fizini? asmen? pajam? iš darbin?s veiklos ir atlyginimo už tarnyb? mokest? (toliau – avansinis mokestis) atsižvelgdamas ? avansinio mokes?io apskai?iavimo baz?.<...>“

Dvigubo apmokestinimo išvengimo prevencijos konvencija

8 ?ekijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos sutarties d?l pajam? ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokes?i? sl?pimo prevencijos (Užsienio reikal? ministerijos pranešimas Nr. 100/2003, paskelbtas Tarptautini? konvencij? rinkinyje) 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Atsižvelgiant ? 15, 17, ir 18 straipsni? nuostatas, algos, darbo užmokestis ir kitokie panaš?s atlyginimai, kuriuos vienos Susitarian?iosios Šalies rezidentas gauna už darb?, apmokestinami tik toje Šalyje, išskyrus atvejus, kai darbas atliekamas kitoje Susitarian?iojoje Šalyje. Jeigu darbas atliekamas kitoje Šalyje, už j? gaunamas atlyginimas gali b?ti apmokestinamas toje kitoje Šalyje.“

9 Konvencijos 23 straipsnio 1 ir 3 dalyse numatyta:

„1. Susitarian?iosios Šalies nacionalini? subjekt? bet koks apmokestinimas arba bet kokie su juo susij? reikalavimai kitoje Susitarian?iojoje Šalyje neturi b?ti kitokie arba didesni negu tos kitos Šalies nacionalini? subjekt? esamas arba galimas apmokestinimas ir su juo susij? reikalavimai, esant tokioms pat aplinkyb?ms, ypa? atsižvelgiant ? rezidavimo viet?. Neatsižvelgiant ? 1 straipsnio nuostatas, ši nuostata taip pat taikoma asmenims, kurie n?ra nei vienos, nei abiej? Susitarian?i?j? Šali? rezidentai.

<...>

3. Nuolatin?s buvein?s, kuri? Susitarian?iosios Šalies ?mon? turi kitoje Susitarian?iojoje Šalyje, apmokestinimas toje kitoje Šalyje neturi b?ti mažiau palankus negu tos kitos Šalies tokia pa?ia veikla užsiiman?i? ?moni?. <...>“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

10 Pagrindin?s bylos susijusios su dviem ?ekijos ?mon?mis *Strojírny Prost?jov* ir *ACO Industries Tábor*, jos naudojasi Slovakijoje ?steigt? laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?r?, vykdan?i? ekonomin? veikl? ?ekijos Respublikoje per ?ekijos komerciniame registre ?registruot? filial?, paslaugomis. Šios dvi ?mon?s, kaip paslaug? naudotojos, neterminuotam laikotarpiui apsir?pino min?tos agent?ros ?darbintais darbuotojais.

Byla C?53/13

11 2011 m. kovo 7 d. sprendimu *Finanční úřad v Prostějov*? (Prostejovo mokes?i? inspekcija) pareikalavo, kad *Strojírny Prostějov* ? valstyb?s biudžet? pervest? darbuotoj?, kuri? darbo j?ga ji naudojosi, pajam? mokest? prie pajam? šaltinio. Jos manymu, kadangi pagal ?ekijos teis? užsienio valstyb?s juridinio asmens filialas neturi savarankiško teisinio subjektiškumo, paslaug? teik?ja turi b?ti laikoma užsienio agent?ra. Tod?l ?ekijoje ?steigtas darbo j?gos naudotojas privalo išskai?iuoti darbuotoj? pajam? mokest? ir pervesti j? ? valstyb?s biudžet?.

12 *Strojírny Prostějov* pateikt? skund? *Finanční ?editelství v Ostrav*? (Ostrava mokes?i? inspekcija) atmet? 2011 m. rugpj??io 18 d. sprendimu. Šis sprendimas šiuo metu yra perži?rimas *Krajský soud v Ostrav*? (regioninis Ostravos teismas).

13 Šis teismas mano, kad pagal ?ekijos teis?s aktus skirtingai vertinama ?ekijos ?mon?s, kuri naudojasi nacionalin?s laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ros paslaugomis, pad?tis ir ?ekijos ?mon?s, kuri naudojasi kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ros paslaugomis, pad?tis. ?ekijos ?mon? tik antruoju atveju turi prievol? išskai?iuoti mokest? prie pajam? šaltinio, kur? privalo sumok?ti darbuotojai, naudojami kaip darbo j?ga pagal sutart? su laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ra, o pirmuoju atveju š? mokest? turi išskai?iuoti šiuos darbuotojus ?darbinusi laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ra. Tai sudaro paslaug? ir darbuotoj? jud?jimo laisvi? apribojimus, nes d?l tokios pareigos atsiranda išlaid?, pirmiausia administracini?, kuri? patiria tik ?mon?s, pasirinkusios ?ekijos Respublikoje ne?steigt? agent?r?.

14 Tokiomis aplinkyb?mis *Krajský soud v Ostrav*? nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [SESV] 56 ir 57 straipsniai draudžia taikyti nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos tuo atveju, kai kit? ?mon? darbuotojais apr?pinanti ?mon? (toliau ? tiek?ja) yra ?steigta kitoje valstyb?je nar?je, ?mon?, kuri naudojasi par?pint? darbuotoj? paslaugomis, ?pareigojama išskai?iuoti ir ? valstyb?s biudžet? pervesti pajam? mokest? už ši? darbuotoj? darb?, nors ši pareiga tekt? tiek?jai, jeigu ji b?t? ?steigta ?ekijos Respublikoje?“

Byla C?80/13

15 *Finanční úřad v Tábo?e* (Taboro finans? ?staiga) atliko *ACO Industries Tábor* mokestin? patikrinim? ir nustat?, kad 2007 ir 2008 m. ši ?mon? neišskait? Slovakijos Respublikos laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ros *N-Partner* par?pint? laikin?j? darbuotoj? avansinio pajam? mokes?io. Tod?l ji nurod? *ACO Industries Tábor* pervesti š? avansin? mokest?. Kaip mokes?io baz? šio mokes?io sumai apskai?iuoti ji pripažino 60 % bendrov?s *N Partner* ?ekijos filialo *ACO Industries Tábor* išrašytose s?skaitose nurodytos sumos.

16 *ACO Industries Tábor* pateikt? *Finanční ?editelství v ?eských Bud?jovicích* (?eske Budejovic? mokes?i? direktoratas) ieškin? d?l *Finanční úřad v Tábo?e* sprendimo, jis 2011 m. geguž?s 13 d. sprendimu buvo atmetas. *ACO Industries Tábor* d?l šio sprendimo kreip?si ? *Krajský soud v ?eských Bud?jovicích* (?eske Budejovic? apeliacinis teismas) ir pateikt? apeliacin? skund?. Pastarasis atmet? š? apeliacin? skund? 2012 m. sausio 31 d. sprendimu, kuris kasacine tvarka buvo apsk?stas *Nejvyšší správní soud* (Aukš?iausias administracinis teismas).

17 *Nejvyšší správní soud* mano, kad ?ekijos teis?s aktai, pirma, gali atgrasinti toki? ?mon?, šiuo atveju – *ACO Industries Tábor*, pasinaudoti kitoje nei ?ekijos Respublika valstyb?je nar?je ?steigtos laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ros paslaugomis, nes šiuo atveju šiuose teis?s aktuose ne tik nustatyta pareiga išskai?iuoti mokes?ius prie pajam? šaltinio, bet ir, kiek tai susij? su apmokestinimo apimtimi, nustatyta fiksuoto dydžio apmokestinimo baz?, kuri nepriklauso nuo faktini? darbuotoj? pajam?. Antra, d?l to min?ti teis?s aktai yra mažiau patraukl?s už ?ekijos

Respublikos ribų? steigta laikiną? darbuotojų parpinimo agenturai, kai ji savo paslaugas siūlo min?toje valstybėje narėje, palyginti su šioje šalyje steigta agentura. Be to, ne nacionalin?ms laikiną? darbuotojų parpinimo agentroms yra sunkiau patekti ? darbo jėgos rink? ekijos Respublikoje. Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas abejoja, ar nagrin?jama teis?s norma pirmiausia neapribojama ?sisteigimo laisv? arba laisvas paslaug? judėjimas, ir, antra, laisvas darbuotojų judėjimas.

18 Be to, atmet?s galimyb?, kad šis apribojimas gal?t? b?ti pateisinamas viešosios tvarkos, visuomen?s saugumo ir sveikatos pagrindais, min?tas teismas teiraujasi, ar argumentai, susij? su mokestin?s kontrol?s veiksmingumu, gali pateisinti š? apribojim?, nes šiuo atveju paslaug? teik?jas, t. y. Slovakijos laikiną? darbuotojų parpinimo agentura, turi ekijos Respublikoje steigt? filial?, ? kur? mokes?i? administratorius gali kreiptis su reikalavimu sumok?ti mokest?. Šis filialas gali išskaičiuoti pajam? mokest?, kaip, beje, tai pagrindin?je byloje padar? *N-Partner* ekijos filialas.

19 Ta?iau d?l pajam? mokes?io baz?s nustatymo taikant fiksuoto 60 % dydžio sumos, kuri? paslaug? gav?jai išrašytoje s?skaitoje nurod? Slovakijoje steigta ?darbinimo agentura, tarif? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas mano, kad ši? teisin? fikcij? galima pateisinti mokestin?s kontrol?s veiksmingumo interesu. Tokia nuostata siekiama atgrasyti užsienio laikiną? darbuotojų parpinimo agenturas s?skaitose nurodyti ?moni? paslaug? gav?jų privalom? sumok?ti mokest? neišskiriant, kuri šios sumos dalis skirta darbuotojų darbo užmokes?iui, iš kurio turi b?ti išskaičiuojamas pajam? mokestis, ir kuri dalis skirta atlyginti agenturai už suteikt? paslaug?. Taigi, šie teis?s aktai taikomi tik tokiomis aplinkybomis, kai laikiną? darbuotojų parpinimo agentros nerezident?s išrašytoje s?skaitoje nenurodoma atlygio už tarpininkavimo paslaug? suma.

20 Šiomis aplinkybomis *Nejvyšší správní soud* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 18, 45, 49 ir 56 straipsniai draudžia nuostat?, pagal kuri? darbdavys, kurio buvein? yra vienoje valstybėje narėje, turi sumok?ti už darbuotojus (kitos valstyb?s nar?s piliečius), kuriuos jam laikinai parpino kitoje valstybėje narėje steigta ?darbinimo agentura per pirmojoje valstybėje narėje ?kurt? filial?, avansin? pajam? mokest??

2. Ar SESV 18, 45, 49 ir 56 straipsniai draudžia nuostat?, pagal kuri? nustatoma fiksuota mažiausiai 60 % laikiną? darbuotojų parpinimo agentros s?skaitoje nurodytos sumos mokes?io baz? nuo toki? darbuotojų pajam? tais atvejais, kai ? s?skaitoje nurodyt? sum? yra ?trauktas ir atlygis už tarpininkavim??

3. Jei atsakymas ? pirmą?j? arba antrą?j? klausim? yra teigiamas, ar tokiu atveju, kaip nagrin?jamas, galima riboti min?tas pagrindines laisves remiantis viešosios tvarkos, visuomen?s saugumo ir sveikatos arba mokestin?s kontrol?s veiksmingumo pagrindais?“

21 2013 m. kovo 20 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C?53/13 ir C?80/13 buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas.

D?l prejudicini? klausim?

D?l prejudicinio klausimo byloje C?53/13 ir d?l pirmojo ir tre?iojo prejudicini? klausim? byloje C?80/13

22 Byloje C?53/13 pateiktu klausimu ir byloje C?80/13 pateiktas pirmuoju ir trečiuoju

klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymus priimti prejudicinius sprendimus pateiktą teismai iš esmės teiraujasi, ar SESV 18, 45, 49, 56 arba 57 straipsniai draudžia tokius teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos pirmojoje valstybėje narėje steigtos įmonės, kurios naudojasi kitoje valstybėje narėje steigtose, bet veikiančiose pirmojoje valstybėje narėje per jų steigto filialą, laikinąjį darbuotojų parpinimo agentros darbiniais ir komandiruotais darbuotojais, privalo išskaičiuoti mokestį prie pajamų šaltinio ir pirmajai valstybei narei pervesti avansinį mokestį darbuotojų fizinių asmenų privalomą sumokėti pajamų mokestį, nors to neprivalo daryti pirmojoje valstybėje narėje steigtos įmonės, kurios naudojasi šioje valstybėje steigto laikinąjį darbuotojų parpinimo agentros paslaugomis.

Pirminės pastabos

23 Siekiant atsakyti į šiuos klausimus, pirmiausia reikia priminti, kad nors, atsižvelgiant į dabartinę Sąjungos teisės raidos etapą, tiesioginiai mokesčiai savaimė nepatenka į Sąjungos kompetencijos sritį, vis dėlto valstybės narės, naudodamosi joms likusiais galiojimais, turi laikytis Sąjungos teisės (žr. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 30 punktą ir cituotą teismo praktiką).

24 Be to, dėl atsakymo į klausimą, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos arba kitos judėjimo laisvės sritį, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto tikslą (žr., be kita ko, Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 90 punktą ir Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 31–33 punktus).

25 Šiuo atveju veikijos teisės aktai pareigoja veikijos įmones, kurios pageidauja pasinaudoti veikijos Respublikoje ne steigtos laikinąjį darbuotojų parpinimo agentros tarpininkavimo paslaugomis, išskaičiuoti darbuotojų, kuriuos ši agentra į jas komandiravo, mokestį pajamų mokestį prie šaltinio, nors tokia pareiga nenumatyta veikijos įmonių, kurios pageidauja pasinaudoti veikijos Respublikoje steigtos laikinąjį darbuotojų parpinimo agentros tarpininkavimo paslaugomis.

26 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką SESV 56 straipsniu suteikiama teisė ne vien paslaugų teikėjams, bet ir šių paslaugų gavėjams (žr., be kita ko, Sprendimo *Luisi ir Carbone*, 286/82 ir 26/83, EU:C:1984:35, 10 punktą; Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 32 punktą ir Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 23 punktą).

27 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai yra susiję su laisve teikti paslaugas.

28 Iš tiesų, kaip nurodo ir Europos Komisija, tokie teisės aktai taip pat gali paveikti laikinąjį darbuotojų parpinimo agentrą, kurios savo paslaugas veikijos Respublikoje pageidauja teikti išlaikydamos savo buveinės kitoje valstybėje narėje, sisteminę laisvę, juo labiau kad šiuo atveju aptariamos agentros veiklą veikijos Respublikoje vykdo per filialus.

29 Tas pat pasakytina ir apie darbuotojų judėjimo laisvę, nes minėti teisės aktai yra susiję su veikijos įmonių, kurias darbuotojai buvo komandiruoti pagal sutartį su šiuos darbuotojus darbinusiomis agentromis, taikomą pajamų mokestį surinkimo būdais, o tai gali daryti netiesioginį poveikį šiems darbuotojams, kiek tai susiję su jų galimybe naudotis judėjimo laisve.

30 Tačiau, nepaisant galimo minėtų nuostatų ribojamojo poveikio sistėgimo laisvei ir laisvam darbuotojų judėjimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo sistėgimo laisvės apribojimo pasekmė, o tai bet kuriuo atveju nepateisina atskiro šių nuostatų nagrinėjimo atsižvelgiant ? EB 49 ir 56 straipsnius (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Omega*, C-36/02, EU:C:2004:614, 27 punktą ir Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, EU:C:2006:544, 33 punktą).

31 Galiausiai nagrinėjamos aplinkybės nereikia aiškinti ir SESV 18 straipsnio.

32 Iš tiesų ši nuostata autonomiškai taikoma tik esant toms Sąjungos teisės reglamentuojamoms situacijoms, kurioms SESV nenumatyta speciali nediskriminavimo taisyklė. Tačiau nediskriminavimo principas laisvo paslaugų teikimo srityje tvirtintas SESV 56–62 straipsniuose (pagal analogiją žr. Sprendimo *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, 37 punktą ir Sprendimo *Schulz-Delzers ir Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, 29 punktą).

33 Taigi nagrinėjamus ekijos teisės aktus reikia išnagrinėti atsižvelgiant ? SESV 56 straipsnų.

Dėl laisvo paslaugų teikimo apribojimo

34 Siekiant patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės aktais užtikrinama laisvė teikti paslaugas, primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką SESV 56 straipsniu reikalaujama panaikinti bet kokius laisvės teikti paslaugas ribojimus, nustatytus dėl to, kad paslaugų teikėjas steigtas kitoje valstybėje nei ta, kurioje teikiama paslauga (žr. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, 205/84, EU:C:1986:463, 25 punktą; Sprendimo *Komisija / Italija*, EU:C:1991:78, 15 punktą; Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 31 punktą ir Sprendimo *X*, EU:C:2012:635, 21 punktą).

35 Nacionalinės priemonės, kuriomis draudžiama laisvė teikti paslaugas, jai kliudoma arba dėl kurių naudojimas šia laisve tampa mažiau patrauklus, yra šios laisvės ribojimas (Sprendimo *X*, EU:C:2012:635, 22 punktą ir nurodyta teismų praktika).

36 Be to, kaip nurodyta šio sprendimo 26 straipsnyje, pagal nusistovėjusį teismo praktiką SESV 56 straipsniu teisės suteikiamos ne tik paslaugų teikėjams, bet ir šių paslaugų gavėjams.

37 Tačiau pažymėtina, kad šiuo atveju pareiga išskaičiuoti ekijoje Respublikoje ne steigta laikinųjų darbuotojų parpinimo agentūrų parpintų darbuotojų pajamų avansinį mokestį ir pervesti ekijos valstybei neišvengiamai taikytina ši agentūrų paslaugų gavėjams ir lemia papildomą administracinę našą, kuri netaikoma tų pačių paslaugų, kurias teikia mon rezidentų, gavėjams. Todėl tokia pareiga gali šiems paslaugų gavėjams tarpvalstybines paslaugas padaryti mažiau patrauklias, nei paslaugų teikėjų rezidentų teikiamos paslaugos, ir atgrasyti paslaugų gavėjus kreiptis ? kitose valstybėse narėse steigtus paslaugų teikėjus (šiuo klausimu žr. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 33 punktą; Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-433/04, EU:C:2006:702, 30–32 punktus ir Sprendimo *X*, EU:C:2012:635, 28 punktą).

38 Remdamasi Sprendimu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 49–51 punktai) Danijos vyriausybė teigia, kad ekijos Respublikoje steigta agentūrų padėtis objektyviai skiriasi nuo ne šioje valstybėje narėje steigta agentūrų padėtis, todėl nagrinėjamas laisvės teikti paslaugas apribojimas nėra diskriminuojantis.

39 Tačiau šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad paslaugos gavėjams ir paslaugos teikėjams yra du skirtingi teisės subjektai, turintys savų interesų ir galintys remtis savo laisve teikti paslaugas, kai jį teisės pažeistos (Sprendimo *X*, EU:C:2012:635, 27 punktą).

40 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose tvirtintas skirtingas

vertinimas daro poveik? paslaug? gav?j? teisei laisvai pasirinkti iš užsienio teikiamas paslaugas. Be to, kadangi šie gav?jai yra ?ekijos Respublikos rezidentai, gav?j?, kurie nusprendžia pasinaudoti šioje valstyb?je ?steigt? agent?r? paslaugomis, pad?tis yra panaši ? t?, kurie renkasi joje ne?steigtos agent?ros paslaugas.

41 Iš to išplaukia, jog pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai sudaro laisvo paslaug? teikimo kli?tis, o jos iš esm?s draudžiamos pagal SESV 56 straipsn?.

42 Šios išvados negali paneigti ?ekijos vyriausyb?s argumentas, kad nagrin?jam? teis?s akt? poveikis yra nedidelis, nes pagal nusistov?jusi? teismo praktik? Sutartimi draudžiamas netgi nedidel?s apimties arba reikšm?s pagrindin?s laisv?s apribojimas (Sprendimo *Komisija / Pranc?zija*, C?34/98, EU:C:2000:84, 49 punktą ir Sprendimo X, EU:C:2012:635, 30 punktą).

D?l laisv?s teikti paslaugas apribojimo pateisinimo

43 D?l galimyb?s pateisinti tok? apribojim? pažym?tina, kad n? viena iš Teisingumo Teismui pastabas pateikusi? suinteresuot?j? šali?, nei prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik? teismai nemano, kad šis apribojimas gal?t? b?ti pateisintas viešosios tvarkos, visuomen?s saugumo ir sveikatos pagrindais.

44 Ta?iau iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad nacionalin?s teis?s aktas, reglamentuojantis S?jungos lygiu nesuderint? srit? ir vienodai taikomas bet kuriam asmeniui ar ?monei, vykdan?iai veikl? atitinkamos valstyb?s nar?s teritorijoje, nepaisant ribojamojo poveikio laisvei teikti paslaugas, gali b?ti pateisinamas, jeigu atitinka privalom?j? bendr?j? interes?, kuris dar n?ra saugomas pagal paslaug? teik?jui ?sisteigimo valstyb?je nar?je taikomas taisykles, yra tinkamas užtikrinti jo siekiamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršija to, kas b?tina jam pasiekti (žr., be kita ko, Sprendimo *Säger*, C?76/90, EU:C:1991:331, 15 punkt? ir Sprendimo *Komisija / Belgija*, EU:C:2006:702, 33 punkt?).

45 Vis d?lto tiek *Nejvyšší správní soud* savo prašyme, tiek ?ekijos vyriausyb? teismo pos?dyje iš esm?s nurodo, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami ?ekijos teis?s aktai yra pateisinami atsižvelgiant ? b?tinyb? užtikrinti veiksming? pajam? mokes?io išieškojim?. Šiuo klausimu ši vyriausyb?, be kita ko, teigia, kad mokes?io prie pajam? šaltinio išskaitymas yra labai veiksminga priemon? išieškant mokes?ius, nes ji leidžia mokes?i? administratoriui nedelsiant atsižvelgti ? su apmokestinamuoju asmeniu susijusi? svarbi? informacij?.

46 Šiuo klausimu pažym?tina, kad Teisingumo Teismas jau yra pripažin?s, jog b?tinyb? užtikrinti veiksming? pajam? mokes?io išieškojim? yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti laisv?s teikti paslaugas ribojim? (sprendim? *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 35 punktą ir X, EU:C:2012:635, 39 punktą).

47 Konkre?iau kalbant, Teisingumo Teismas net patikslino, kad mokes?io prie pajam? šaltinio išskai?iavimo proced?ra yra teis?ta ir tinkama priemon? užtikrinti, kad asmens, ?steigto už apmokestinimo valstyb?s teritorijos rib?, pajamos b?t? apmokestintos, ir išvengti to, kad atitinkamos pajamos b?t? neapmokestintos gyvenamosios vietos valstyb?je ar paslaugos teikimo valstyb?je (Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, 36 punktą ir Sprendimo X, EU:C:2012:635, 39 punktą).

48 Ta?iau toks sprendimas tiek Sprendime *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (EU:C:2006:630), tiek Sprendime X (EU:C:2012:635) grindžiamas aplinkybe, kad aptariami paslaug? teik?jai byloje, kuriose buvo priimti šie sprendimai, teikia atsitiktines paslaugas kitoje valstyb?je nar?je, o ne toje, kur yra ?steigti (žr., be kita ko, Sprendimo X, EU:C:2012:635, 42 punkt?).

49 Kaip generalinis advokatas pažym?jo savo išvados 70 punkte, šiuo atveju negalima teigti, kad pagrindin?je byloje aptariamos laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ros savo paslaugas teikia ?ekijos Respublikoje tik atsitiktinai, nes jos veik? per ?ekijos Respublikoje komerciniame registre registruotus filialus.

50 Šiomis aplinkyb?mis, net jei, kaip nurodo ?ekijos Respublikos vyriausyb?, pagal ?ekijos teis? filialas n?ra juridinis asmuo ir negali b?ti ?pareigotas mok?ti mokes?i?, vis d?lto toks filialas garantuoja paslaug? teik?jui fizin? buvim? priiman?ios valstyb?s nar?s teritorijoje ir suinteresuotos laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ros naudai atlieka tam tikrus administracinius veiksmus, pavyzdžiui, pasirašo sutartis.

51 Šiuo klausimu ne tik negalima atmesti to, kad ?ekijos mokes?i? institucijos išsiieškos mok?tinus mokes?ius iš šio filialo, tod?l šis filialas gali atlikti nagrin?jam? išskaitym?; iš bylos C?80/13 medžiagoje esan?i? dokument? taip pat matyti, kad Slovakijoje ?steigtos laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ros filialas iš ties? sumok?jo avansinius mokes?ius nuo atitinkam? darbuotoj? darbo užmokes?io.

52 Be to, tai, kad administracin? pareiga išskaityti komandiruot? darbuotoj? pajam? mokest? nustatoma paslaug? gav?jams rezidentams, o ne kitose valstyb?se nar?se ?steigt? agent?r? ?ekijoje ?steigtiems filialams, neatrodo papras?iau ar veiksmingiau nei paslaugos teik?jo, nei ?ekijos mokes?i? administratoriaus poži?riu. Iš ties?, kadangi darbuotojus ?darbinusi? laikin?j? darbuotoj? par?pinimo agent?ros filialas lengviau prieina prie b?tin? informacijos, susijusios su ši? darbuotoj? pajamomis, šiam filialui daug papras?iau ?vykdyti su mokes?io išskaitymu susijusi? administracin? pareig? nei paslaug? gav?jui.

53 Darytina išvada, kad šiomis aplinkyb?mis pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai n?ra tinkami užtikrinti veiksming? pajam? mokes?i? surinkim?.

54 *Odvolací finan?ní ?editelství* priduria, kad vis d?lto šie teis?s aktai gali b?ti pateisinami b?tinybe užkirsti keli? mokestiniam suk?iavimui ir mokes?i? vengimui. Be to, ?ekijos vyriausyb?s manymu, administracinio bendradarbiavimo mechanizmai mokes?i? srityje n?ra pakankamai veiksmingi, kad b?t? galima užkirsti keli? galimam mokes?i? vengimui. Iš ties? mokes?i? institucij? praktika rodo, kad yra daug mokestinio suk?iavimo ir mokes?i? vengimo atvej?, susijusi? su tarptautine darbo j?gos nuoma.

55 Iš tikr?j? Teisingumo Teismas kelis kartus yra nusprend?s, kad kova su mokes?i? vengimu ir mokestin?s kontrol?s veiksmingumu galima remtis pateisinant Sutarties garantuojam? pagrindini? laisvi? ?gyvendinimo apribojim? (žr. Sprendimo *Baxter ir kt.*, C?254/97, EU:C:1999:368, 18 punkt? ir Sprendimo *Komisija / Belgija*, EU:C:2006:702, 35 punkt?).

56 Tačiau Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad bendros mokesčių vengimo ir mokesčio sukčiavimo prielaidos, pagrįstos aplinkybe, kad paslaugų teikėjas yra sisteišis kitoje valstybėje narėje, nepakanka pateisinti mokesčių priemonę, kuria kšsinamasi Sutarties tikslus (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, 61 punktų; *Sprendimo Komisija / Belgija*, EU:C:2006:702, 35 punktų ir Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-153/08, EU:C:2009:618, 39 punktų).

57 Pirma, ekijos Respublikos kaltinimai, kad egzistuoja daug sukčiavimo ir vengimo mokėti mokesčius atvejų, susijusių su tarptautine darbo jėgos nuoma, yra neapibrėžti, ypač kiek jie susiję su specifine kitose valstybėse narėse steigta laikinųjų darbuotojų parpinimo agentūra, turinti filialų ekijos Respublikoje, padėtimi.

58 Antra, tai, kad atitinkamas filialas byloje C-80/13 gali būti atsakingas už administracinius formalumus, kuriais išskaičiuojamas ir pervedamas pagrindinėje byloje nagrinjamas mokeskis, leidžia suabejoti tokiu bendros prielaidos pagrįstumu.

59 Šiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje nagrinjamas išskaitymo taikymas negali būti pateisinamas būtų užkirsti kelią mokesčiam sukčiavimui ir vengimui mokėti mokesčius.

60 Atsižvelgiant tai, kas pasakyta, klausimų byloje C-53/13 ir pirmųjų ir trečiųjų klausimų byloje C-80/13 reikia atsakyti, kad SESV 56 straipsniu draudžiami tokie teisės aktai, kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos pirmojoje valstybėje narėje steigtos bendrovės, kurios naudojami kitoje valstybėje narėje steigtose, bet veikiančiose pirmojoje valstybėje narėje per jų steigta filialus, laikinųjų darbuotojų parpinimo agentūrose darbiniais ir komandiruotais darbuotojais, privalo išskaičiuoti mokesčius prie pajamų šaltinio ir pirmajai valstybei narei pervesti avansinį minėtą darbuotojų fizinių asmenų privalomą sumokėti pajamų mokesčius, nors to neprivalo pirmojoje valstybėje narėje steigtos monės, kurios naudojami šioje valstybėje steigta laikinųjų darbuotojų parpinimo agentūra paslaugomis.

Dėl antrojo klausimo byloje C-80/13

61 Savo antruoju klausimu byloje C-80/13 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar SESV 56 straipsniu draudžiami tokie teisės aktai, kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje steigtos laikinųjų darbuotojų parpinimo agentūros skaitoje nurodyta suma traukus ir komandiruotą darbuotojų darbo užmokesčius, ir atlygą už tarpininkavimą, apmokestinimo bazė, kuria remiantis apskaičiuojamas avansinis mokesčius, sudaro ne mažiau kaip 60 % minėtos sumos, o apmokestinam asmeniui nesuteikiama galimybė rodyti, jog darbuotojų faktiškai gautas darbo užmokesčius yra mažesnis nei 60 % minėtos sumos.

62 Pažymėtina, jog kadangi nagrinjamą pajamų apskaičiavimas yra glaudžiai susijęs su pareiga išskaičiuoti šį pajamų mokesčius, ir, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-80/13, ji taikoma tik tuomet, kai atitinkamas paslaugų gavėjas privalo išskaičiuoti šį mokesčius, atsižvelgiant atsakymą klausimų byloje C-53/13 ir pirmųjų ir trečiųjų klausimus byloje C-80/13, šis klausimas atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

63 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

SESV 56 straipsniu draudžiami teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos pirmojoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, kurios naudojasi kitoje valstybėje narėje įsteigtose, bet veikiančiose pirmojoje valstybėje narėje per ją įsteigtą filialą, laikinąjį darbuotojų parpinimo agentūrose darbiniais ir komandiruotais darbuotojais, privalo išskaičiuoti mokestį prie pajamų šaltinio ir pirmajai valstybei narei pervesti avansinį mokestį darbuotojų fizinių asmenų privalomą sumokėti pajamų mokestį, nors to neprivalo pirmojoje valstybėje narėje įsteigtos kompanijos, kurios naudojasi šioje valstybėje įsteigtą laikinąjį darbuotojų parpinimo agentūrą paslaugomis.

Parašai.

* Proceso kalba: čekų.