A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2014. június 19.(*)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Munkaerő-kölcsönző ügynökség – Munkavállalók valamely másik tagállamban letelepedett ügynökség általi kiküldése – Korlátozás – Munkavállalókat kölcsönvevő vállalkozás – E munkavállalók jövedelemadójának levonása – Kötelezettség – Az állami költségvetésbe való befizetés – Kötelezettség – Belföldi ügynökség által kiküldött munkavállalók esete – Az ilyen kötelezettségek hiánya”

A C-53/13. és C-80/13. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyet a Krajský soud v Ostravě (Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2013. január 30-án érkezett, 2013. január 16-i, valamint a Nejvyšší správní soud (Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2013. február 15-én érkezett, 2013. január 17-i határozatával terjesztett elő az előttük

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

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

és

az **Odvolací finanční ředitelství**

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök (előadó), A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. december 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az ACO Industries Tábor s.r.o. képviseletében D. Hejzlar advokát,

– az Odvolací finanční ředitelství képviseletében E. Nedorostková advokátka,

– a Cseh Köztársaság képviseletében M. Smolek, T. Müller és J. Vláčil, meghatalmazotti minőségben,

– a Dán Királyság képviseletében M. Søndahl és V. Pasternak Jørgensen, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels, valamint M. Šimerdová és Z. Malůšková, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2014. február 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az EUMSZ 18. cikk az EUMSZ 45. cikk, az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 56. cikk értelmezésére irányulnak.

2 E kérelmeket a Strojírny Prostějov a.s. (a továbbiakban: Strojírny Prostějov) illetve az ACO Industries Tábor s.r.o. (a továbbiakban: ACO Industries Tábor), valamint az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság) között e két vállalkozás adójogi kezelése tárgyában folyamatban lévő két jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A cseh jog

3 A jövedelemadóról szóló 586/1992. sz. módosított törvény szerint:

„(1) A természetes személyek jövedelemadójának alanya természetes személy (a továbbiakban: adózó).

(2) A Cseh Köztársaságban lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező adózók adót fizetnek mind a Cseh Köztársaságból, mind a külföldi forrásokból származó jövedelem után.

(3) A (2) bekezdésben nem hivatkozott, vagy a nemzetközi megállapodásokban ilyenként említett adózók csak a Cseh Köztársaságból származó jövedelem után fizetnek adót (22. cikk). [...]

(4) A Cseh Köztársaságban szokásos tartózkodási hellyel rendelkező adózók azok a személyek, akik egy naptári évben legalább 183 napot töltenek itt folyamatosan vagy megszakításokkal; e 183 napos időtartamba beleszámít tartózkodásuk minden napja, illetve annak bármely része. E törvény alkalmazásában a Cseh Köztársaságban található lakóhely azt a helyet jelenti, ahol az adózó olyan körülmények között rendelkezik állandó lakóhellyel, amelyekből arra lehet következtetni, hogy szándékában áll tartósan azon a helyen tartózkodni.”

4 E törvény 6. §-ának (2) bekezdése előírja:

„A jövedelemszerző tevékenységből és a munkakörrel összefüggő juttatásokból jövedelemben részesülő adózó a továbbiakban »munkavállaló«, a jövedelem fizetésére kötelezett személy pedig »munkáltató«. Munkáltató továbbá a 2. cikk (2) bekezdésében vagy a 17. cikk (3) bekezdésében hivatkozott adózó is, amennyiben a munkavállalók az ő utasításai alapján végeznek munkát, abban az esetben is, ha az e munkáért járó jövedelmet szerződés alapján egy külföldön letelepedett vagy ott lakóhellyel rendelkező személy közreműködésével fizetik

ki. A törvény egyéb rendelkezései alkalmazásában az így fizetett jövedelem a 2. cikk (2) bekezdésében vagy a 17. cikk (3) bekezdésében hivatkozott adózó által kifizetett jövedelemnek minősül. Amennyiben a munkáltató által a külföldön letelepedett vagy ott lakóhellyel rendelkező személy részére kifizetett jövedelem közvetítési díjat is tartalmaz, a teljes kifizetett összeg legalább 60%-a munkavállaló jövedelmének tekintendő.”

5 Az említett törvény 22. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövege a következő:

„A 2. cikk (3) bekezdésében és a 17. cikk (4) bekezdésében hivatkozott adózó tekintetében a Cseh Köztársaság területén végzett jövedelemszerző tevékenységből (foglalkoztatás) származó jövedelem […] csehországi forrásokból származó jövedelemnek tekintendő [...]”

6 Ugyanezen törvény 38c. cikke a következőt írja elő:

„A 38d., 38e. és 38h. cikk szerinti adólevonásra kötelezett személy minden olyan, a 2. cikk (3) bekezdésében és a 17. cikk (4) bekezdésében hivatkozott adózót is jelent, aki a Cseh Köztársaságban rendelkezik állandó telephellyel (a 22. cikk (2) bekezdése), vagy munkavállalóit több mint 183 napig itt foglalkoztatja, kivéve a 22. cikk (1) bekezdésének c) pontja szerinti szolgáltatásnyújtást […]. A 6. cikk (2) bekezdésének második és harmadik mondatában hivatkozott esetben a 2. cikk (3) bekezdésében és a 17. cikk (4) bekezdésében hivatkozott adózó nem tekintendő adólevonásra kötelezettnek.”

7 E törvény 38h. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Az adólevonásra kötelezett az adóelőleg számításának alapjául szolgáló összeg figyelembevételével kiszámolja a természetes személyek jövedelemszerző tevékenységből és járandóságokból származó jövedelme után fizetendő adóelőleg összegét (a továbbiakban: »adóelőleg«). [...]”

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

8 A Cseh Köztársaság és a Szlovák Köztársaság között létrejött, a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló egyezmény (a Külügyminisztérium 100/2003. sz. közleménye, közzétéve a Nemzetközi egyezmények tárában) 14. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A 15., 17. és 18. cikk tekintetében a fizetések, bérek és más hasonló díjazások, amelyeket az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy munkaviszonyára tekintettel kap, csak ebben az államban adóztathatók, kivéve ha a munkát a másik Szerződő Államban végzik. Amennyiben a munkát ott végzik, úgy az e munkavégzésért kapott díjazás megadóztatható e másik államban.”

9 Ezen egyezmény 23. cikkének (1) bekezdése előírja:

„(1) Az egyik Szerződő Állam állampolgárai nem vethetők a másik Szerződő Államban olyan adóztatás, vagy azzal összefüggő kötelezettség alá, amely más vagy terhesebb, mint azon adóztatás vagy azzal összefüggő kötelezettség, amelynek e másik állam állampolgárai azonos körülmények között – különös tekintettel az illetőségre – alá vannak vagy alá lehetnek vetve. E rendelkezések, tekintet nélkül az 1. cikk rendelkezéseire, azokra a személyekre is alkalmazandók, akik nem belföldi illetőségűek az egyik vagy mindkét Szerződő Államban.

[...]

(3) Az egyik Szerződő Állam vállalkozásának a másik Szerződő Államban lévő telephelyét ebben a másik államban nem lehet kedvezőtlenebb adóztatás alá vetni, mint e másik állam azonos tevékenységet folytató vállalkozásait. [...]”

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 Az alapügyek két cseh vállalkozásra, a Strojírny Prostějovra és az ACO Industries Táborra vonatkoznak, amelyek a Szlovák Köztársaságban székhellyel rendelkező, de a Cseh Köztársaságban a Cseh Köztársaság cégnyilvántartásába bejegyzett fióktelepen keresztül gazdasági tevékenységet végző munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásait vették igénybe. E két vállalkozás kölcsönvevőként határozott időre vette igénybe az említett ügynökség által foglalkoztatott munkavállalókat.

A C-53/13. sz. ügy

11 A Finanční úřad v Prostějově (prostějovi adóhivatal) 2011. március 7-i határozatával a Strojírny Prostějovot az általa igénybe vett munkavállalókat terhelő jövedelemadó levonására és az állami költségvetésbe való befizetésére kötelezte. Az adóhivatal szerint, mivel a cseh jog értelmében a külföldi jogi személy fióktelepe nem rendelkezik jogokkal és kötelezettségekkel, a szolgáltatást nyújtó vállalkozást külföldi ügynökségnek kellett tekinteni. Következésképpen a munkaerő cseh igénybevevője köteles a munkavállalók jövedelemadójának levonására és az állami költségvetésbe való befizetésére.

12 A Strojírny Prostějov által a Finanční ředitelství v Ostravě-hez (ostravai adóigazgatóság) benyújtott fellebbezést ez utóbbi 2011. augusztus 18-i határozatával elutasította. Ez utóbbi határozat képezi a Krajský soud v Ostravě (ostravai regionális bíróság) előtt folyó jelen felülvizsgálati eljárás tárgyát.

13 E bíróság úgy véli, hogy a cseh szabályozás a belföldi munkaerő-kölcsönző ügynökség szolgáltatásait igénybe vevő cseh vállalkozás helyzete és a más tagállamban letelepedett ügynökséget igénybe vevő cseh vállalkozás helyzete között hátrányos megkülönböztetést vezet be. A cseh vállalkozásoknak ugyanis csak a második esetben kell azon munkavállalók jövedelemadóját levonniuk, akiket a munkaerő-kölcsönző ügynökséggel kötött szerződés alapján igénybe vesznek, míg az első esetben az e munkavállalókat foglalkoztató munkaerő-kölcsönző ügynökségnek kell teljesítenie az említett adólevonást. Márpedig e bíróság szerint ez korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát és a munkavállalók szabad mozgását, mivel az ilyen kötelezettség különösen adminisztratív jellegű terhekkel jár, amely csak azon vállalkozásokat terheli, amelyek a Cseh Köztársaságon kívül letelepedett ügynökségeket választanak.

14 E körülmények között a Krajský soud v Ostravě felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Az EUMSZ 56. cikk és az EUMSZ 57. cikk kizárja-e olyan nemzeti jogszabály alkalmazását, amely abban az esetben, ha a más vállalkozás számára munkavállalókat kölcsönző vállalkozás (a továbbiakban: kölcsönző) székhelye egy másik tagállamban van, azt a kötelezettséget írja elő a munkavállalókat igénybe vevő vállalkozás számára, hogy e munkavállalók vonatkozásában vonja le a jövedelemadót, és fizesse be az állami

költségvetésbe, míg ha a kölcsönző székhelye a Cseh Köztársaságban van, akkor e kötelezettség a kölcsönzőt terheli?”

A C-80/13. sz. ügy

15 A Finanční úřad v Táboře (tábori adóhivatal) adóellenőrzést végzett az ACO Industries Tábornál, és megállapította, hogy a 2007. és 2008. év során a Szlovák Köztársaságban letelepedett N-Partner munkaerő-kölcsönző ügynökség által rendelkezésre bocsátott munkavállalók tekintetében semmilyen adóelőleg nem került levonásra. Az adóhivatal ezen okra tekintettel az ACO Industries Tábort ezen adóelőleg befizetésére kötelezte. Az említett adóelőleg összegének alapjaként az N-Partner cseh fióktelepén keresztül az ACO Industries Tábornak kiszámlázott összeg 60%-ának megfelelő összeget alkalmazott.

16 Az ACO Industries Tábor a Finanční úřad v Táboře határozatával szemben fellebbezést nyújtott be a Finanční ředitelství v Českých Budějovicéhez (české budějovicei adóigazgatóság), amely a fellebbezést 2011. május 13-i határozatával elutasította. Az ACO Industries Tábor ez utóbbi határozatot keresettel támadta meg a Krajský soud v Českých Budějovicích (regionális bíróság České Budějovice) előtt. E bíróság e keresetet 2012. január 31-i határozatával utasította el, amelynek felülvizsgálatát kérték a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt.

17 A Nejvyšší správní soud úgy véli, hogy a cseh szabályozás egyrészt visszatarthatja az olyan vállalkozást, mint az ACO Industries Tábor, a Cseh Köztársaságtól eltérő tagállamban letelepedett munkaerő-kölcsönző ügynökség szolgáltatásainak igénybevételétől, mivel ebben az esetben e szabályozás nem csupán adólevonási kötelezettséget ír elő, de az adófizetés mértéke tekintetében átalány-adóalapot is meghatároz, amely figyelmen kívül hagyja a munkavállalók által ténylegesen megkapott munkabért. Másrészt úgy véli, hogy az említett szabályozás következménye az, hogy a Cseh Köztársaságon kívül letelepedett munkaerő-kölcsönző ügynökség számára a Cseh Köztársaságban letelepedett ügynökségekhez képest kevésbé vonzó az e tagállamban való szolgáltatásnyújtás. Hasonlóképpen megnehezül a Cseh Köztársaság munkaerőpiacára a nem belföldi munkaerő-kölcsönző ügynökségek közvetítésével történő belépés. E bíróság ezért szeretné megtudni, hogy a kérdéses szabályozás korlátozza-e a letelepedés szabadságát vagy a szolgáltatásnyújtás szabadságát, másodlagosan pedig a munkavállalók szabad mozgását is.

18 Egyébként az említett bíróság – kizárva azt, hogy az ilyen korlátozást a közrend, a közbiztonság vagy a közegészség igazolhatná – azt kívánja megtudni, hogy az adóellenőrzés hatékonysága igazolhatja-e ezt a korlátozást, tekintve hogy a jelen esetben a szolgáltató, vagyis a szlovák munkaerő-kölcsönző ügynökség a Cseh Köztársaságban letelepedett fióktelepével rendelkezik, amelyhez az adóhivatal az adó követelése érdekében fordulhat. E fióktelep teljesítheti ugyanis az adólevonást, ahogy például azt az alapügyben az N-Partner cseh fióktelepe is tette.

19 Az adóalapnak a szlovák munkaerő-kölcsönző ügynökség által a munkavállalókat igénybe vevő vállalkozás részére kiszámlázott összeg 60%-ában való átalányjellegű meghatározását illetően a kérdést előterjesztő bíróság ezzel szemben úgy véli, hogy ez a jogi fikció igazolható az adóellenőrzés hatékonyságára irányuló érdekkel. Ennek a rendelkezésnek az a célja ugyanis, hogy a külföldi munkaerő-kölcsönző ügynökségeket megakadályozza abban, hogy a munkavállalókat igénybe vevő vállalkozások által fizetendő összegeket anélkül számlázzák ki, hogy megkülönböztetnék ezen összegnek a munkavállalók munkabérének

címén járó részét – amelyre tekintettel adót kell levonni – az ezen ügynökség szolgáltatásának díja jogcímén járó résztől. Így e szabályozás csak arra a helyzetre alkalmazandó, amelyben a külföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökség nem tünteti fel a közvetítési díjat.

20 E körülmények között a Nejvyšší správní soud felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethetetlenek-e az [EUMSZ 18. cikkel], [az EUMSZ] 45., [az EUMSZ 49. cikkel] és [az EUMSZ 56. cikkel] az olyan rendelkezések, amelyek értelmében az egyik tagállamban letelepedett munkáltatónak adóelőleget kell fizetnie azon kölcsönzött munkavállalók (másik tagállam állampolgárai) jövedelme után, akiket egy másik tagállamban bejegyzett munkaerő kölcsönző az első tagállamban létrehozott fióktelepén keresztül kölcsönzött a munkáltatónak?

2) Összeegyeztethetetlenek-e az [EUMSZ 18. cikkel], [az EUMSZ 45. cikkel], [az EUMSZ 49.cikkel] és [az EUMSZ 56. cikkel] az olyan rendelkezések, amelyek értelmében abban az esetben, ha a kiszámlázott összeg közvetítési díjat tartalmaz, akkor az ilyen munkavállalók adóalapját átalány jelleggel a munkaerő kölcsönző által kiszámlázott összeg legalább 60%-ában határozzák meg?

3) Amennyiben az első vagy második kérdésre igenlő válasz adandó, a szóban forgó ügyhöz hasonló esetben korlátozhatók-e a hivatkozott alapvető szabadságok a közrend, közbiztonság vagy közegészség által indokolt okokból, vagy az adóellenőrzés hatékonysága érdekében?”

21 A Bíróság elnöke 2013. március 20-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C-53/13. és a C-80/13. sz. ügyeket.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A C-53/13. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről és a C-80/13. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és harmadik kérdésről

22 A C-53/13. sz. ügyben feltett kérdéssel és a C-80/13. sz. ügyben feltett első és harmadik kérdéssel, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdéseket előterjesztő bíróságok lényegében arra keresnek választ, hogy az EUMSZ 18. cikkel, az EUMSZ 45. cikkel, az EUMSZ 49. cikkel, az EUMSZ 56. cikkel vagy az EUMSZ 57. cikkel ellentétes-e az olyan szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, amelynek értelmében az egyik tagállamban letelepedett társaságok, amelyek egy másik tagállamban letelepedett, de az első tagállamban létrehozott fióktelepén keresztül működő munkaerő-kölcsönző ügynökség által foglalkoztatott és kiküldött munkavállalókat vesznek igénybe, kötelesek az említett munkavállalókat terhelő jövedelemadó tekintetében adóelőleget levonni és befizetni az első államnak, míg ugyanez a kötelezettség nem terheli az első államban letelepedett olyan társaságokat, amelyek az ugyanebben a tagállamban letelepedett munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásait veszik igénybe.

Előzetes észrevételek

23 Az e kérdésekre való válaszadás céljából rögtön emlékeztetni kell arra, hogy bár az uniós jog jelenlegi állapotában a közvetlen adók kérdése e minőségében nem tartozik az Unió hatáskörébe, a tagállamok hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd: FKP Scorpio Konzertproduktionen-ítélet, C-290/04, EU:C:2006:630, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Ezenfelül azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy valamely nemzeti jogszabály a Szerződések által előírt egyik vagy a másik mozgásszabadság körébe tartozik-e, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az érintett jogszabály célját kell figyelembe venni (lásd különösen: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 90. pont, valamint a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 31–33. pont).

25 A jelen esetben a cseh szabályozás az olyan cseh vállalkozások számára, amelyek a Cseh Köztársaságon kívül letelepedetett munkaerő-kölcsönző ügynökség közvetítési szolgáltatásait kívánják igénybe venni, azt a kötelezettséget írja elő, hogy az ezen ügynökség által rendelkezésükre bocsátott munkavállalókat terhelő jövedelemadót vonják le, míg ugyanez a kötelezettség nem terheli azon cseh vállalkozásokat, amelyek a Cseh Köztársaságban letelepedett munkaerő-kölcsönző ügynökség közvetítési szolgáltatásait kívánják igénybe venni.

26 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 56. cikk nemcsak magának a szolgáltatónak, hanem az említett szolgáltatásokat igénybe vevőnek is biztosít jogokat (lásd különösen: Luisi és Carbone ítélet, 286/82 és 26/83, EU:C:1984:35, 10. pont; FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, EU:C:2006:630, 32. pont, valamint X-ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 23. pont).

27 Következésképpen az alapügybeli jogszabály a szolgáltatásnyújtás szabadságának körébe tartozik.

28 Kétségtelen, hogy az ilyen szabályozás – ahogy az Európai Bizottság állítja – befolyásolhatja azon munkaerő-kölcsönző ügynökségek letelepedési szabadságát is, amelyek úgy kívánnak szolgáltatást nyújtani a Cseh Köztársaságban, hogy székhelyüket egy másik tagállamban tartják fenn, annál is inkább, mivel a jelen esetben a kérdéses ügynökségek a Cseh Köztársaságban tevékenységüket fióktelepen keresztül végezték.

29 Ugyanez a helyzet a munkavállalók szabad mozgását illetően is, tekintve hogy az említett szabályozás a jövedelemadó beszedésének módjára vonatkozik, amely azon cseh vállalkozásokat kötelezi, amelyekhez e munkavállalókat az őket foglalkoztató ügynökséggel kötött szerződéses viszony keretében kiküldték, és amely közvetetten befolyásolhatja az ő mozgásszabadságuk gyakorlásának lehetőségét.

30 Ugyanakkor, annak ellenére, hogy az említett szabályozás esetleg korlátozó hatást gyakorol a letelepedés szabadságára és a munkavállalók szabad mozgására, az ilyen hatás a szolgáltatásnyújtás szabadsága esetleges korlátozásának lenne az elkerülhetetlen következménye, és e hatás semmiképpen nem indokolja az említett jogszabály külön vizsgálatát az EUMSZ 45. cikk és az EUMSZ 49. cikk alapján (lásd ebben az értelemben: Omega-ítélet, C-36/02, EU:C:2004:614, 27. pont, valamint Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, EU:C:2006:544, 33. pont).

31 Végül e körülmények között az EUMSZ 18. cikket sem kell értelmezni.

32 Ugyanis e rendelkezés csak az uniós jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre az EUM-Szerződés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt. Márpedig a szolgáltatásnyújtás szabadságával összefüggésben az EUMSZ 56–62. cikk rögzíti a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét (lásd analógia útján: Attanasio Group ítélet, C-384/08, EU:C:2010:133, 37. pont, valamint Schulz-Delzers és Schulz ítélet, C-240/10, EU:C:2011:591, 29. pont).

33 Az alapügyben szóban forgó cseh jogszabályt ennélfogva az EUMSZ 56. cikk fényében kell vizsgálni.

A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozásáról

34 Annak vizsgálata érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás tiszteletben tartja-e a szabad szolgáltatásnyújtást, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében az EUMSZ 56. cikk megköveteli ezen alapvető szabadságot érintő minden olyan korlátozás megszüntetését, amely azon alapul, hogy a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatásnyújtás helyétől eltérő tagállamban telepedett le (lásd: Bizottság kontra Németország ítélet, 205/84, EU:C:1986:463, 25. pont; Bizottság kontra Olaszország ítélet, EU:C:1991:78, 15. pont; FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, EU:C:2006:630, 31. pont és X-ítélet, EU:C:2012:635, 21. pont).

35 A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítják meg azon nemzeti intézkedések, amelyek e szabadság gyakorlását tiltják, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik (X-ítélet, EU:C:2012:635, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ezenfelül, amint arra a jelen ítélet 26. pontja is emlékeztet, az EUMSZ 56. cikk nemcsak magának a szolgáltatónak, hanem az említett szolgáltatásokat igénybe vevőnek is biztosít jogokat.

37 Márpedig meg kell állapítani, hogy jelen esetben a Cseh Köztársaságon kívül letelepedett munkaerő-kölcsönző ügynökségek által rendelkezésre bocsátott munkavállalók jövedelme után történő adóelőleg-levonásra, valamint ezen előlegnek a cseh állam részére történő befizetésére vonatkozó kötelezettség elkerülhetetlenül az ezen ügynökségek által nyújtott szolgáltatások igénybevevőit érinti, és további adminisztratív terheket von maga után, amelyeket a belföldi illetőségű szolgáltató által nyújtott szolgáltatások igénybevevőinek nem kell viselniük. Következésképpen egy ilyen kötelezettség alkalmas arra, hogy a szolgáltatások ezen igénybevevői számára a határokon átnyúló szolgáltatásokat kevésbé vonzóvá tegye a belföldi illetőségű szolgáltatók szolgáltatásaihoz képest, és következésképpen visszatartsa a szolgáltatások említett igénybevevőit a más tagállami illetőségű szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevételétől (lásd ebben az értelemben: FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, EU:C:2006:630, 33. pont; Bizottság kontra Belgium ítélet, C-433/04, EU:C:2006:702, 30–32. pont és X-ítélet, EU:C:2012:635, 28. pont).

38 A dán kormány a Truck Center ítéletre (C-282/07, EU:C:2008:762, 49–51. pont) támaszkodva úgy érvel, hogy a Cseh Köztársaságban letelepedett ügynökségek helyzete objektíven különbözik az e tagállamon kívül letelepedett ügynökségekétől, és ebből következően a szolgáltatásnyújtás szabadságának szóban forgó korlátozása nem valósít meg hátrányos megkülönböztetést.

39 E tekintetben azonban elegendő kiemelni azt, hogy a szolgáltató és a szolgáltatás igénybevevője két, egyéni érdekekkel rendelkező külön jogalany, amelyek jogaik megsértése esetén maguk tudnak hivatkozni a szabad szolgáltatásnyújtás jogára (X-ítélet, EU:C:2012:635, 27. pont).

40 A jelen esetben az alapügybeli szabályozás által teremtett eltérő bánásmód a szolgáltatások igénybevevőinek a határon átnyúló szolgáltatások szabad választásához való jogát érinti. Ráadásul, amennyiben a szolgáltatások ezen igénybevevője belföldi illetőségű a Cseh Köztársaságban, azok, akik belföldi illetőségű ügynökségek szolgáltatásainak igénybevétele mellett döntenek, hasonló helyzetben vannak, mint azok, akik külföldi illetőségű ügynökség szolgáltatásait részesítik előnyben.

41 Ebből az következik, hogy az olyan szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, a szolgáltatásnyújtás szabadságának – főszabály szerint – az EUMSZ 56. cikkben tiltott korlátozását valósítja meg.

42 E következtetést nem kérdőjelezheti meg a cseh kormány azon érvelése sem, amely szerint a kérdéses jogszabály hatása elhanyagolható, mivel az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Szerződés bármely alapvető szabadságnak még a kis terjedelmű és csekély jelentőségű korlátozását is tiltja (Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-34/98, EU:C:2000:84, 49. pont és X-ítélet, EU:C:2012:635, 30. pont).

A szolgáltatásnyújtási szabadság korlátozásának igazolásáról

43 Az ilyen korlátozás igazolására vonatkozó lehetőségeket illetően sem a Bírósághoz észrevételt benyújtó egyik érdekelt, sem a kérdést előterjesztő bíróságok nem vélik úgy, hogy e korlátozást közrendi, közbiztonsági vagy közegészségi okok igazolhatnák.

44 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik azonban, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságát korlátozó hatása ellenére is igazolható az a nemzeti szabályozás, amely uniós szintű harmonizáció tárgyát nem képező területre vonatkozik, és amely megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden, az érintett tagállam területén tevékenységet végző személy vagy vállalkozás tekintetében, feltéve hogy olyan nyomós közérdeket szolgál, amelyet még nem védenek a szolgáltatóra a székhelye szerinti tagállamban vonatkozó szabályok, valamint alkalmas az általa követett cél elérésének biztosítására, és nem haladja meg az annak céljai eléréséhez szükséges mértéket (lásd különösen: Säger-ítélet, C-76/90, EU:C:1991:331, 15. pont és Bizottság kontra Belgium ítélet, EU:C:2006:702, 33. pont).

45 Márpedig a Nejvyšší správní soud az általa előterjesztett kérdésben, valamint a tárgyalás során a cseh kormány is lényegében úgy vélte, hogy az alapügybeli cseh jogszabályt annak szükségessége igazolja, hogy biztosítani kell a jövedelemadó beszedésének hatékonyságát. E tekintetben e kormány többek között úgy érvel, hogy az adólevonás az adóbeszedés nagyon hatékony módja, mivel lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy késedelem nélkül tudomást szerezzen az adólevonásra kötelezettet érintő releváns információkról.

46 E tekintetben ki kell emelni, hogy a Bíróság korábban már elfogadta, hogy a jövedelemadó beszedése hatékonyságának biztosítása közérdeken alapuló nyomós oknak minősülhet, amely alkalmas a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának igazolására

(FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, EU:C:2006:630, 35. pont és X-ítélet, EU:C:2012:635, 39. pont).

47 A Bíróság különösen arra is rámutatott, hogy az adólevonási eljárás jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államon kívül letelepedett személy jövedelme adójogi kezelésének biztosítására, és annak elkerülésére, hogy a szóban forgó jövedelem adóztatása úgy az illetőség, mint a szolgáltatás helye szerinti államban elmaradjon (FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, EU:C:2006:630, 36. pont és X-ítélet, EU:C:2012:635, 39. pont).

48 Mindazonáltal e megoldás mind az FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet (EU:C:2006:630), mind az X-ítélet (EU:C:2012:635) esetében azon a körülményen alapult, hogy az ezen ítéletek alapjául szolgáló ügyekben szereplő szolgáltatók a letelepedésük szerinti tagállamtól eltérő tagállamban alkalmi szolgáltatásokat nyújtottak és csak rövid ideig tartózkodtak ott (lásd különösen: X-ítélet EU:C:2012:635, 42. pont).

49 Amint a főtanácsnok is kiemelte indítványának 70. pontjában, meg kell állapítani, hogy a jelen esetben nem állítható, hogy az alapügybeli munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásaikat a Cseh Köztársaságban csak alkalmilag nyújtják, tekintve hogy a Cseh Köztársaság cégnyilvántartásába bejegyzett fióktelepen keresztül működtek.

50 E körülmények között, jóllehet a fióktelep – ahogy a cseh kormány kifejti – a cseh jog értelmében nem rendelkezik jogi személyiséggel, és így nem kötelezhető a cseh jog szerinti adófizetésre sem, attól még az ilyen fióktelep a szolgáltató fizikai jelenlétét biztosítja a fogadó állam területén, és az érintett munkaerő-kölcsönző ügynökség nevében lebonyolít bizonyos adminisztratív folyamatokat, mint például a szerződések aláírása.

51 E tekintetben nemcsak az nem zárható ki, hogy a cseh adóhatóság e fióktelepétől szedje be a fizetendő adót, és ebből következően a fióktelep teljesítse a szóban forgó adólevonást, hanem az is következik a C-80/13. sz. ügy irataiból, hogy a jelen esetben az érintett munkavállalók munkabére után levont adóelőlegeket ténylegesen a szlovák munkaerő-kölcsönző ügynökség fióktelepe fizette be.

52 Ráadásul az, hogy a kiküldött munkavállalókat terhelő jövedelemadó levonásához kapcsolódó adminisztratív terhek a szolgáltatások belföldi illetőségű igénybevevőit terhelik a más tagállami illetőségű ügynökségek csehországi fióktelepei helyett, sem a szolgáltatók, sem a cseh közigazgatás szempontjából nem tűnik sem egyszerűbbnek, sem hatékonyabbnak. Tekintve ugyanis, hogy a munkavállalókat foglalkoztató munkaerő-kölcsönző ügynökség fióktelepének könnyebben rendelkezésére állnak az e munkavállalók jövedelmével kapcsolatos szükséges információk, az adólevonás alkalmazásához kapcsolódó adminisztratív teher kevésbé megterhelő e fióktelep számára, mint a szolgáltatás igénybevevője számára.

53 Ebből az következik, hogy e körülmények között az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabály nem alkalmas a jövedelemadó-beszedés hatékonyságának biztosítására.

54 Az Odvolací finanční ředitelství hozzáteszi még, hogy e jogszabályt mindemellett az adócsalás és az adókikerülés megelőzésének szükségessége is igazolhatja. A cseh kormány szerint továbbá az adóügyi közigazgatási együttműködés nem elegendően hatékony az esetleges adókikerülés megelőzése szempontjából. Szerinte ugyanis az adóhatóságok gyakorlata a nemzetközi munkaerő-kölcsönzéssel kapcsolatban számos adócsalást és adókikerülést mutatott ki.

55 Kétségtelen, hogy a Bíróság több esetben is megállapította, hogy lehet az adókikerülés elleni küzdelemre és az adóellenőrzések hatékonyságára hivatkozni a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozásának igazolása érdekében (lásd: Baxter és társai ítélet, C-254/97, EU:C:1999:368, 18. pont, valamint Bizottság kontra Belgium ítélet, EU:C:2006:702, 35. pont).

56 A Bíróság mindazonáltal azt is kifejtette, hogy az adókikerülés vagy adócsalás általános feltételezése azon körülmény alapján, hogy a szolgáltató egy másik tagállamban letelepedett, nem elegendő a Szerződés által kitűzött célokat veszélyeztető intézkedések igazolására (lásd ebben az értelemben: Centro di Musicologia Walter Stauffer ítélet, C-386/04, EU:C:2006:568, 61. pont, Bizottság kontra Belgium ítélet, EU:C:2006:702, 35. pont és Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-153/08, EU:C:2009:618, 39. pont).

57 Márpedig egyrészt a Cseh Köztársaság hivatkozása a nemzetközi munkaerő-kölcsönzéssel kapcsolatos számos adócsalásra és adókikerülésre az általánosság keretein belül maradt, különösen a Cseh Köztársaságban bejegyzett fióktelepp el rendelkező, más tagállamban letelepedett munkaerő-kölcsönző ügynökségek különös helyzetét illetően.

58 Másrészt az a körülmény, hogy a C-80/13. sz. ügyben érintett fióktelep olyan adminisztratív folyamatokat bonyolított le, amelyek lehetővé tették az alapügybeli adó levonását és befizetését, teret enged az ilyen általános vélelem megalapozottságát illető kétségeknek.

59 E feltételek mellett az alapügybeli adólevonás alkalmazását nem igazolhatja az adócsalás és az adókikerülés megelőzésének szükségessége.

60 A fentiekre tekintettel a C-53/13. sz. ügyben feltett kérdésre, valamint a C-80/13. sz. ügyben feltett első és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 56. cikkel ellentétes az olyan szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, amelynek értelmében az egyik tagállamban letelepedett társaságok, amelyek egy másik tagállamban letelepedett, de az első tagállamban létrehozott fióktelepén keresztül működő munkaerő-kölcsönző ügynökség által foglalkoztatott és kiküldött munkavállalókat vesznek igénybe, kötelesek az említett munkavállalókat terhelő jövedelemadó tekintetében adóelőleget levonni és befizetni, míg ugyanez a kötelezettség nem terheli az első államban letelepedett olyan társaságokat, amelyek az ugyanebben az államban letelepedett munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásait veszik igénybe.

A C-80/13. sz. ügyben előterjesztett második kérdésről

61 A kérdést előterjesztő bíróság a C-80/13. sz. ügyben feltett második kérdésével lényegében arra keres választ, hogy az EUMSZ 56. cikkel ellentétes-e az olyan szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, amelynek értelmében abban az esetben, ha a másik tagállami illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökség által kiszámlázott összeg mind a kiküldött munkavállalók munkabérét, mind a közvetítési díjat tartalmazza, akkor az említett adóelőleg kiszámításának alapját ezen összeg legalább 60%-ában határozzák meg, anélkül hogy az adólevonásra kötelezettnek lehetősége lenne annak bizonyítására, hogy a munkavállalók által ténylegesen megkapott munkabér ezen összeg 60%-ánál alacsonyabb.

62 Meg kell állapítani, hogy mivel a kérdéses adólevonás kiszámítási módja szorosan kapcsolódik az adólevonási kötelezettséghez, és amint az a C-80/13. sz. ügyben hozott

előzetes döntéshozatalra utaló határozatból is következik, az csak akkor alkalmazandó, ha a kérdéses szolgáltatások igénybevevője köteles az említett adó levonására, a C-53/13. sz. ügyben előterjesztett kérdésre és a C-80/13. sz. ügyben előterjesztett első és harmadik kérdésre adott válaszra tekintettel e kérdésre nem kell választ adni.

A költségekről

63 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróságok előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, e bíróságok döntenek a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 56. cikkel ellentétes az olyan szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, amelynek értelmében az egyik tagállamban letelepedett társaságok, amelyek egy másik tagállamban letelepedett, de az első tagállamban létrehozott fióktelepén keresztül működő munkaerő-kölcsönző ügynökség által foglalkoztatott és kiküldött munkavállalókat vesznek igénybe, kötelesek az említett munkavállalókat terhelő jövedelemadó tekintetében adóelőleget levonni és befizetni, míg ugyanez a kötelezettség nem terheli az első államban letelepedett olyan társaságokat, amelyek az ugyanebben az államban letelepedett munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásait veszik igénybe.

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: cseh.