

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

19 iunie 2014(*)

„Libera prestare a serviciilor – Agenție de muncă temporară – Detasta de lucrători de ctre o agenție cu sediul în alt stat membru – Restricție – Întreprindere care utilizează forță de muncă – Reținere la sursă a impozitului aferent venitului acestor lucrători – Obligație – Plată la bugetul de stat – Obligație – Situația lucrătorilor detașați de o agenție națională – Lipsa unor astfel de obligații”

În cauzele conexate C-53/13 și C-80/13,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Krajský soud v Ostravě (Republica Cehă) și de Nejvyšší správní soud (Republica Cehă), prin deciziile din 16 ianuarie și, respectiv, 17 ianuarie 2013, primite de Curte la 30 ianuarie și la 15 februarie 2013, în procedurile

Strojírny Prostějov, a.s. (C-53/13),

ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)

împotriva

Odvolací finanční ředitelství,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano (raportor), președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet și E. Levits, doamna M. Berger și domnul F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 decembrie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru ACO Industries Tábor s.r.o., de D. Hejzlar, avocat;
- pentru Odvolací finanční ředitelství, de E. Nedorostková, avokátka;
- pentru Republica Cehă, de M. Smolek, de T. Müller și de J. Vlášil, în calitate de agenți;
- pentru Regatul Danemarcei, de M. Søndahl și de V. Pasternak Jørgensen, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels, precum și de M. Šimerdová și de Z. Maláškuvá, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 februarie 2014,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Prezentele cereri de decizie preliminar? privesc interpretarea articolelor 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE ?i 56 TFUE.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a dou? litigii între Strojírny Prost?jov, a.s. (denumit? în continuare „Strojírny Prost?jov”) ?i ACO Industries Tábor s. r .o. (denumit? în continuare „ACO Industries Tábor”), pe de o parte, ?i Odvolací finan?ní ?editelství (direc?ia de finan?e competent? în materia c?ilor de atac), pe de alt? parte, cu privire la tratamentul fiscal la care au fost supuse aceste dou? întreprinderi.

Cadrul juridic

Dreptul ceh

3 Articolul 2 din Legea nr. 586/1992 privind impozitul pe venit, cu modific?rile ulterioare, prevede:

„(1) Persoanele supuse la plata impozitului pe venitul persoanelor fizice sunt persoanele fizice (denumite în continuare «persoanele impozabile»).

(2) Persoanele impozabile care au domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? în Republica Ceh? sunt supuse atât pl??ii impozitului pe veniturile ob?inute din surse din Republica Ceh?, cât ?i pe veniturile ob?inute din surse din str?in?tate.

(3) Persoanele impozabile care nu sunt men?ionate la alineatul 2 sau cele c?rora li se aplic? o conven?ie interna?ional? datoreaz? numai impozitul pe veniturile ob?inute din surse din Republica Ceh? (articolul 22). [...]

(4) Persoanele impozabile care au re?edin?a obi?nuit? în Republica Ceh? sunt acele persoane impozabile care r?mân cel pu?in 183 de zile dintr?un an calendaristic în Republica Ceh?, în mod continuu sau în mai multe perioade, în cele 183 de zile fiind incluse zile întregi sau o parte a unei zile. În în?elesul prezentei legi, prin re?edin?? în Republica Ceh? se în?elege locul în care persoana impozabil? are o locuin?? stabil?, în împrejur?ri din care poate rezulta inten?ia acesteia de a r?mâne permanent în locuin?a respectiv?.”

4 Articolul 6 alineatul 2 din aceast? lege prevede:

„O persoan? impozabil? care realizeaz? venituri din salarii ?i din alte avantaje legate de func?ia sa este denumit? în continuare «angajat», iar persoana care pl?te?te veniturile este denumit? în continuare «angajator». De asemenea, prin «angajator» se în?elege o persoan? impozabil? în sensul articolului 2 alineatul (2) sau al articolului 17 alineatul (3), în cazul în care angaja?ii desf??oar? munca potrivit dispozi?iilor sale, chiar dac? ace?tia sunt pl?ti?i, în temeiul unui raport contractual, prin intermediul unei persoane care are sediul sau re?edin?a în str?in?tate. În sensul celorlalte dispozi?ii ale legii, venitul astfel pl?tit este considerat venit pl?tit de o persoan? impozabil? la care se refer? articolul 2 alineatul (2) sau articolul 17 alineatul (3). În cazul în care în suma pl?tit? de angajator unei persoane care are sediul sau re?edin?a în str?in?tate este inclus un comision de intermediere, se consider? c? cel pu?in 60 % din suma total? reprezint? venitul angajatului.”

5 Articolul 22 alineatul 1 litera b) din legea menționată este redactat după cum urmează:

„În ceea ce privește persoanele impozabile menționate la articolul 2 alineatul (3) sau la articolul 17 alineatul (4), sunt considerate venituri din surse din Republica Cehă veniturile din activitatea desfășurată (munca prestată) [...] pe teritoriul Republicii Ceha [...]”

6 Articolul 38c din aceeași lege prevede:

„Prin persoană supusă la plata impozitului în conformitate cu articolele 38d, 38e și 38h se înțelege și persoana impozabilă la care se referă articolul 2 alineatul (3) și articolul 17 alineatul 4 care are un sediu permanent în Republica Cehă [articolul 22 alineatul 2] sau care utilizează propriii lucrători pe teritoriul Republicii Ceha pentru o perioadă de mai mult de 183 de zile, cu excepția prestării de servicii în sensul articolului 22 alineatul 1 litera (c) [...] În cazurile prevăzute la a doua și la a treia teză ale articolului 6 alineatul 2, persoana impozabilă la care se referă articolul 2 alineatul 3 și articolul 17 alineatul (4) nu are calitatea de persoană supusă la plata impozitului.”

7 Potrivit dispozițiilor articolului 38h alineatul 1 din această lege:

„Persoana supusă la plata impozitului calculează suma care trebuie plătită în avans din impozitul pe venitul persoanelor fizice din salarii și din alte indemnizații (denumită în continuare «avans») prin raportare la baza de calcul a avansului.[...]”

Convenția pentru evitarea dublei impuneri

8 Articolul 14 alineatul 1 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale privind impozitul pe venit și impozitul pe capital, încheiată între Republica Cehă și Republica Slovacă (Comunicare din partea Ministerului Afacerilor Externe nr. 100/2003, publicată în *Recueil des conventions internationales*), prevede:

„Sumele, salariile și alte remunerații similare obținute de un rezident al unui stat contractant în schimbul activității sale profesionale sunt supuse impozitului, sub rezerva articolelor 15, 17 și 18, doar în statul respectiv, cu excepția cazului în care activitatea profesională este desfășurată în celălalt stat contractant. Într-un asemenea caz, o astfel de remunerație poate fi supusă impozitului în acest alt stat.”

9 Articolul 23 alineatele 1 și 3 din această convenție prevede:

„(1) Cetățenii unui stat contractant nu vor fi supuși în celălalt stat contractant unei impozitari sau unei obligații legate de aceasta, diferită sau mai împovătoare decât impozitarea ori obligația la care sunt sau pot fi supuși cetățenii celui alt stat aflați în aceeași situație, mai ales în ceea ce privește rezidența. Această prevedere, prin derogare de la prevederile articolului 1, se aplică și persoanelor care nu sunt rezidente ale unuia sau ale ambelor state contractante.

[...]

(3) Impunerea sediului permanent pe care o întreprindere a unui stat contractant îl are în celălalt stat contractant nu va fi stabilită în condiții mai puțin favorabile în celălalt stat decât impunerea stabilită întreprinderilor celui alt stat care desfășoară aceleași activități [...]”

Litigiile principale și întrebările preliminare

10 Cauzele principale privesc două întreprinderi cehă, Strojírny Prostějov și ACO Industries Tábor, care au recurs la serviciile unei agenții de muncă temporară cu sediul în Republica

Slovac?, dar care î?i desf??oar? activitatea în Republica Ceh? prin intermediul unei sucursale înscrise în Registrul comer?ului din Republica Ceh?. Aceste dou? întreprinderi, în calitate de utilizatoare, au beneficiat, pentru o perioad? determinat?, de for?a de munc? a unor lucr?tori angaja?i de agen?ia men?ionat?.

Cauza C?53/13

11 Prin decizia din 7 martie 2011, Finan?ní ú?ad v Prost?jov? (Direc?ia de Finan?e Prost?jov) a cerut Strojírny Prost?jov s? pl?teasc? la bugetul de stat re?inerea impozitului pe venit datorat de lucr?torii a c?ror for?? de munc? a utilizat?o. În opinia Finan?ní ú?ad v Prost?jov?, având în vedere c?, din perspectiva dreptului ceh, sucursala unei persoane juridice str?ine nu are capacitatea de a fi titular? de drepturi ?i obliga?ii, întreprinderea care presteaz? servicii trebuie considerat? ca fiind o agen?ie str?in?. În consecin??, beneficiarul ceh al mâinii de lucru ar fi obligat s? re?in? impozitul pe venitul lucr?torilor ?i s? îl pl?teasc? la bugetul de stat.

12 Calea de atac împotriva acestei decizii, introdus? de Strojírny Prost?jov la Finan?ní ?editelství v Ostrav? (Direc?ia de Finan?e din Ostrava), a fost respins? de aceasta prin decizia din 18 august 2011. Aceast? din urm? decizie face în prezent obiectul unui control la Krajský soud v Ostrav? (Curtea Regional? din Ostrava).

13 Aceasta consider? c? reglementarea ceh? instituie o discriminare între situa?ia unei întreprinderi cehe care beneficiaz? de serviciile unei agen?ii de munc? temporar? na?ional? ?i aceea a unei întreprinderi cehe care recurge la o agen?ie cu sediul în alt stat membru. Astfel, numai în al doilea caz întreprinderea ceh? are obliga?ia de a efectua re?inerea la surs? a impozitului pe venit al lucr?torilor a c?ror for?? de munc? o utilizeaz? în temeiul unui contract încheiat cu agen?ia de munc? temporar?, în timp ce, în primul caz, este atribuit? agen?iei de munc? temporar?, la care sunt angaja?i ace?ti lucr?tori, s? efectueze re?inerea respectiv?. Or, aceasta ar constitui o restric?ie privind libera prestare a serviciilor ?i libera circula?ie a lucr?torilor, dat fiind c? o astfel de obliga?ie ar determina sarcini, în special de ordin administrativ, doar pentru întreprinderile care aleg o agen?ie care nu are sediul în Republica Ceh?.

14 În aceste condi?ii, Krajský soud v Ostrav? a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Dispozi?iile articolelor 56 [TFUE] ?i 57 [TFUE] se opun unei reglement?ri na?ionale care, în cazul în care o întreprindere (prestatorul) care pune la dispozi?ia altei întreprinderi lucr?tori are sediul pe teritoriul altui stat membru, impune întreprinderii utilizatoare s? deduc? impozitul pe venit re?inut pentru remunera?iile pl?tite acestor lucr?tori ?i s? îl pl?teasc? la bugetul de stat, în timp ce, în cazul în care prestatorul are sediul pe teritoriul Republicii Cehe, aceast? obliga?ie revine prestatorului?”

Cauza C?80/13

15 Finan?ní ú?ad v Tábo?e (administra?ia fiscal? din Tábor) a efectuat un control fiscal la ACO Industries Tábor ?i a constatat c?, în anii 2007 ?i 2008, nu s?a prelevat niciun avans din impozitul pe venit al lucr?torilor pu?i la dispozi?ie de N?Partner, o agen?ie de munc? temporar? cu sediul în Republica Slovac?. Din aceast? cauz?, ea a somat ACO Industries Tábor s? pl?teasc? acest avans. Baza de impozitare re?inut? pentru calcularea pl??ii respective corespundea unei cote de 60 % din sumele facturate c?tre ACO Industries Tábor de sucursala ceh? a N?Partner.

16 ACO Industries Tábor a introdus la Finan?ní ?editelství v ?eských Bud?jovicích (Direc?ia de Finan?e din ?eské Bud?jovice) o cale de atac împotriva deciziei Finan?ní ú?ad v Tábo?e, care a fost respins? prin decizia din 13 mai 2011. ACO Industries Tábor a formulat apel împotriva acestei

din urm? decizii la Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (Curtea de Apel din ?eské Bud?jovice). Aceasta a respins apelul prin decizia din 31 ianuarie 2012, care a f?cut obiectul unui recurs în casa?ie în fa?a Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativ? Suprem?).

17 Nejvyšší správní soud consider? c? reglementarea ceh?, pe de o parte, poate descuraja o întreprindere, precum ACO Industries Tábor, s? beneficieze de serviciile oferite de o agen?ie de munc? temporar? cu sediul în alt stat membru decât Republica Ceh?, având în vedere c?, în acest caz, această reglementare nu numai c? impune obliga?ia re?inerii la surs?, ci prevede deopotriv?, în ceea ce prive?te întinderea impozit?rii, o baz? de impozitare forfetar? care nu ?ine seama de salariul efectiv primit de lucr?tori. Pe de alt? parte, reglementarea respectiv? ar avea drept consecin?? faptul c? ar fi mai pu?in avantajos pentru o agen?ie de munc? temporar? cu sediul în afara Republicii Cehe s? ofere servicii în acest stat membru în raport cu o agen?ie având sediul în Republica Ceh?. De asemenea, accesul pe pia?a muncii din Republica Ceh? prin intermediul agen?iilor de munc? temporar?, altele decât cele na?ionale, ar fi îngreunat. Pentru aceste motive, instan?a de trimitere se întreab? dac? reglementarea în discu?ie nu constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire sau privind libera prestare a serviciilor, ?i, cu titlu accesoriu, o restric?ie ?i în ceea ce prive?te libera circula?ie a lucr?torilor.

18 În plus, excluzând în acela?i timp posibilitatea ca această restric?ie s? se justifice prin motive de ordine public?, siguran?? public? sau s?n?tate public?, instan?a men?ionat? se întreab? dac? considera?ii ?inând de eficien?a controlului fiscal ar putea justifica această restric?ie, având în vedere c?, în spe??, prestatorul de servicii, ?i anume agen?ia de munc? temporar? slovac?, dispune de o sucursal?, cu sediul în Republica Ceh?, la care administra?ia fiscal? s?ar putea adresa pentru a solicita impozitul. Această sucursal? ar putea, astfel, s? asigure efectuarea re?inerii, dup? cum, de altfel, a procedat în cauza principal? sucursala ceh? a N?Partner.

19 În ceea ce prive?te stabilirea bazei de impozitare prin aplicarea unei cote forfetare de 60 % din suma facturat? de agen?ia de munc? temporar? slovac? întreprinderii utilizatoare, instan?a de trimitere consider?, în schimb, c? această fic?iune juridic? poate fi justificat? de un interes legat de eficien?a controlului fiscal. Astfel, această regul? ar avea drept scop s? descurajeze agen?iile de munc? temporar? str?ine de la facturarea sumei datorate de întreprinderile utilizatoare f?r? a face o distinc?ie între suma datorat? cu titlu de salariu al lucr?torilor – pentru care ar trebui efectuat? o re?inere – ?i cea datorat? cu titlu de comision pl?tit acestei agen?ii pentru serviciul furnizat. A?adar, această reglementare s?ar aplica numai în situa?ia în care factura emis? de agen?ia de munc? temporar? nerezident? nu ar indica valoarea comisionului de intermediere.

20 În aceste condi?ii, Nejvyšší správní soud a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolele 18 [TFUE], 45 [TFUE] 49 [TFUE] ?i 56 [TFUE] se opun unor dispozi?ii potrivit c?rora un angajator stabilit într?un stat membru este obligat s? re?in? un avans din impozitul pe venit al lucr?torilor (cet??eni ai unui alt stat membru) pu?i temporar la dispozi?ia sa de o agen?ie de munc? temporar? care are sediul în acest alt stat membru prin intermediul unei sucursale stabilite în primul stat membru?

2) Articolele 18 [TFUE], 45 [TFUE] 49 [TFUE] ?i 56 [TFUE] se opun unor dispozi?ii potrivit c?rora baza de calcul a impozitului pe venitul acestor lucr?tori se stabile?te în cot? forfetar? de cel pu?in 60 % din suma facturat? de agen?ia de munc? temporar? în cazurile în care comisionul de intermediere este inclus în suma facturat??

3) În cazul unui r?spuns afirmativ la prima sau la a doua întrebare, este posibil, într?o situa?ie precum cea în discu?ie în prezenta cauz?, s? se restrâng? libert??ile fundamentale men?ionate

pentru motive de ordine public?, siguran?? public? sau s?n?tate public? ori, eventual, pentru motive legate de eficien?a controlului fiscal?”

21 Prin Ordonan?a pre?edintelui Cur?ii din 20 martie 2013, cauzele C?53/13 ?i C?80/13 au fost conexate pentru buna desf??urare a procedurii scrise ?i orale, precum ?i în vederea pronun??rii hot?rârii.

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la întrebarea preliminar? în cauza C?53/13 ?i la prima ?i la a treia întrebare preliminar? în cauza C?80/13

22 Prin intermediul întreb?rii formulate în cauza C?53/13 ?i al primei ?i al celei de a treia întreb?ri adresate în cauza C?80/13, care trebuie analizate împreun?, instan?ele de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolele 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE sau 57 TFUE se opun unei reglement?ri, precum cea în discu?ie în litigiile principale, în temeiul c?reia societ??ile cu sediul într?un prim stat membru care recurg la serviciile unor lucr?tori angaja?i ?i deta?a?i de agen?ii de munc? temporar? cu sediul într?un al doilea stat membru, dar care î?i desf??oar? activitatea în primul stat membru men?ionat prin intermediul unei sucursale, sunt obligate s? re?in? la surs? ?i s? pl?teasc? primului stat un avans asupra impozitului pe venitul datorat de lucr?torii respectivi, în condi?iile în care această obliga?ie nu este prev?zut? pentru societ??ile cu sediul în primul stat care utilizeaz? serviciile unor agen?ii de munc? temporar? cu sediul în acela?i stat.

Observa?ii introductive

23 Pentru a r?spunde la aceste întreb?ri, trebuie amintit de la bun început c?, de?i este adev?rat c? în stadiul actual al dreptului Uniunii, materia impozitelor directe nu ?ine, ca atare, de domeniul de competen?? al Uniunii, nu este mai pu?in adev?rat c? statele membre trebuie s? î?i exercite competen?ele re?inute în acest domeniu cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea Hot?rârea FKP Konzertproduktionen, C?290/04, EU:C:2006:630, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?).

24 În plus, în ceea ce prive?te aspectul dac? o legisla?ie na?ional? se încadreaz? în sfera vreuneia dintre libert??ile de circula?ie prev?zute de tratate, dintr?o jurispruden?? consacrat? rezult? c? trebuie luat în considerare obiectul reglement?rii în cauz? (a se vedea în special Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, punctul 90, precum ?i Hot?rârea Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, punctele 31-33).

25 În spe??, reglementarea ceh? impune întreprinderilor cehe care doresc s? beneficieze de serviciile de intermediere ale unei agen?ii de munc? temporar? al c?rei sediu nu se afl? în Republica Ceh? o obliga?ie de re?inere la surs? a impozitului datorat de lucr?torii deta?a?i în favoarea lor de această agen?ie, în condi?iile în care aceea?i obliga?ie nu este prev?zut? pentru întreprinderile cehe care doresc s? beneficieze de serviciile de intermediere ale unei agen?ii de munc? temporar? cu sediul în Republica Ceh?.

26 Or, potrivit unei jurispruden?e constante, articolul 56 TFUE confer? drepturi nu numai prestatorului de servicii însu?i, ci ?i destinatarului respectivelor servicii (a se vedea în special Hot?rârea Luisi ?i Carbone, 286/82 ?i 26/83, EU:C:1984:35, punctul 10, Hot?rârea FKP Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punctul 32, precum ?i Hot?rârea X, C?498/10, EU:C:2012:635, punctul 23).

27 În consecință, legislația în discuție în litigiile principale se încadrează în sfera liberei prestări a serviciilor.

28 Desigur, astfel cum susține Comisia Europeană, o astfel de reglementare poate afecta de asemenea libertatea de stabilire a agențiilor de muncă temporară care doresc să furnizeze servicii în Republica Cehă, menținându-și totodată sediul în alt stat membru, cu atât mai mult cu cât, în speță, agențiile în discuție își desfășurau activitățile în Republica Cehă prin intermediul unei sucursale.

29 Același lucru este valabil în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor, având în vedere că reglementarea menționată privește modalitățile de percepere a impozitului pe venit care se impun întreprinderilor cehe la care acești lucrători au fost detașați în cadrul unui raport contractual cu agențiile la care sunt angajați, ceea ce poate afecta în mod indirect posibilitatea lucrătorilor de a-și exercita dreptul la liberă circulație.

30 Cu toate acestea, în pofida efectelor restrictive eventuale ale reglementării menționate asupra libertății de stabilire și a liberei circulații a lucrătorilor, astfel de efecte ar fi consecința ineluctabilă a unui eventual obstacol în calea liberei prestări a serviciilor care nu justifică, în orice caz, o analiză autonomă a legislației menționate din perspectiva articolelor 45 TFUE și 49 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, punctul 27, precum și Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, punctul 33).

31 În sfârșit, în aceste împrejurări, nu mai este necesar nici să se procedeze la o interpretare a articolului 18 TFUE.

32 Astfel, această dispoziție nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu conține norme speciale de interdicere a discriminării. Or, principiul nediscriminării a fost instituit, în domeniul liberei prestări a serviciilor, prin articolele 56 TFUE-62 TFUE (a se vedea prin analogie Hotărârea Attanasio Group, 384/08, EU:C:2010:133, punctul 37, precum și Hotărârea Schulz-Delzers și Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punctul 29).

33 Trebuie, așadar, ca legislația cehă în discuție în litigiile principale să fie analizată din perspectiva articolului 56 TFUE.

Cu privire la restricția privind libera prestare a serviciilor

34 Pentru a verifica dacă reglementarea în discuție în litigiile principale respectă libera prestare a serviciilor, trebuie amintit că, în conformitate cu jurisprudența Curții, articolul 56 TFUE impune eliminarea oricărei restricții privind această libertate fundamentală impuse în temeiul faptului că prestatorul este stabilit în alt stat membru decât cel în care se efectuează prestația (a se vedea Hotărârea Comisia/Germania, 205/84, EU:C:1986:463, punctul 25, Hotărârea Comisia/Italia, EU:C:1991:78, punctul 15, Hotărârea FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punctul 31, și Hotărârea X, EU:C:2012:635, punctul 21).

35 Constituie restricții în privința liberei prestări a serviciilor măsurile naționale care interzic, îngreunează sau fac mai puțin interesantă exercitarea acestei libertăți (Hotărârea X, EU:C:2012:635, punctul 22 și jurisprudența citată).

36 În plus, după cum s-a amintit la punctul 26 din prezenta hotărâre, articolul 56 TFUE conferă drepturi nu numai prestatorului de servicii însuși, ci și destinatarului respectivelor servicii.

37 Or, trebuie să se constate că, în speță, obligația de a efectua reținerea unui avans asupra

impozitului pe venit al lucrătorilor puși la dispozițiile de către agențiile de muncă temporară care nu au sediul în Republica Cehă și plata acestui avans către statul ceh se impune în mod inevitabil destinatarilor serviciilor furnizate de aceste agenții și implică o sarcină administrativă suplimentară care nu este cerută pentru destinatarii aceluși servicii furnizate de către un prestator rezident. Prin urmare, o astfel de obligație poate face serviciile transfrontaliere mai puțin interesante pentru acești destinatari decât serviciile furnizate de prestatorii de servicii rezidenți și poate descuraja respectivii destinatari să facă apel la prestatori de servicii rezidenți ai altor state membre. (a se vedea în acest sens Hotărârea FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punctul 33, Hotărârea Comisia/Belgia, C-433/04, EU:C:2006:702, punctele 30-32, și Hotărârea X, EU:C:2012:635, punctul 28).

38 Guvernul danez, bazându-se pe Hotărârea Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punctele 49-51), susține că situația agențiilor cu sediul în Republica Cehă este diferită în mod obiectiv de aceea a agențiilor cu sediul în afara acestui stat membru și că, în consecință, restricția privind libera prestare a serviciilor în discuție nu este discriminatorie.

39 În această privință, este însă suficient să se precizeze că beneficiarul serviciilor și prestatorul de servicii sunt două entități juridice diferite, fiecare cu propriile interese și putând fiecare invoca beneficiul liberei prestări a serviciilor atunci când se aduce atingere drepturilor sale (Hotărârea X, EU:C:2012:635, punctul 27).

40 În speță, diferența de tratament instituită prin reglementarea în discuție în litigiile principale afectează dreptul destinatarilor serviciilor de a alege în mod liber serviciile transfrontaliere. În plus, întrucât acești destinatari sunt rezidenți ai Republicii Cehe, situația celor care decid să apeleze la serviciile agențiilor rezidente este comparabilă cu cea a destinatarilor care preferă serviciile unei agenții nerezidente.

41 Rezultă că o legislație precum cea în discuție în litigiile principale constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor care este interzisă, în principiu, de articolul 56 TFUE.

42 Această concluzie nu poate fi pusă la îndoială de argumentul guvernului ceh potrivit căruia efectele legislației în discuție sunt neglijabile, având în vedere că, potrivit unei jurisprudențe constante, o restricție privind o libertate fundamentală este interzisă de tratat, chiar dacă este de mică întindere sau de importanță minoră (Hotărârea Comisia/Franța, C-34/98, EU:C:2000:84, punctul 49, și Hotărârea X, EU:C:2012:635, punctul 30).

Cu privire la justificarea unei restricții privind libera prestare a serviciilor

43 În ceea ce privește posibilitatea de a justifica o astfel de restricție, nici vreuna dintre părțile interesate care au depus observații la Curte și nici instanțele de trimitere nu consideră că această restricție poate fi justificată pentru motive de ordine public, siguranță publică sau sănătate publică.

44 Rezultă însă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că o reglementare națională care aparține unui domeniu care nu a făcut obiectul unei armonizări la nivelul Uniunii și care se aplică fără deosebire oricărei persoane sau întreprinderi care desfășoară o activitate pe teritoriul statului membru în cauză poate fi justificată, în pofida efectului restrictiv al acesteia asupra liberei prestări a serviciilor, în măsura în care corespunde unui motiv imperativ de interes general care nu este deja garantat de normele care le este supus prestatorul în statul membru în care este stabilit, este de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în special Hotărârea Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, punctul 15, și Hotărârea Comisia/Belgia, EU:C:2006:702, punctul 33).

45 Or, atât Nejvyšší správní soud, în cuprinsul cererii sale, cât și guvernul ceh, în ?edin??. au considerat, în esen??. c? legisla?ia ceh? în discu?ie în litigiile principale este justificat? din perspectiva necesit??ii de a garanta eficien?a recuper?rii impozitului pe venit. În aceast? privin??. acest guvern a sus?inut în special c? re?inerea la surs? constituie un mod foarte eficient de recuperare a impozitului deoarece permite administra?iei fiscale s? ia cuno?tin?? imediat de informa?iile pertinente care privesc persoana supus? la plata impozitului.

46 Trebuie ar?tat, în aceast? privin??. c? Curtea a admis deja c? necesitatea de a garanta eficien?a recuper?rii impozitului pe venit constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil s? justifice o restric?ie privind libera prestare a serviciilor (Hot?rârea FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punctul 35, et X, EU:C:2012:635, punctul 39).

47 În special, Curtea a precizat chiar c? procedura re?inerii la surs? și regimul de r?spundere care serve?te drept garan?ie pentru aceasta constituie un motiv legitim și adecvat pentru a asigura tratamentul fiscal al veniturilor unei persoane stabilite în afara statului de impozitare și pentru a evita situa?ia în care veniturile în cauz? nu ar fi impozitate nici în statul de re?edin??. nici în statul unde sunt furnizate serviciile (Hot?rârea FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punctul 36, și Hot?rârea X, EU:C:2012:635, punctul 39).

48 Totuși, aceast? solu?ie se întemeia, atât în Hot?rârea FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630), cât și în Hot?rârea X (EU:C:2012:635), pe împrejurarea c? prestatorii de servicii în cauz? furnizau servicii ocazionale în alt stat membru decât cel în care erau stabiliți și rămâneau în respectivul stat doar pentru o scurt? perioad? (a se vedea în special Hot?rârea X, EU:C:2012:635, punctul 42).

49 Dup? cum a ar?tat avocatul general la punctul 70 din concluzii, trebuie s? se constate c?, în spe??. nu se poate sus?ine c? agen?iile de munc? temporar? în discu?ie în litigiile principale furnizeaz? servicii în Republica Ceh? doar ocazional, având în vedere c? au ac?ionat prin intermediul unei sucursale înscrise în Registrul comer?ului din Republica Ceh?.

50 În aceste împrejur?ri, chiar dac?, dup? cum precizeaz? guvernul ceh, în dreptul ceh o sucursal? nu are personalitate juridic? și, a?adar, nu poate fi obligat? s? plăteasc? impozite potrivit dreptului ceh, nu este mai pu?in adev?rat c? o astfel de sucursal? asigur? o prezen?? fizic? a prestatorului de servicii pe teritoriul statului membru gazd? și asigur? îndeplinirea anumitor demersuri administrative pe seama agen?iei de munc? temporar? respective, cum ar fi semnarea contractelor.

51 În aceast? privin??. nu numai c? nu poate fi exclus ca autorit??ile fiscale cehe s? recupereze impozitul datorat de la aceast? sucursal? și ca, prin urmare, aceasta s? efectueze re?inerea la surs?, ci, în plus, rezultat? de asemenea din elementele dosarului în cauza C-80/13 c?, în spe??. avansurile prelevate asupra salariilor angaja?ilor respectivi au fost plătite efectiv de sucursala agen?iei de munc? temporar? slovace.

52 Mai mult, a impune destinatarilor reziden?i ai serviciilor, mai curând decât sucursalei cehe a agen?iilor rezidente ale altor state, sarcina administrativ? legat? de re?inerea impozitului pe venit datorat de lucr?torii deta?a?i nu apare ca fiind mai simpl? sau mai eficient? nici din punctul de vedere al prestatorilor de servicii și nici din punctul de vedere al administra?iei cehe. Astfel, având în vedere c? sucursala agen?iei de munc? temporar? la care sunt angaja?i lucr?torii dispune cu mai mult? u?urin?? de informa?iile necesare privind veniturile acestor lucr?tori, sarcina administrativ? legat? de opera?iunea de re?inere ar fi mai pu?in împov?r?toare pentru aceast? sucursal? decât pentru destinatarul serviciilor.

53 În consecință, în aceste împrejurări, legislația națională în discuție în litigiile principale nu este de natură să garanteze eficiența recuperării impozitului pe venit.

54 Odvolací finanční úřední orgán přidává k této legislativě může být odůvodněno potřebou prevence podvodu a daňové úniky. Navíc, vzhledem k tomu, že mechanismy spolupráce administrativní v daňové věci nejsou dostatečně efektivní pro prevenci případných případů daňové úniky. Takto, praktická činnost daňových orgánů by měla dokázat existenci a početných případů podvodu a daňové úniky v souvislosti s interními služebními vztahy.

55 Desigur, Curtea a statuat, în mai multe rânduri, că combaterea evaziunii fiscale și eficiența controalelor fiscale pot fi invocate pentru a justifica restricții privind exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat (a se vedea Hotărârea Baxter și alții, C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 18, precum și Hotărârea Comisia/Belgia, EU:C:2006:702, punctul 35).

56 Curtea a precizat însă totodată că o prezumție generală de evaziune sau de fraudă fiscală întemeiată pe împrejurarea că un prestator de servicii are sediul în alt stat membru nu poate fi suficientă pentru a justifica o măsură fiscală care aduce atingere obiectivelor tratatului (a se vedea în acest sens Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, punctul 61, Hotărârea Comisia/Belgia, EU:C:2006:702, punctul 35, și Hotărârea Comisia/Spania, C-153/08, EU:C:2009:618, punctul 39).

57 Or, pe de o parte, afirmațiile Republicii Ceha privind existența a numeroase cazuri de fraudă și de evaziune fiscală cu ocazia subcontractării internaționale de forță de muncă au rămas foarte vagi, îndeosebi în ceea ce privește situația specifică a agențiilor de muncă temporară cu sediul în alte state membre și care dispun de o sucursală înregistrată în Republica Cehă.

58 Pe de altă parte, împrejurarea că sucursala în discuție în cauza C-80/13 s-a ocupat de operațiunile administrative în vederea efectuării și a plății reinerii în discuție în litigiile principale poate da naștere la îndoieli în legătură cu temeinicia unei astfel de prezumții generale.

59 În aceste condiții, aplicarea reinerii în discuție în litigiile principale nu poate fi justificată ca fiind necesară pentru prevenirea cazurilor de fraudă și de evaziune fiscală.

60 Ținând seama de cele expuse anterior, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată în cauza C-53/13 și la prima și la a treia întrebare adresate în cauza C-80/13 că articolul 56 TFUE se opune unei reglementări precum cea în discuție în litigiile principale, în temeiul căreia societățile cu sediul într-un prim stat membru care recurg la serviciile unor lucrători angajați și detașați de agenții de muncă temporară cu sediul într-un al doilea stat membru, dar care își desfășoară activitatea în primul stat membru menționat prin intermediul unei sucursale, sunt obligate să rețină la sursă și să plătească primului stat un avans asupra impozitului pe venitul datorat de lucrătorii respectivi, în timp ce această obligație nu este prevăzută pentru societățile cu sediul în primul stat care utilizează serviciile unor agenții de muncă temporară cu sediul în același stat.

Cu privire la a doua întrebare în cauza C-80/13

61 Prin intermediul celei de a doua întrebări formulate în cauza C-80/13, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 56 TFUE se opune unei reglementări precum cea în discuție în litigiile principale, în temeiul căreia, atunci când suma facturată de agenția de muncă temporară rezidentă în alt stat membru cuprinde atât salariul lucrătorilor detașați, cât și comisionul de intermediere, baza de calcul a avansului respectiv se stabilește în cotă forfetară de

cel puțin 60 % din această sumă, fără ca persoana supusă la plata impozitului să aibă posibilitatea de a demonstra că salariul primit în mod efectiv de lucrători este mai mic decât 60 % din suma respectivă.

62 Trebuie să se constate că, având în vedere că modalitățile de calcul al reinerii în discuție sunt strâns legate de obligația de a efectua această reținere și, astfel cum rezultă din decizia de trimitere în cauza C-80/13, nu este posibilă aplicarea decât atunci când îi revine destinatarului serviciilor în discuție sarcina de a efectua reținerea menționată, ținând seama de răspunsul dat la întrebarea formulată în cauza C-53/13 și la prima și la a treia întrebare formulate în cauza C-80/13, nu este necesar să se răspundă la această întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

63 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 56 TFUE se opune unei reglementări precum cea în discuție în litigiile principale, în temeiul căreia societățile cu sediul într-un prim stat membru care recurg la serviciile unor lucrători angajați și detașați de agenții de muncă temporară cu sediul într-un al doilea stat membru, dar care își desfășoară activitatea în primul stat membru menționat prin intermediul unei sucursale, sunt obligate să rețină la sursă și să plătească primului stat un avans asupra impozitului pe venitul datorat de lucrătorii respectivi, în timp ce această obligație nu este prevăzută pentru societățile cu sediul în primul stat care utilizează serviciile unor agenții de muncă temporară cu sediul în același stat.

Semnături

* Limba de procedură: ceha.