

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŹU (pierwsza izba)

z dnia 19 czerwca 2014 r. (*)

Swoboda wiadczenia usug – Agencja pracy tymczasowej – Delegowanie pracowników przez agencje majace siedzibe w innym paŹstwie czonkowskim – Ograniczenie – PrzedsiŹbiorstwo wykorzystujace siŹ robocza – Pobór u róda podatku dochodowego od tych pracowników – ObowiŹzek – Zapata na rzecz budetu paŹstwa – ObowiŹzek – Przypadek pracowników oddelegowanych przez agencje krajowe – Brak takich obowiŹzków

W sprawach poŹczonych CŹ53/13 i CŹ80/13

majacych za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹone przez Krajský soud v OstravŹ (Republika Czeska) oraz Nejvyšší správní soud (Republika Czeska), odpowiednio, postanowieniami z dnia 16 i 17 stycznia 2013 r., które wpŹynęły do Trybunału w dniach 30 stycznia i 15 lutego 2013 r., w postŹpowaniach:

Strojírny ProstŹjov, a.s. (CŹ53/13),

ACO Industries Tábor s.r.o. (CŹ80/13)

przeciwko

Odvolací finanŹní Źeditelství,

TRYBUNAŹ (pierwsza izba),

w skŹadzie: A. Tizzano (sprawozdawca), prezes izby, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger i F. Biltgen, sŹdziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzglŹdniajac pisemny etap postŹpowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 grudnia 2013 r.,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu ACO Industries Tábor s.r.o. przez D. Hejzlara, advokát,
- w imieniu Odvolací finanŹní Źeditelství przez E. NedorostkovŹ, advokátka,
- w imieniu Republiki Czeskiej przez M. Smolka, T. Müllera oraz J. VlŹila, dziaŹajacych w charakterze peŹnomocników,
- w imieniu Królestwa Danii przez M. Søndahl oraz V. Pasternak Jørgensen, dziaŹajace w charakterze peŹnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa, M. ŹimerdovŹ oraz Z. MalŹškovŹ, dziaŹajacych w charakterze peŹnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 lutego 2014 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Niniejsze wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE i 56 TFUE.

2 Wnioski te zostały przedstawione w ramach dwóch sporów między Strojírny Prostějov, a.s. (zwaną dalej „Strojírny Prostějov”) i ACO Industries Tábor s.r.o. (zwaną dalej „ACO Industries Tábor”) a Odvolací finanční úředitelství (dyrekcją odwoławczą ds. podatkowych) w przedmiocie traktowania tych dwóch przedsięwzięć pod względem podatkowym.

Ramy prawne

Prawo czeskie

3 Paragraf 2 ustawy nr 586/1992 o podatku dochodowym ze zmianami stanowi:

„1. Osobami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od osób fizycznych są osoby fizyczne (zwane dalej »podatnikami«).

2. Podatnicy mający miejsce zamieszkania lub stałego pobytu w Republice Czeskiej podlegają opodatkowaniu zarówno w odniesieniu do dochodu uzyskanego ze źródeł w Republice Czeskiej, jak i dochodu ze źródeł zagranicznych.

3. Podatnicy inni niż opisani w ust. 2 lub podatnicy, o których mowa w umowach międzynarodowych, podlegają opodatkowaniu wyłącznie w odniesieniu do dochodu uzyskanego ze źródeł w Republice Czeskiej (§ 22) [...].

4. Podatnicy, którzy mają miejsce stałego pobytu na terytorium Republiki Czeskiej, to osoby, które tam zamieszkują co najmniej 183 dni w roku kalendarzowym, nieprzerwanie lub okresowo; okres 183 dni obejmuje każdą rozpoczętą dzień pobytu. Dla potrzeb niniejszej ustawy miejsce zamieszkania w Republice Czeskiej oznacza miejsce, w którym podatnik zamieszkuje na stałe w okolicznościach, które pozwalają domniemywać, że w miejscu tym ma on zamiar stale przebywać”.

4 Paragraf 6 ust. 2 tej ustawy przewiduje:

„Podatnik uzyskujący dochód z działalności zarobkowej i wynagrodzenie określany będzie dalej mianem »pracownika«, a osoba zobowiązana do wypłaty wynagrodzenia mianem »pracodawcy«. Termin »pracodawca« oznacza także podatnika, o którym mowa w § 2 ust. 2 lub w § 17 ust. 3, jeżeli pracownicy wykonują pracę pod jego kierunkiem, nawet jeżeli wynagrodzenie za taką pracę wypłacane jest zgodnie z umową za pośrednictwem osoby mającej siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą. Zgodnie z innymi postanowieniami niniejszej ustawy wypłacone w ten sposób wynagrodzenie uważa się za wynagrodzenie wypłacone przez podatnika, o którym mowa w § 2 ust. 2 lub w § 17 ust. 3. Jeżeli w kwocie wypłaconej przez pracodawcę osobie mającej siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą zawarta jest prowizja, za dochód pracownika uważa się co najmniej 60% całkowitej płatności”.

5 Paragraf 22 ust. 1 lit. b) tej ustawy ma następujące brzmienie:

„W odniesieniu do podatników, o których mowa w § 2 ust. 3 i w § 17 ust. 4, za dochód ze źródła w Republice Czeskiej uważa się dochód z działalności zarobkowej (zatrudnienia) wykonywanej w Republice Czeskiej [...]”.

6 Paragraf 38c omawianej ustawy stanowi:

„Osoba zobowiązana do zapłaty podatku zgodnie z § 38d, 38e i 38h oznacza także podatnika, o którym mowa w § 2 ust. 3 i w § 17 ust. 4, który posiada stały zakład w Republice Czeskiej (§ 22 ust. 2) lub zatrudnia w tym państwie pracowników przez okres dłuższy niż 183 dni, z wyjątkiem świadczenia usług w rozumieniu § 22 ust. 1 lit. c) [...]. W sytuacji opisanej w § 6 ust. 2 zdania drugie i trzecie, podatnika, o którym mowa w § 2 ust. 3 i w § 17 ust. 4, nie uważa się za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku”.

7 Zgodnie z § 38h ust. 1 tej ustawy:

„Płatnik podatku oblicza zaliczkę od dochodu osób fizycznych z działalności zarobkowej i wynagrodzeń (zwaną dalej »zaliczką«) z uwzględnieniem podstawy obliczania zaliczki [...]”.

Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania

8 Artykuł 14 ust. 1 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania unikaniu opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku, zawartej między Republiką Czeską i Republiką Słowacką (komunikat ministra spraw zagranicznych nr 100/2003 opublikowany w zbiorze umów międzynarodowych) stanowi:

„Z zastrzeżeniem postanowień artykułów 15, 17 i 18 uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie otrzymuje z pracy najemnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że praca najemna wykonywana jest w drugim umawiającym się państwie. Jeżeli praca ta jest wykonywana w drugim umawiającym się państwie, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim państwie”.

9 Artykuł 23 ust. 1 i 3 tej umowy przewiduje:

„1. Obywatele umawiającego się państwa nie mogą być poddani w drugim umawiającym się państwie ani opodatkowaniu, ani zwiżanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie i zwiżane z nim obowiązki, którym są lub mogą być poddani w tych samych okolicznościach obywatele tego drugiego państwa, a w szczególności w zwiżku z ich miejscem zamieszkania. Niniejsze postanowienie stosuje się również bez względu na postanowienia art. 1 w stosunku do osób, które nie mają miejsca zamieszkania lub siedziby w jednym lub obu umawiających się państwach.

[...]

3. Opodatkowanie stałej placówki, której przedsiębiorstwo umawiającego się państwa posiada w drugim umawiającym się państwie, nie może być w tym drugim państwie mniej korzystne niż opodatkowanie przedsiębiorstw tego drugiego państwa prowadzących taką samą działalność [...]”.

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

10 Sprawy główne dotyczą dwóch czeskich przedsiębiorstw, Strojírny Prostějov i ACO Industries Tábor, które korzystały z usług agencji pracy tymczasowej mającej siedzibę w

Republice Słowackiej, lecz prowadzącej działalność w Republice Czeskiej za pośrednictwem oddziału wpisanego do czeskiego rejestru handlowego. Te dwa przedsiębiorstwa wykorzystują przez czas określony jako siły robocze pracowników zatrudnionych przez tę agencję.

Sprawa C-53/13

11 W decyzji z dnia 7 marca 2011 r. Finanční úřad v Prostějově (urząd podatkowy w Prościejowie) nakazał Strojírny Prostějov zapłacić do budżetu państwa potrąconego podatku dochodowego należnego od pracowników, których przedsiębiorstwo to wykorzystywało jako siły robocze. Zdaniem urzędu, zważywszy, że w świetle prawa czeskiego oddział zagranicznej osoby prawnej nie może być podmiotem praw i obowiązków, przedsiębiorstwo udostępniające winno zostać uznane za agencję zagraniczną. W związku z tym czeski podmiot korzystający z siły roboczej jest zobowiązany potrącić podatek dochodowy od pracowników i zapłacić go do budżetu państwa.

12 Skarga na tę decyzję wniesiona przez Strojírny Prostějov do Finanční úřad v Ostravě (dyrekcji finansowej w Ostrawie) została oddalona przez tę dyrekcję decyzją z dnia 18 sierpnia 2011 r. Ta ostatnia decyzja jest obecnie przedmiotem postępowania kontrolnego przed Krajský soud v Ostravě (sędziem okręgowym w Ostrawie).

13 Krajský soud v Ostravě uważa, że przepisy czeskie wprowadzają dyskryminację między przedsiębiorstwem czeskim, które korzysta z usług krajowej agencji pracy tymczasowej, a przedsiębiorstwem czeskim, które korzysta z usług agencji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim. Tylko w drugim przypadku przedsiębiorstwo czeskie jest bowiem zobowiązane do pobrania u źródła podatku dochodowego należnego od pracowników, których wykorzystuje ono jako siły robocze na podstawie umowy zawartej z agencją pracy tymczasowej, podczas gdy w pierwszym przypadku to agencja pracy tymczasowej mająca siedzibę w innym państwie członkowskim, w której ci pracownicy są zatrudnieni, powinna dokonać tego poboru. Stanowi to ograniczenie swobody świadczenia usług i przepływu pracowników, zważywszy, że taki obowiązek rodzi ciążary zwłaszcza natury administracyjnej spoczywające tylko na przedsiębiorstwach, które wybierają agencję niemającą siedziby w Republice Czeskiej.

14 W tych okolicznościach Krajský soud v Ostravě postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 [TFUE] i 57 [TFUE] stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego, który w sytuacji gdy przedsiębiorstwo udostępniające pracowników innemu przedsiębiorstwu (podmiot udostępniający) ma siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego, nakłada na przedsiębiorstwo użytkujące pracowników obowiązek potrącenia podatku dochodowego z wynagrodzenia tych pracowników i zapłacenia go do budżetu państwa, zaś w sytuacji gdy podmiot udostępniający ma siedzibę na terytorium Republiki Czeskiej, nakłada ten obowiązek na podmiot udostępniający?”.

Sprawa C-80/13

15 Finanční úřad v Táborze (urząd podatkowy w Taborze) przeprowadził kontrolę podatkową u ACO Industries Tábor i uznał, że w latach 2007 i 2008 owo przedsiębiorstwo nie potrąciło żadnej zaliczki na podatek dochodowy od pracowników udostępnionych przez N-Partner, agencję pracy tymczasowej mającą siedzibę w Republice Słowackiej. W związku z tym nakazał ACO Industries Tábor dokonanie zapłaty tej zaliczki. Podstawa wymiaru podatku przyjęta do obliczenia kwoty wspomnianej zaliczki odpowiadała 60% należności widniejących na fakturach wystawionych ACO Industries Tábor przez oddział czeski N-Partner.

16 ACO Industries Tábor wniosła do Finanční úřadu v Českých Budějovicích (dyrekcji podatkowej w Czeskich Budziejowicach) skargę na decyzję Finanční úřad v Táboře, która została oddalona decyzją z dnia 13 maja 2011 r. ACO Industries Tábor wniosła odwołanie od tej ostatniej decyzji do Krajský soud v Českých Budějovicích (sądu okręgowego w Czeskich Budziejowicach). Sąd ten oddalił odwołanie wyrokiem wydanym w dniu 31 stycznia 2012 r., od którego została wniesiona kasacja do Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego).

17 Nejvyšší správní soud uważa, że po pierwsze przepisy czeskie mogą zniechęcać przedsiębiorstwo, takie jak ACO Industries Tábor, do korzystania z usług oferowanych przez agencję pracy tymczasowej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim niż Republika Czeska, zważywszy, że w takim przypadku owe przepisy nie tylko ustanawiają obowiązek pobrania podatku u źródła, ale przewidują też w odniesieniu do zakresu opodatkowania zryczałtowaną podstawę wymiaru podatku, która nie uwzględnia faktycznego wynagrodzenia pobieranego przez pracowników. Po drugie, skutkiem wspomnianych przepisów jest to, że dla agencji pracy tymczasowej mającej siedzibę poza terytorium Republiki Czeskiej oferowanie usług w tym państwie członkowskim – w porównaniu z agencją mającą siedzibę we wspomnianym państwie – jest mniej atrakcyjne. Podobnie dostęp do rynku pracy w Republice Czeskiej za pośrednictwem niekrajowych agencji pracy tymczasowej jest trudniejszy. Z tych względów ów sąd zastanawia się, czy omawiane przepisy nie stanowią ograniczenia swobody przedsiębiorczości lub swobody świadczenia usług i dodatkowo również swobody przepływu pracowników.

18 Ponadto Nejvyšší správní soud wyklucza możliwość uzasadnienia tego ograniczenia ze względu na porządek publiczny, bezpieczeństwo publiczne lub zdrowie publiczne i zastanawia się, czy owo ograniczenie można uzasadnić względami odnoszącymi się do skuteczności kontroli podatkowej, zważywszy, że w niniejszym przypadku usługodawca, mianowicie słowacka agencja pracy tymczasowej, posiada oddział mający siedzibę w Republice Czeskiej, do którego administracja podatkowa mogłaby się zwrócić z żądaniem zapłaty podatku. Ów oddział mógłby bowiem dokonać potrącenia, co zresztą uczynił oddział czeski N-Partner w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego.

19 Jeżeli chodzi o określenie podstawy wymiaru podatku poprzez zastosowanie stawki ryczałtowej wynoszącej 60% kwoty widniejącej na fakturze wystawionej przedsiębiorstwu wykorzystującemu przez słowacką agencję pracy tymczasowej, sąd odsyłający uważa natomiast, że taka fikcja prawna może być uzasadniona ze względu na interes związany ze skutecznością kontroli podatkowej. Uregulowanie to ma bowiem na celu zniechęcić zagraniczne agencje pracy tymczasowej do uwzględnienia w fakturach kwoty należnej przez przedsiębiorstwa wykorzystujące bez rozróżnienia między częściami tej kwoty należnej z tytułu wynagrodzeń pracowniczych, w przypadku której należy dokonać potrącenia, a częściami kwoty należnej na podstawie wynagrodzenia tej agencji za świadczone usługi. Tak więc owe przepisy znajdują zastosowanie tylko w sytuacji, gdy faktura wystawiona przez agencję pracy tymczasowej niemającą siedziby w danym państwie nie wskazuje kwoty wynagrodzenia za usługi pośrednictwa.

20 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] i 56 [TFUE] stoją na przeszkodzie przepisom, zgodnie z którymi pracodawca mający siedzibę w jednym państwie członkowskim jest zobowiązany do uiszczania zaliczek na podatek dochodowy pracowników (obywateli innego państwa członkowskiego) tymczasowo oddelegowanych do świadczenia pracy u tego pracodawcy przez agencję pracy tymczasowej mającą siedzibę w innym państwie członkowskim,

działając przez oddział ustanowiony w tym pierwszym państwie członkowskim?

2) Czy art. 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] i 56 [TFUE] stoją na przeszkodzie przepisom, w myśl których podstawa wymiaru podatku [dochodowego] pobieranego od takich pracowników ustalona jest jako stawka ryczałtowa wynosząca co najmniej 60% kwoty widniejącej na fakturze wystawionej przez agencję pracy tymczasowej, w sytuacji gdy kwota ta zawiera prowizję agencji?

3) W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie [pierwsze lub] drugie – czy w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w niniejszej sprawie możliwe jest ograniczenie wskazanych podstawowych swobód podyktowane względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego lub zdrowia publicznego lub te względami skuteczności kontroli podatkowej?”.

21 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 20 marca 2013 r. sprawy C-53/13 i C-80/13 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej oraz wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania prejudycjalnego w sprawie C-53/13 i w przedmiocie pytań prejudycjalnych pierwszego i trzeciego w sprawie C-80/13

22 W pytaniu w sprawie C-53/13 oraz w pytaniach pierwszym i trzecim w sprawie C-80/13, które należy zbadać przede wszystkim, sędziowie pytają się w istocie, czy art. 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE lub 57 TFUE stoją na przeszkodzie przepisom takim jak przepisy rozpatrywane w postępowaniach głównych, zgodnie z którymi spółki mające siedzibę w pierwszym państwie członkowskim wykorzystujące pracowników zatrudnionych i oddelegowanych przez agencje pracy tymczasowej mają siedzibę w drugim państwie członkowskim, lecz działające w tym pierwszym państwie za pośrednictwem oddziału, są zobowiązane pobrać u źródła i zapłacić w pierwszym państwie zaliczkę na podatek dochodowy należny od wspomnianych pracowników, podczas gdy taki sam obowiązek nie jest przewidziany w przypadku spółek mających siedzibę w pierwszym państwie, które korzystają z usług agencji pracy tymczasowej mających siedzibę w tym samym państwie.

Uwagi wstępne

23 Aby odpowiedzieć na te pytania, należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że wprawdzie na obecnym etapie rozwoju prawa Unii dziedzina podatków bezpośrednich jako taka nie podlega kompetencji Unii, jednak państwa członkowskie muszą wykonywać przysługującą im kompetencje z poszanowaniem prawa Unii (zob. wyrok FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Ponadto, jeżeli chodzi o kwestię, czy ustawodawstwo krajowe wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu przewidzianej w traktatach, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa (zob. w szczególności wyroki: Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 90; Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 31–33).

25 W niniejszym przypadku przepisy czeskie nakładają na czeskie przedsiębiorstwa chcące skorzystać z usług pośrednictwa agencji pracy tymczasowej niemającej siedziby w Republice Czeskiej obowiązek potrącenia u źródła podatku dochodowego należnego od pracowników oddelegowanych na ich rzecz przez tę agencję, podczas gdy ten sam obowiązek nie jest przewidziany w przypadku czeskich przedsiębiorstw chcących skorzystać z usług pośrednictwa agencji pracy tymczasowej mającej siedzibę w Republice Czeskiej.

26 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 56 TFUE jest źródłem uprawnień nie tylko dla samego us?ugodawcy, lecz także dla odbiorcy jego us?ug (zob. w szczególności wyroki: Luisi i Carbone, 286/82 i 26/83, EU:C:1984:35, pkt 10; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, pkt 32; X, C?498/10, EU:C:2012:635, pkt 23).

27 W konsekwencji przepisy rozpatrywane w post?powaniach g?ównych s? obj?te swobod? ?wiadczenia us?ug.

28 Prawd? jest, ?e – jak podnosi Komisja Europejska – takie przepisy krajowe mog? wp?ywa? te? na swobod? przedsi?biorczo?ci agencji pracy tymczasowej chc?cych ?wiadczy? ich us?ugi w Republice Czeskiej, zachowuj?c ich siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, tym bardziej ?e w niniejszym przypadku omawiane agencje wykonywa?y dzia?alno?? w Republice Czeskiej za po?rednictwem oddzia?u.

29 Podobnie jest w przypadku swobody przep?ywu pracowników, zwa?ywszy, ?e wspomniane przepisy dotycz? zasad pobierania podatku dochodowego, które obowi?zuj? czeskie przedsi?biorstwa, do których owi pracownicy zostali oddelegowani w ramach stosunku umownego z agencjami, w których s? zatrudnieni, co mo?e wp?yn?? po?rednio na mo?liwo?? korzystania przez nich ze swobody przep?ywu.

30 Jednak?e, pomimo ?e wspomniane przepisy wywieraj? ewentualnie skutki ograniczaj?ce swobod? przedsi?biorczo?ci i swobodny przep?yw pracowników, takie skutki s? nieuniknion? konsekwencj? ewentualnego ograniczenia swobody ?wiadczenia us?ug i w ?adnym razie nie usprawiedliwiaj? odr?bnej analizy owych przepisów w ?wietle art. 45 TFUE i 49 TFUE (zob. podobnie wyroki: Omega, C?36/02, EU:C:2004:614, pkt 27; Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, pkt 33).

31 Wreszcie w omawianych okoliczno?ciach nie zachodzi te? potrzeba dokonania wyk?adni art. 18 TFUE.

32 Artyku? 18 TFUE mo?e by? bowiem stosowany samodzielnie wy??cznie w sytuacjach podlegaj?cych prawu Unii, w odniesieniu do których traktat FUE nie zawiera szczególnych przepisów o zakazie dyskryminacji. Tymczasem zasada nied dyskryminacji zosta?a wprowadzona w ?ycie w dziedzinie swobodnego ?wiadczenia us?ug przez art. 56–62 TFUE (zob. analogicznie wyroki: Attanasio Group, C?384/08, EU:C:2010:133, pkt 37; Schulz?Delzers i Schulz, C?240/10, EU:C:2011:591, pkt 29).

33 W zwi?zku z tym nale?y zbada? w ?wietle art. 56 TFUE prawodawstwo czeskie rozpatrywane w post?powaniach g?ównych.

W przedmiocie ograniczenia swobody ?wiadczenia us?ug

34 Aby sprawdzi?, czy przepisy rozpatrywane w post?powaniach g?ównych s? zgodne z zasad? swobodnego ?wiadczenia us?ug, nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u art. 56 TFUE wymaga zniesienia wszelkich ogranicze? tej fundamentalnej swobody opartych na okoliczno?ci, ?e us?ugodawca zamieszkuje lub ma siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim ni? pa?stwo, w którym ?wiadczy us?ugi (zob. wyroki: Komisja/Niemcy, 205/84, EU:C:1986:463, pkt 25; Komisja/W?ochy, EU:C:1991:78, pkt 15; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, pkt 31; X, EU:C:2012:635, pkt 21).

35 Ograniczenia swobodnego ?wiadczenia us?ug stanowi? ?rodki krajowe, które zakazuj? tej swobody lub ograniczaj? lub zmniejszaj? atrakcyjno?? korzystania z niej (wyrok X,

EU:C:2012:635, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Ponadto, jak zostało przypomniane w pkt 26 niniejszego wyroku, art. 56 TFUE jest źródłem uprawnień nie tylko dla samego usługodawcy, lecz także dla odbiorcy jego usług.

37 Należy stwierdzić, że w niniejszym przypadku obowiązek pobrania zaliczki na podatek dochodowy od pracowników udostępnionych przez agencje pracy tymczasowej niemającej siedziby w Republice Czeskiej i zapłaty tej zaliczki na rzecz państwa czeskiego spoczywa bezwzględnie na odbiorcach usług świadczonych przez te agencje i oznacza on dodatkowe obciążenie administracyjne, które nie występuje w przypadku odbiorców tych samych usług świadczonych przez usługodawcę będącego rezydentem. W konsekwencji taki obowiązek może czynić usługi transgraniczne mniej atrakcyjnymi dla tych usługobiorców niż usługi świadczone przez usługodawców będących rezydentami, w związku z czym może zniechęcić rzeczonych usługobiorców do zwracania się do usługodawców będących rezydentami w innych państwach członkowskich (zob. podobnie wyroki: FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, pkt 33; Komisja/Belgia, C-433/04, EU:C:2006:702, pkt 30–32; X, EU:C:2012:635, pkt 28).

38 Nawiązując do wyroku Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, pkt 49–51), rzęduński podnosi, że sytuacja agencji mających siedzibę w Republice Czeskiej jest, obiektywnie rzecz biorąc, różna od sytuacji agencji mających siedzibę poza tym państwem członkowskim, w związku z czym ograniczenie omawianej swobody świadczenia usług nie stanowi dyskryminacji.

39 Wystarczy jednak podkreślić w tym względzie, że usługodawca i usługobiorca są dwoma różnymi podmiotami prawnymi reprezentującymi własne interesy i każdemu z nich należy umożliwić korzystanie ze swobody świadczenia usług w przypadku naruszenia jego praw (wyrok X, EU:C:2012:635, pkt 27).

40 W niniejszej sprawie zróżnicowane traktowanie ustanowione przez przepisy rozpatrywane w postępowaniach głównych narusza prawo usługobiorców do swobodnego wyboru usług transgranicznych. Ponadto w zakresie, w jakim ci usługobiorcy mający siedzibę lub miejsce zamieszkania w Republice Czeskiej, którzy postanawiają skorzystać z usług agencji będących rezydentami, znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją tych usługobiorców, którzy wybierają usługi agencji niebędącej rezydentem.

41 W związku z tym przepisy takie jak te rozpatrywane w postępowaniach głównych stanowią ograniczenie swobody świadczenia usług, zakazane co do zasady na mocy art. 56 TFUE.

42 Tę wnioskowi nie podważa argument rządu czeskiego, zgodnie z którym skutki omawianych przepisów są nieistotne, zważywszy, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż nawet ograniczenie swobody podstawowej o jakimś zakresie lub niewielkim znaczeniu jest zakazane przez traktat (wyroki: Komisja/Francja, C-34/98, EU:C:2000:84, pkt 49; X, EU:C:2012:635, pkt 30).

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody świadczenia usług

43 Jeżeli chodzi o możliwość uzasadnienia takiego ograniczenia, żaden z zainteresowanych, którzy przedstawili uwagi Trybunałowi, ani sądy odsyłające nie uważają, że to ograniczenie może zostać uzasadnione ze względu na porządek publiczny, bezpieczeństwo publiczne lub zdrowie publiczne.

44 Jednakże z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przepisy krajowe, które regulują obszar niezharmonizowany na poziomie Unii i które są stosowane zarówno wobec osób, jak i przedsiębiorstw wykonujących działalność na terytorium danego państwa członkowskiego,

pomimo skutku ograniczającego swobodne świadczenie usług mogłoby być uzasadnione, jeżeli czyni zadość nadrzędnym względom interesu ogólnego, które nie są już chronione przez przepisy, którym usługodawca podlega w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, jeżeli są właściwe, aby zagwarantować osiągnięcie celu, któremu służy, oraz jeżeli nie wykraczają poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyroki: Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, pkt 15; Komisja/Belgia, EU:C:2006:702, pkt 33).

45 Zarówno Nejvyšší správní soud w swoim wniosku, jak i rząd czeski podczas rozprawy wskazali zasadniczo, że przepisy czeskie rozpatrywane w postępowaniach głównych są uzasadnione ze względu na konieczność zapewnienia skutecznego poboru podatku dochodowego. Rząd czeski podniósł w tym względzie w szczególności, że pobór uródła stanowi bardzo skuteczny sposób poboru podatku, ponieważ pozwala on administracji podatkowej na niezwłoczne uzyskanie istotnych informacji o podmiocie zobowiązany do zapłaty podatku.

46 Należy zaznaczyć w tym względzie, że Trybunał przyjął już, że konieczność zapewnienia poboru podatku dochodowego może stanowić nadrzędny względ interesu ogólnego mogący uzasadnić ograniczenie swobody świadczenia usług (wyroki: FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, pkt 35; X, EU:C:2012:635, pkt 39).

47 W szczególności Trybunał wyjął te, że procedura poboru uródła stanowi uzasadniony i właściwy sposób zapewnienia traktowania pod względem podatkowym dochodów osoby mającej siedzibę lub miejsce zamieszkania poza terytorium państwa opodatkowania, pozwalający uniknąć sytuacji, w której dochody te nie podlegałyby opodatkowaniu ani w państwie siedziby lub zamieszkania, ani w państwie, w którym świadczone są usługi (wyroki: FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, pkt 36; X, EU:C:2012:635, pkt 39).

48 Jednakże zarówno w wyroku w sprawie FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630), jak i w wyroku w sprawie X (EU:C:2012:635) owo rozwiązanie opierało się na okoliczności, że usługodawcy, których dotyczyły rzeczne sprawy, świadczyli usługi okazjonalne w państwie członkowskim innym niż to, w którym mieli siedzibę, i przebywali tam jedynie przez krótki czas (zob. w szczególności wyrok X, EU:C:2012:635, pkt 42).

49 Jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 70 swej opinii, należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie nie można podnosić, iż agencje pracy tymczasowej wskazane w postępowaniach głównych świadczyły usługi w Republice Czeskiej jedynie okazjonalnie, zważywszy, że działały one za pośrednictwem oddziału wpisanego do rejestru handlowego w Republice Czeskiej.

50 W tych okolicznościach, jak wyjął rząd czeski, wprowadzić zgodnie z prawem czeskim oddział nie ma osobowości prawnej, w związku z czym nie może być zobowiązany do zapłaty podatku na gruncie prawa czeskiego, jednak taki oddział zapewnia fizyczną obecność usługodawcy na terytorium państwa członkowskiego przyjmującego i wykonuje pewne zadania administracyjne na rachunek danej agencji pracy tymczasowej, takie jak podpisywanie umów.

51 W tym względzie nie tylko nie można wykluczyć tego, że czeskie organy podatkowe ściągają podatek należny od tego oddziału i że w związku z tym ów oddział dokona omawianego poboru, ale z akt sprawy C-80/13 wynika też, że w niniejszym przypadku zaliczki pobrane od wynagrodzeń danych pracowników zostały faktycznie zapłacone przez oddział słowackiej agencji pracy tymczasowej.

52 Ponadto należy raczej na usługobiorców będących rezydentami niż na czeski oddział agencji będących rezydentami w innych państwach członkowskich obciążenia administracyjnego związanego z poborem podatku dochodowego należącego od pracowników delegowanych nie wydaje się być prostsze lub bardziej skuteczne ani z punktu widzenia usługodawców, ani z

punktu widzenia czeskiej administracji. Zważywszy bowiem, że oddział agencji pracy tymczasowej, w której pracownicy są zatrudnieni, dysponuje łatwiej niezbędnymi informacjami dotyczącymi dochodów tych pracowników, obciążenie administracyjne związane z poborem podatku byłoby mniej uciążliwe dla tego oddziału niż dla usługobiorcy.

53 Z powyższego wynika, że w tych okolicznościach przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniach głównych nie pozwalają na zapewnienie skutecznego poboru podatku dochodowego.

54 Odvolací finanční úředitelství dodaje, že owe przepisy można jednak uzasadnić konieczności zapobiegania oszustwom i unikaniu opodatkowania. Ponadto zdaniem rzędu czeskiego mechanizmy współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków nie są dostatecznie skuteczne, aby zapobiegać ewentualnym przypadkom unikania opodatkowania. Praktyka organów podatkowych wskazuje bowiem na istnienie licznych przypadków oszustw i unikania opodatkowania w zakresie międzynarodowego najmu siły roboczej.

55 Prawdą jest, że Trybunał orzeka wielokrotnie, iż zwalczanie unikania opodatkowania i skuteczność kontroli podatkowej mogą stanowić uzasadnienie ograniczenia wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie (zob. wyroki: Baxter i in., C-254/97, EU:C:1999:368, pkt 18; Komisja/Belgia, EU:C:2006:702, pkt 35).

56 Trybunał podkreślił też jednak, że ogólne domniemanie unikania opodatkowania lub oszustwa podatkowego oparte na okoliczności, że usługodawca ma siedzibę w innym państwie członkowskim, nie jest wystarczające dla uzasadnienia rodzaju podatkowego naruszającego cele traktatu (zob. podobnie wyroki: Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 61; Komisja/Belgia, EU:C:2006:702, pkt 35; Komisja/Hiszpania, C-153/08, EU:C:2009:618, pkt 39).

57 Tymczasem z jednej strony twierdzenia Republiki Czeskiej dotyczące istnienia licznych przypadków oszustw i unikania opodatkowania w zakresie międzynarodowego najmu siły roboczej byłyby bardzo ogólne, zwłaszcza w odniesieniu do szczególnej sytuacji agencji pracy tymczasowej mających siedzibę w innych państwach członkowskich, posiadających oddział zarejestrowany w Republice Czeskiej.

58 Z drugiej strony okoliczności, że dany oddział w sprawie C-80/13 wykonywał zadania administracyjne związane z dokonaniem omawianego w postępowaniach głównych poboru i jego zapłatę, pozwala wątpić w zasadność takiego ogólnego domniemania.

59 W tych okolicznościach stosowanie poboru, o którym mowa w postępowaniach głównych, nie może być uzasadnione w ten sposób, że jest konieczne, aby zapobiegać oszustwom i unikaniu opodatkowania.

60 Mając powyższe na względzie, na pytanie zadane w sprawie C-53/13 oraz na pytania pierwsze i trzecie zadane w sprawie C-80/13 należy odpowiedzieć, że art. 56 TFUE stoi na przeszkodzie przepisom takim jak przepisy rozpatrywane w postępowaniach głównych, zgodnie z którymi spółki mające siedzibę w pierwszym państwie członkowskim, wykorzystujące pracowników zatrudnionych i oddelegowanych przez agencje pracy tymczasowej mające siedzibę w drugim państwie członkowskim, lecz działające w pierwszym państwie za pośrednictwem oddziału, są zobowiązane pobrać u ródka i zapłacić w pierwszym państwie zaliczkę na podatek dochodowy należny od wspomnianych pracowników, podczas gdy taki sam obowiązek nie jest przewidziany w przypadku spółek mających siedzibę w pierwszym państwie, które korzystają z usług agencji pracy tymczasowej mających siedzibę w tym samym państwie.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-80/13

61 W drugim pytaniu w sprawie C-80/13 sąd odsyłający pyta się w istocie, czy art. 56 TFUE stoi na przeszkodzie przepisom takim jak przepisy rozpatrywane w postępowaniach gównych, zgodnie z którymi, gdy kwota widniejąca na fakturze wystawionej przez agencję pracy tymczasowej b/d/c? rezydentem w innym państwie członkowskim obejmuje zarówno wynagrodzenie pracowników oddelegowanych, jak i prowizję agencji, podstawa wymiaru wspomnianej zaliczki wynosi co najmniej 60% tej kwoty, przy czym zobowiązany do zapłaty nie może wykazać, że wynagrodzenie faktycznie pobrane przez pracowników jest niższe od 60% rzeczony kwoty.

62 Należy stwierdzić, że w zakresie, w jakim zasady obliczania omawianego poboru są ściśle związane z obowiązkiem dokonania tego poboru oraz – jak wynika z postanowienia odsyłającego w sprawie C-80/13 – mają zastosowanie jedynie wówczas, gdy dany usługobiorca ma dokonać wspomnianego poboru, mając na względzie odpowiedź udzieloną na pytanie w sprawie C-53/13 oraz na pytania pierwsze i trzecie w sprawie C-80/13, nie zachodzi potrzeba udzielenia odpowiedzi na to pytanie.

W przedmiocie kosztów

63 Dla stron w postępowaniach gównych niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądami odsyłającymi, do nich zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach gównych, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 TFUE stoi na przeszkodzie przepisom takim jak przepisy rozpatrywane w postępowaniach gównych, zgodnie z którymi spółki mające siedzibę w pierwszym państwie członkowskim, wykorzystujące pracowników zatrudnionych i oddelegowanych przez agencje pracy tymczasowej mające siedzibę w drugim państwie członkowskim, lecz działające w pierwszym państwie za pośrednictwem oddziału, są zobowiązane pobrać u źródła i zapłacić w pierwszym państwie zaliczkę na podatek dochodowy należny od wspomnianych pracowników, podczas gdy taki sam obowiązek nie jest przewidziany w przypadku spółek mających siedzibę w pierwszym państwie, które korzystają z usług agencji pracy tymczasowej mających siedzibę w tym samym państwie.

Podpisy

* Język postępowania: czeski.