MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. február 13. [1]

**C-53/13. és C-80/13. sz. egyesített ügyek**

**Strojírny Prostějov a.s. (C-53/13)**
**kontra**
Odvolací finanční ředitelství(a Krajský soud v Ostravě [Cseh Köztársaság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)
**és**
**ACO Industries Tábor s. r.o. (C-80/13)**
**kontra**
**Odvolací finanční ředitelství**

(a Nejvyšší správní soud [Cseh Köztársaság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága — Munkaerő-kölcsönzés — Korlátozások — A jövedelemadó levonása és az állami költségvetésbe való befizetése az e munkavállalókat igénybe vevő vállalkozás által — Az ilyen kötelezettség hiánya a belföldi vállalkozás által kölcsönzött munkavállalók esetében”

## I – Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések a nemzetközi munkaerő-kölcsönzés vonatkozásában merültek fel és a (szolgáltatást igénybe vevő) cseh belföldi személynek a más tagállamban székhellyel rendelkező munkaerő-kölcsönző (szolgáltatást nyújtó) ügynökség által rendelkezésére bocsátott munkavállalók bérével kapcsolatos adólevonási kötelezettséget érintik, jóllehet e kötelezettség a munkaerő-kölcsönző ügynökséget terheli, amennyiben az a Cseh Köztársaságban illetőséggel rendelkező társaság.

2. Ráadásul amennyiben a munkaerő-kölcsönző ügynökség külföldi illetőségű, a cseh törvény olyan vélelmet vezet be, amely szerint ha az e külföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökség által a cseh megrendelő számára kibocsátott számla nem tünteti fel külön a közvetítési szolgáltatás árát és a munkavállalók bérének fedezetére szánt összeget, a kiszámlázott teljes összeg 60%-át kell ez utóbbi összegnek tekinteni.

3. Az alapeljárásokban két cseh társaság szerepel, akik szlovák munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásait vették igénybe, és nem teljesítették a cseh törvény által előírt adólevonást. A cseh adóhatóság adóhiányt megállapító határozatot küldött ki számukra, amelyben azon összeget követelte, melyet a munkavállalók béréből kellett volna levonniuk. Márpedig e cseh társaságok szerint a levonandó adó összege a munkaerő-kölcsönző ügynökségek részére fizetett összeg részét képezte. Ebből következően az adóhiány megállapítása számukra ezen összeg másodszori kifizetésének kötelezettségét vonná maga után, ráadásul – a 60%-os átalánymérték miatt – a munkavállalók tényleges bérénél jóval magasabb adóalap figyelembevételével.

1 — Eredeti nyelv: francia.

4. A jelen ügyek e rendelkezéseknek az uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkoznak.

## II – Jogi háttér

### A – *Az uniós jog*

5. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az EUMSZ 18. cikk, az EUMSZ 45. cikk, az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 56. cikk értelmezésére irányulnak.

### B – *A cseh jog*

6. A jövedelemadóról szóló 586/1992. sz. törvénynek (a továbbiakban: a jövedelemadóról szóló törvény) a tényállás idején hatályos szövege szerinti alábbi rendelkezések relevánsak az alapeljárásokban felmerülő kérdések szempontjából:

„[…]

2. cikk

A természetes személyek jövedelemadójának alanya

(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). A kizárólag tanulmányok folytatása vagy egészségügyi ellátás igénybevétele céljából a Cseh Köztársaság területén tartózkodó adózók is csak a csehországi forrásokból származó jövedelem után fizetnek adót még akkor is, ha szokásos tartózkodási helyük a Cseh Köztársaságban van.

(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.

[…]6. cikkA jövedelemszerző tevékenységből és a munkakörrel összefüggő juttatásokból származó jövedelem

[…]

(2) 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 bejegyzett 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 bejegyzett vagy ott lakóhellyel rendelkező személy részére kifizetett jövedelem közvetítési díjat is tartalmaz, a teljes kifizetett összeg legalább 60%-a munkavállaló jövedelmének tekintendő.

[…]

38c. cikk

Adólevonásra kötelezett külföldi személyek

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 (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. Az adóigazgatásról szóló 337/1992. sz. törvény (a továbbiakban: az adóigazgatásról szóló törvény) „Adólevonás” címet viselő 69. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az adó vagy adóbiztosíték összegét, amelyet az adólevonásra kötelezettnek le kellett vonnia vagy meg kellett állapítania az adóalapból, az adóhatóság részére kell megfizetni a jelen törvényben vagy külön jogszabályban meghatározott határidőn belül. Amennyiben ezeket az adóösszegeket nem a megállapított összegben vonják le vagy állapítják meg, illetve nem fizetik meg az előírt határidőn belül, az adóhatóság az adólevonásra kötelezettet közvetlen fizetésre kötelezi ezen összegek tekintetében. Amennyiben az adólevonásra kötelezett – akár egy későbbi időpontban – elmulasztja az adó megállapított mértékű levonását vagy megállapítását, az adó kiszámításának alapjául az az összeg fog szolgálni, amelyből – az adólevonást követően – az adózó részére az adólevonásra kötelezett által kifizetett összeg megmaradt volna.”

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 továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) 14. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„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 a másik Szerződő Államban végzik, úgy az e munkavégzésért kapott díjazás megadóztatható e másik államban.”

## III – Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9. Az alapeljárások felperesei, a Strojírny Prostějov a.s. (a továbbiakban: Strojírny Prostějov) és az ACO Industries Tábor s. r. o. (a továbbiakban: ACO Industries) a Cseh Köztársaságban székhellyel rendelkező társaságok, amelyek szlovákiai székhelyű és a Cseh Köztársaságban a cseh cégnyilvántartásba bejegyzett fióktelepen keresztül gazdasági tevékenységet végző munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásait vették igénybe.

10. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból kitűnik, hogy a kérdéses munkaerő-kölcsönző ügynökségek munkavállalóikat határozott időre bocsátották a Strojírny Prostějov és az ACO Industries rendelkezésére, amely idő alatt e munkavállalók a Strojírny Prostějov és az ACO Industries utasításai alapján végeztek munkát. A munkaerő-kölcsönző ügynökségek a munkavállalók ideiglenes rendelkezésre bocsátásának ellenértékeként megállapított összeget számlázták ki. Ezen összeget a Strojírny Prostějov és az ACO Industries rendelkezésére bocsátott munkavállalók által ledolgozott órák számának függvényében számították ki.

11. Az ACO Industries a munkaerő-kölcsönző ügynökség részére 160 cseh korona (CZK), illetve 170 CZK (azaz hozzávetőlegesen 5,85 euró, illetve jelenlegi árfolyamon 6,21 euró) összeget fizetett minden munkaóráért, miközben – a felek megállapodása alapján – a munkavállalók számára biztosított órabér 50 CZK (azaz jelenlegi árfolyamon hozzávetőlegesen 1,82 euró) volt. A 110 CZK-s, illetve 120 CZK-s (azaz 4,02 eurós, illetve jelenlegi árfolyamon 4,38 eurós) különbség képezte a munkaerő-kölcsönző ügynökség bruttó bevételét. A C-53/13. sz. ügyben hozott előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem adja meg számszerűen e részleteket.

12. Az adóhatóság ellenőrzése során megállapította, hogy a Strojírny Prostějov és az ACO Industries egyáltalán nem fizettek jövedelemadó-előleget a munkavállalók után. Az adóhatóság ezen okból a Strojírny Prostějovot és az ACO Industriest az esedékes összeg közvetlen megfizetésére kötelezte.

13. A C-80/13. sz. ügyben hozott előzetes döntéshozatalra utaló határozat rámutat, hogy az adóhatóság – a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikke (2) bekezdésének utolsó mondata által bevezetett vélelemnek megfelelően – a munkaerő-kölcsönző ügynökség által kiszámlázott összegek 60%-ának megfelelő összeget alkalmazott adóalapként. A C-53/13. sz. ügyben hozott előzetes döntéshozatalra utaló határozatban nem található ilyen pontosítás.

14. A Strojírny Prostějov és az ACO Industries illetékes adóhatósághoz benyújtott jogorvoslati kérelmeit elutasították. E társaságok ezt követően megindították ezen eljárásokat a cseh bíróságok előtt, amelyek úgy ítélték meg, hogy a kérdéses ügyekben az uniós jog értelmezésének kérdése merül fel és úgy határoztak, hogy az előzetes döntéshozatal céljából kérdéseket terjesztenek a Bíróság elé.

15. A C-53/13. sz. ügyben a Krajský soud v Ostravě a következő kérdést tette fel a Bíróságnak:

„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?”

16. A C-80/13. sz. ügyben a Nejvyšší správní soud a következő előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket tette fel a Bíróságnak:

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?"

## IV – A Bíróság előtti eljárás

17. A kérdéseket a C-53/13. sz. ügyben 2013. január 30-án és a C-80/13. sz. ügyben 2013. február 15-én terjesztették elő a Bíróságnak előzetes döntéshozatalra. A Bíróság elnöke 2013. március 20-i határozatban rendelte el a két ügy egyesítését.

18. Az ACO Industries, az Odvolací finanční ředitelství, a cseh és a dán kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételt. 2013. december 11-én került sor a tárgyalásra, amelynek során a cseh kormány és a Bizottság ismertette szóbeli észrevételeit.

## V – Elemzés

19. A kérdést előterjesztő bíróságok az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekkel ugyanazt kívánják megtudni a Bíróságtól, azaz, hogy korlátozza-e az alapvető szabadságokat a tagállami szabályozás olyan rendelkezése, mint a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése, amely előírja, hogy az e tagállamban illetőséggel rendelkező személyeknek adóelőleget kell levonniuk a más tagállamban székhellyel rendelkező munkaerő-kölcsönző ügynökségek által ideiglenesen rendelkezésükre bocsátott munkavállalók jövedelme után, míg ha e munkaerő-kölcsönző ügynökség az első tagállamban rendelkezne székhellyel, e kötelezettség a kérdéses munkaerő-kölcsönző ügynökséget terhelné, és igenlő válasz esetén indokolható-e ez a korlátozás.

### A – *A jelen ügyben alkalmazandó alapvető szabadságról*

20. A Bizottsághoz hasonlóan én is úgy vélem, hogy a hátrányos megkülönböztetés tilalma – EUMSZ 18. cikk által bevezetett – elvének alkalmazása azonnal kizárható, mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében e cikk csak olyan helyzetekben alkalmazható önállóan, amelyekre az EUM-Szerződés nem tartalmaz a hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályokat. [2]

21. Meg kell tehát határozni, hogy az EUM-Szerződés által biztosított szabadságok melyikére vonatkozik a szóban forgó nemzeti szabályozás. Ennek érdekében meg kell vizsgálni a szóban forgó nemzeti jogszabályok tárgyát. [3]

22. A jelen ügyben az a kötelezettség, hogy a munkavállalók jövedelméből levonják az adóelőleget, a szolgáltatást igénybe vevőt terheli, aki cseh belföldi illetőségű személy, míg a munkaerő-kölcsönző ügynökség külföldön rendelkezik székhellyel, jóllehet e kötelezettség ez utóbbit terheli, amennyiben az a Cseh Köztársaságban rendelkezik illetőséggel.

2 — Lásd a C-240/10. sz. Schulz-Delzers és Schulz ügyben 2011. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-8531. o.) 29. pontját.

3 — Lásd a C-196/04. sz. Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 31–33. pontját; a C-452/04. sz. Fidium Finanz-ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9521. o.) 34. és 44–49. pontját; a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11673. o.) 37–38. pontját; a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 36. pontját és a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-2107. o.) 26–34. pontját, valamint a C-492/04. sz. Lasertec-ügyben 2007. május 10-én hozott végzés (EBHT 2007., I-3775. o.) 19. pontját.

23. A Bizottság úgy véli, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozást a szolgáltatásnyújtás szabadságának fényében kellene vizsgálni annyiban, amennyiben az meghatározza a munkaerő-kölcsönző ügynökség adókötelezettségeit, ha az a Cseh Köztársaságban működő társaságok részére nyújt szolgáltatást, valamint a letelepedési szabadság fényében annyiban, amennyiben az meghatározza az azon külföldi munkaerő-kölcsönző ügynökség által fizetendő adót, amely fióktelepet létesített a Cseh Köztársaság területén, amelynek tevékenysége a munkavállalók rendelkezésre bocsátásához kapcsolódik.

24. Véleményem szerint a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikke (2) bekezdésének alkalmazásából eredő eltérő bánásmód lehetséges hatása az, hogy a munkavállalók jövedelme utáni adóelőleg levonásának terhét elkerülni kívánó cseh belföldi illetőségű személyeket visszatartja a külföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásainak igénybe vételétől. Emellett meg is nehezítheti e külföldi illetőségű szolgáltatók gazdasági tevékenységének folytatását a Cseh Köztársaságban. Ezen okból az eltérő bánásmód kizárólag a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozik.

25. E szabályozás lehetséges hatása a külföldi illetőségű ügynökségek Cseh Köztársaságban történő letelepedésére csupán következménye a szóban forgó nemzeti szabályozás által ezen ügynökségek szolgáltatásainak nyújtására gyakorolt lehetséges korlátozó hatásnak.

B – *A szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának fennállásáról*

1. A felek érvei

26. Az ACO Industries és a Bizottság álláspontja szerint a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátját képezi, mivel – az ACO Industries véleménye szerint – a munkavállalók jövedelme utáni adóelőleg-levonási kötelezettség a külföldi munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásait igénybe vevő cseh belföldi személyek számára szigorúbb adóügyi bánásmódot jelent, mint amelyben az a cseh belföldi személy részesül, aki belföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökség szolgáltatásait veszi igénybe.

27. Az ACO Industries véleménye szerint ugyanez vonatkozik arra a szóban forgó nemzeti rendelkezésre is, amely az adóalapot külföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökség igénybevétele esetén – ha a számla a közvetítési díjat is tartalmazza – átalány jelleggel a munkaerő-kölcsönző ügynökség által kiszámlázott összeg 60%-ában határozza meg, amely átalányösszeg a munkavállaló jövedelmének tekintendő.

28. Az ACO Industries azt sugallja tehát, hogy a belföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökségnek nem kell olyan különös intézkedéseket tennie, mint amilyen például a munkavállalók díjazásának elkülönítése a számlán az utazási költségeiktől, valamint a közvetítési szolgáltatáshoz kapcsolódó egyéb adminisztratív költségektől. A Bizottság úgy véli, hogy a szolgáltatások igénybevevőit terhelő cseh adó- és adminisztratív terhek a külföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökségek által kínált szolgáltatásokat kevésbé vonzóvá teszik a Cseh Köztársaságban illetőséggel rendelkező ügynökségek által kínáltakhoz képest, és erre tekintettel a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását képezi. A Bizottság a 60%-os átalánnyal kapcsolatban az ACO Industrieshoz hasonlóan úgy véli, hogy az hátrányosan megkülönböztető intézkedésnek minősül, mivel nem alkalmazandó a belföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökségek által nyújtott szolgáltatások esetében.

29. Ezzel szemben az Odvolací finanční ředitelství, valamint a cseh és a dán kormány szerint a szóban forgó nemzeti szabályozás nem minősül a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának.

30. Az Odvolací finanční ředitelství és a cseh kormány különösen úgy érvel, hogy a Cseh Köztársaságon kívüli székhellyel rendelkező munkaerő-kölcsönző ügynökségek helyzete nem összehasonlítható az ebben a tagállamban székhellyel rendelkezőkével, és versenyhelyzetben sem állnak ezen ügynökségekkel. Egyébiránt a kölcsönzött munkavállalók jövedelemadójának számításával és levonásával kapcsolatos adminisztratív feladatok nem jelentenek túlzott terhet az e munkavállalókat igénybe vevő vállalkozás számára. Mindenesetre a cseh kormány szerint e levonást nem tiltja a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 14. cikkének (1) bekezdése.

31. A dán kormány úgy véli, hogy a jelen ügyben nem valósul meg a hasonló helyzetben lévő személyekkel szembeni eltérő bánásmód. E kormány szerint az összehasonlítást helyesen a belföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökség által rendelkezésre bocsátott munkavállaló szempontjából kell elvégezni. Amennyiben a külföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökség által rendelkezésre bocsátott munkavállalók díjazásából levont adó nem magasabb, mint a belföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökség által rendelkezésre bocsátott munkavállalók díjazását terhelő jövedelemadó, a dán kormány álláspontja szerint a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése nem minősül a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának.

32. A kérdést előterjesztő bíróságok álláspontja szerint a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül annyiban, amennyiben annak alkalmazása a külföldi illetőségű munkaerő-kölcsönzők szolgáltatásait igénybe vevő cseh illetőségű személyek számára szigorúbb adóügyi bánásmódot jelent a Cseh Köztársaságban illetőséggel rendelkező munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásait igénybe vevőkhöz képest.

## 2. Elemzés

33. Az ACO Industrieshoz és a Bizottsághoz, valamint a kérdést előterjesztő bíróságokhoz hasonlóan én is úgy vélem, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítja meg.

34. A Bíróság már több olyan nemzeti rendelkezést vizsgált, amelyek a külföldi illetőségű szolgáltató szolgáltatásainak belföldi illetőségű igénybe vevőjét az általa a szolgáltató részére fizetendő összegekből adó levonására kötelezik. A felek az FKP Scorpio Konzertproduktionen, a Truck Center és az X-ügyekre hivatkoznak; én hozzáteszem még a Bizottság kontra Belgium ügyet is.[4]

35. A fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság arra várt választ, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül-e az a „nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a nem a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállambeli illetőségű szolgáltató díjára adólevonási eljárást kell alkalmazni, miközben az ezen tagállambeli illetőségű szolgáltatóknak fizetett díjra az adólevonást nem kell alkalmazni”[5] és – adott esetben – igazolható-e.

36. A Bíróság azon tény alapján állapította meg e szabadság korlátozásának fennállását, hogy „a szolgáltatást igénybe vevőnek az a kötelezettsége, hogy a más tagállami illetőségű szolgáltató részére fizetett díjból az adót levonja, valamint a szolgáltatást igénybe vevő esetleges felelősségre vonása visszatarthatja a Scorpióhoz hasonló társaságokat más tagállami illetőségű szolgáltató igénybevételétől.”[6]

4 — Lásd a C-290/04. sz. FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítéletet (EBHT 2006., I-9461. o.), a C-433/04. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2006. november 9-én hozott ítéletet (EBHT 2006., I-10653. o.), a C-282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítéletet (EBHT 2008., I-10767. o.), valamint a C-498/10. sz. X-ügyben 2012. október 18-án hozott ítéletet.

5 — A 28. pont.

6 — Uo., 33. pont.

37. A Bíróság fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélete szintén az adólevonásra vonatkozott. A Bizottság azt kérte a Bíróságtól, hogy állapítsa meg, hogy a Belga Királyság – mivel a Belgiumban nyilvántartásba nem vett külföldi partnerekkel szerződő megbízókat és vállalkozókat az elvégzett munkálatokért járó összeg 15%-ának levonására kötelezte, és megállapította e megbízóknak és vállalkozóknak a Belgiumban nyilvántartásba nem vett szerződéses partnereik adótartozásaiért való egyetemleges felelősségét – nem teljesítette az EK 49. cikkből és az EK 50. cikkből (jelenleg EUMSZ 56. cikk és EUMSZ 57. cikk) eredő kötelezettségeit.

38. A Bíróság azon tény alapján állapította meg a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását, hogy „a [belga jogszabály] értelmében a megbízó vagy vállalkozó köteles [volt] a belga hatóságok javára visszatartani a nyilvántartásba nem vett szolgáltató által kiszámlázott ár 15%-ának megfelelő összeget, megfoszt[otta] e szolgáltatót annak lehetőségétől, hogy jövedelmének ezzel a részével azonnal rendelkezzen, amelyet kizárólag különleges közigazgatási eljárás keretében igényelhet vissza. Azok a hátrányok, amelyeket a visszatartási kötelezettség jelent[ett] a Belgiumban nyilvántartásba nem vett, és nem ott letelepedett szolgáltatókra nézve, alkalmasak [voltak] arra, hogy elriasszák őket a belga piacon építőipari szolgáltatások nyújtása céljából való megjelenéstől.” [7]

39. A Bíróság ugyanezen kérdéssel találta szemben magát a fent hivatkozott Truck Center ügyben is, amelyben a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra várt választ, hogy a letelepedés szabadságával összeegyeztethető-e „az olyan tagállami szabályozás, amely forrásadót vet ki az ezen tagállamban székhellyel rendelkező társaságok által más tagállami illetőségű társaságnak fizetett kamatokra, azonban mentesíti e kamatokat a forrásadó alól, amennyiben ezeket az első tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak fizetik”. [8]

40. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy „annak meghatározása érdekében, hogy [ez] az adózás terén érvényesülő eltérő bánásmód hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e, meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó nemzeti intézkedés szempontjából az érintett társaságok objektíve hasonló helyzetben vannak-e, [9] megállapította, hogy a szóban forgó eltérő bánásmód a következő három fő okból egymással objektíve nem összehasonlítható helyzetekre vonatkozik:

– Először is, „amikor mind a kamatot fizető társaság, mind az e kamatokban részesülő társaság belgiumi illetőségű, a belga állam helyzete más, mint amikor a belföldi illetőségű társaság külföldi illetékességű társaságnak fizet kamatokat, mivel az első esetben a belga állam az érintett társaságok illetősége szerinti államként, míg a második esetben a kamatok forrása szerinti államként jár el” [10];

– Másodszor „a kamatok belföldi illetőségű társaság által más belföldi illetőségű társaságnak történő fizetése, illetve e kamatoknak a belföldi illetőségű társaság által külföldi illetőségű társaságnak történő fizetése eltérő adóztatást von maga után, amely eltérő jogalapokon nyugszik”, azaz a belföldi illetőségű társaság által külföldi illetőségű társaságnak fizetett kamat esetén a *précompte mobilier* (az ingóságokból származó jövedelemre kivetett belga forrásadó), valamint a belföldi illetőségű társaság által egy másik belföldi illetőségű társaság részére történő kamatfizetés esetén a társasági adó, [11] végül

– Harmadszor e különböző adóztatási módokat úgy tekintették, mint amelyek tükrözik „e társaságoknak az adó beszedését illetően eltérő helyzetét”, azaz azt a tényt, hogy „a kamatokban részesülő belföldi illetőségű társaságok közvetlenül a belga adóhatóság felügyelete alá tartoznak,

7 — A fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hivatkozott ítélet 30. pontja.

8 — A 21. pont.

9 — Uo., 36. pont.

10 — Uo., 42. pont.

11 — Uo., 43. és 44. pont.

amely közhatalmi eszközökkel biztosíthatja az adó behajtását", miközben a külföldi illetőségű társaságok esetében nem ez a helyzet, mivel esetükben az adó behajtása a székhelyük szerinti állam adóhatóságainak együttműködését igényli.[12]

41. A Bíróság álláspontja szerint „az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozásból következő eltérő bánásmód nem biztosít[ott] szükségszerűen előnyt a kamatokban részesülő belföldi illetőségű társaságok számára, mivel egyfelől […] ezek idő előtt kötelesek [voltak] társasági adót fizetni, és másfelől a külföldi illetőségű társaságnak fizetett kamatok utáni *précompte mobilier* mértéke jelentősen alacsonyabb [volt], mint a kamatokban részesülő belföldi illetőségű társaságok jövedelmét terhelő társasági adóé".[13]

42. A Bíróság azon kérdés elemzését, hogy hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e az eltérő bánásmód,[14] az ítélet 50. pontjában annak kimondásával zárta le, hogy az említett bánásmódbeli eltérés nem minősül a letelepedés szabadsága korlátozásának.

43. Legutóbb a fent hivatkozott X-ügyben a Bíróság azt a kérdést vizsgálta, hogy összeegyeztethető-e a szolgáltatásnyújtás szabadságával, ha a holland jogszabályok alapján a más tagállamban letelepedett szolgáltató által nyújtott szolgáltatás igénybevevője köteles az adót az e szolgáltatásért fizetendő díjazásból levonni, miközben e levonási kötelezettség nem áll fenn a Hollandiában letelepedett szolgáltató esetén.

44. A Bíróság megállapította, hogy „azon hatástól függetlenül, amelyet a forrásadó gyakorolhat[ott] a külföldi illetőségű szolgáltatók adójogi helyzetére[,] az ezen adó levonásának kötelezettsége, mivel további adminisztratív terheket és ehhez kapcsolódó felelősségi kockázatokat von maga után, alkalmas [volt] arra, hogy a szolgáltatások belföldi illetőségű igénybevevői számára a határokon átnyúló szolgáltatásokat a belföldi illetőségű szolgáltatók szolgáltatásainál kevésbé vonzóvá tegye, és visszatartsa őket a külföldi illetőségű szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevételétől."[15]

45. „E következtetést" – folytatja a Bíróság – „a holland kormány azon érvelése sem cáfolja, miszerint a szolgáltatás igénybevevőjére háruló további adminisztratív teher hatása egyfelől elhanyagolható, mivel az köteles más forrásadókat is levonni, és a levont összegeket az adóhatósághoz továbbítani, másfelől pedig ezt a külföldi illetőségű szolgáltató adminisztratív terhének azon könnyítése kompenzálja, hogy a letelepedése szerinti tagállam adóhatóságával szembeni adminisztratív kötelezettségein túl Hollandiában nem kell adóbevallást benyújtania."[16]

46. A Bíróság megállapította, hogy a szóban forgó holland szabályozás a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősült, „mivel további adminisztratív terheket és ehhez kapcsolódó felelősségi kockázatokat von[t] maga után."[17]

47. A jelen ügyben a felek álláspontjaiban egyrészt a fent hivatkozott Truck Center ügyben, másrészt a fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben, a Bizottság kontra Belgium ügyben és az X-ügyben hozott ítéletek megállapításai közötti különbség tükröződik. Az ACO Industries ugyanis egyáltalán nem hivatkozik a Truck Center ügyben hozott ítéletre és a Bizottság is csak érintőlegesen említi azt, míg a cseh és a dán kormány alapvetően erre az ítéletre támaszkodik a szóban forgó szabályozás és az uniós jog összeegyeztethetőségének megállapítása érdekében.

12 — Uo., 47. és 48. pont.

13 — Uo., 49. pont.

14 — Uo., 36. pont.

15 — A fent hivatkozott X-ügyben hozott ítélet 28. pontja.

16 — Uo., 29. pont.

17 — Uo., 32. pont.

48. Két körülmény győz meg engem a korlátozás fennállásáról. Az első a fent hivatkozott Truck Center ügyben hozott ítélettel függ össze. Ezen ügyben a Bíróság csak azért állapította meg a korlátozás hiányát, mivel úgy ítélte meg, hogy az eltérő bánásmód olyan adókötelezetteket érintett, akiknek helyzete egymással objektíve nem volt összehasonlítható.

49. Még ha a Bíróság által ebben az ítéletben felhozott három – az összehasonlítást kizáró – körülmény számomra nem is meggyőző,[18] elegendő rámutatni, hogy a jelen ügyekben a külföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásait igénybe vevő cseh vállalkozások helyzete összehasonlítható a Cseh Köztársaságban belföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökségek szolgáltatásait igénybe vevő cseh vállalkozások helyzetével. Ugyanez a helyzet az e szolgáltatásokat nyújtó munkaerő-kölcsönző ügynökségek esetében, mivel a Cseh Köztársaság és a Szlovák Köztársaság között létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 14. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a Cseh Köztársaságban belföldi illetőségű megrendelő rendelkezésére bocsátott munkavállalók díjazása a Cseh Köztársaságban adózik, függetlenül attól, hogy a munkavállalókat belföldi vagy külföldi illetőségű munkaerő-kölcsönző ügynökség bocsátotta rendelkezésre.

50. Az a tény, hogy a cseh szabályozás értelmében a munkáltató bizonyos esetben a szolgáltatás nyújtója, más esetben pedig a szolgáltatás igénybevevője, nem befolyásolja az adójogi helyzetek összehasonlíthatóságát.

51. A második körülmény, amely alátámasztja a meggyőződésemet, a Bíróság azon ítéleteinek hosszú sora, amelyekben a letelepedési szabadság vagy a tőke szabad mozgása tekintetében következetesen úgy ítélte meg, hogy – legyen szó akár részvényesekről vagy az osztalékot fizető társaságról – a kizárólag külföldre kifizetett osztalékot terhelő forrásadó hasonló helyzetek eltérő módon való kezelésének, és erre tekintettel egy alapvető szabadság korlátozásának minősül.[19]

### C – *Az igazolásról*

52. A Nejvyšší správní soud azt is meg szeretné tudni, hogy igazolható-e a szolgáltatásnyújtás szabadságának a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdéséből következő korlátozása. Különösen a hivatkozik e bíróság a közrendre, a közbiztonságra vagy a közegészségre, illetve adott esetben az adóellenőrzés hatékonyságára. Az Odvolací finanční ředitelství és a cseh kormány többek között az adókikerülés megelőzésére is hivatkozik.

53. A hatékony adóellenőrzés biztosításának szükségességét illetően úgy vélem, hogy – mint a fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben – meg kell vizsgálni, hogy arról van-e szó, hogy a jövedelemadó beszedésének hatékonyságát szükséges biztosítani. A jövedelemadó-levonási kötelezettség ugyanis inkább az adóbeszedés biztosítására irányul, mint az adóellenőrzés könnyítésére.

18 — Lásd a jelen indítvány 39. pontját.

19 — Lásd a C-170/05. sz. Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11949. o.) 29. és 30. pontját, a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-9569. o.) 28. pontját, a C-521/07. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-4873. o.) 39. pontját, a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5145. o.) 41. pontját, a C-284/09. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2011. október 20-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-9879. o.) 51., 72. és 73. pontját, a C-338/11–C-347/11. sz., Santander Asset management SGIIC és társai egyesített ügyekben 2012. május 10-én hozott ítélet 18. pontját, és a C-38/11. sz. Amorim Energia ügyben 2012. június 18-án hozott végzés 53. és 76–79. pontját, valamint a C-384/11. sz. Tate & Lyle Investments ügyben 2012. július 12-én hozott végzés 21–25. pontját.

1. A felek érvei

54. Még ha az ACO Industries és a Bizottság azt nem is vitatja, hogy a korlátozás igazolható az adóellenőrzés és adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségességével, azt mindenesetre igen, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése tiszteletben tartja az arányosság elvét. Különösen arra utalnak, hogy a kiszámlázott teljes összegből a munkavállalók díjazását képviselő részre vonatkozó 60%-os vélelem megdönthetetlen, ha az adólevonásra kötelezett nem tudja bizonyítani, hogy a valódi adóalap – azaz e munkavállalók tényleges díjazása – e százalékos mértéknél kevesebb.

55. ACO Industries kiemeli, hogy ezen átalánymérték nem biztosítja az egységes adóztatást, mivel olyan, a munkavállalók bérétől eltérő elemeket is magában foglal, mint például a Szlovákiából a Cseh Köztársaságba való utazásuk költségei.

56. Ezzel szemben az Odvolací finanční ředitelství, valamint a cseh és a dán kormány úgy gondolja, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése szükséges annyiban, amennyiben a Cseh Köztársaság a jövedelem forrása szerinti állam, és ebből kifolyólag nem tudja beszedni az adót az adófizetésre kötelezettől, hanem az annak illetősége szerinti állam adóhatóságával való együttműködésre van utalva.

57. E tekintetben a cseh kormány úgy véli, hogy az adólevonás az adóbeszedés nagyon hatékony módja, mivel lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy tudomást szerezzen az azon adókötelezettséget keletkeztető tényről, amelyet a külföldi illetőségű szolgáltatónak kell teljesítenie, amelyben az adófizetésre kötelezett külföldi illetőségű szolgáltató. Egyébként a külföldi illetőségű szolgáltatótól történő adóbeszedés ez utóbbira jelentős terhet róhat annyiban, amennyiben esetleg idegen nyelven kell elkészítenie az adóbevallást, és el kell igazodnia a letelepedése szerintitől eltérő tagállam adórendszerében.

58. A 60%-os átalánymértéket illetően a Nejvyšší správní soud és a cseh kormány hangsúlyozza, hogy annak alkalmazása arra az esetre korlátozódik, amikor a számla a közvetítési díjat is tartalmazza anélkül, hogy világosan feltüntetné a munkavállalók munkabére címén követelt összeget.

2. Elemzés

a) Közrend, közbiztonság és közegészség

59. A közrendre, a közbiztonságra és a közegészségre alapított igazolás rögtön kizárható. Sem a kérdést előterjesztő bíróságok, sem az érdekelt felek nem hoztak fel olyan bizonyítékokat, amelyek ilyen igazolást indokolhatnának.

b) Az adóellenőrzés és az adóbeszedés hatékonysága

60. A Bíróság igen sok alkalommal kimondta, hogy a hatékony adóellenőrzés és a jövedelemadó hatékony beszedésének biztosítása közérdeken alapuló nyomós ok, amely alkalmas lehet az olyan eljárás igazolására, mint a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése szerinti.

61. Így volt ez többek között az FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben, a Bizottság kontra Belgium ügyben, a Santander Asset Management SGIIC és társai, valamint az X-ügyben hozott ítéletben is.[20]

20 — A fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben hozott ítélet 35. pontja, a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 35. pontja, a Santander Asset Management SGIIC és társai ügyben hozott ítélet 46. pontja és az X-ügyben hozott ítélet 35. pontja.

62. A fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben hozott ítéletben a bíróság kimondta, hogy „az adólevonási eljárás és az annak biztosítékául szolgáló felelősségi rendszer jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államon kívüli illetőségű személy jövedelmére eső adó beszedésének biztosítására, és annak elkerülésére, hogy a szóban forgó jövedelem adóztatása úgy az illetőség, mint a szolgáltatás helye szerinti államban elmaradjon. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az alapügy tényállásának idején (1993-ban) [az érintett tagállamok] között az adókövetelések beszedésére irányuló jogsegélyt sem [uniós] irányelv, sem az iratokban felhozott egyéb jogi eszköz nem szabályozta.” [21]

63. Tekintettel arra, hogy a Bíróság milyen jelentőséget tulajdonított az irányelv vagy az adókövetelések beszedésére irányuló kölcsönös jogsegélyt szabályozó egyéb jogi eszköz hiányának, teljesen logikusnak tűnik számomra a feltételezés, hogy a Bíróság ezen igazolást nem fogadta volna el, ha létezett volna ilyen irányelv vagy ilyen jogi eszköz.

64. A fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletben a Bíróság – miközben elfogadta, hogy az adóellenőrzés hatékonysága igazolhatja az alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását – kimondta, hogy „az olyan rendszer, amely a megbízók és vállalkozók, a szolgáltatók és a belga adóhatóságok közötti információcserén alapul, és lehetővé teszi például a megbízók és vállalkozók számára, hogy tájékozódjanak szerződő partnereik esetleges adótartozásairól, vagy tájékoztatási kötelezettséget ír elő a belga adóhatóságokkal szemben a nyilvántartásba nem vett partnerrel kötött minden szerződést, vagy minden részére teljesített fizetést illetően, kevésbé korlátozó eszköz lenne, mint e szolgáltatók[ megfosztása] annak lehetőségétől, hogy jövedelmük nem csekély részével azonnal rendelkezzenek”. [22] Mivel az adólevonás automatikusan és feltétel nélkül alkalmazandó, nem volt lehetőség a nem Belgiumban letelepedett, és ott nyilvántartásba nem vett szolgáltatók egyéni helyzetének figyelembevételére.

65. A Bíróság még messzebb ment a fent hivatkozott Santander Asset Management SGIIC és társai ügyben hozott ítéletében. Ítélete 49. pontjában kimondta, hogy „[a]z alapügyekben irányadó nemzeti szabályozás az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességével sem [volt] igazolható. [U]gyanis […] az adóellenőrzések hatékonysága nem igazolhatja azt az adóztatást, amely kizárólag és kifejezetten a külföldi illetőségűeket terheli”, ami a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése esetében fennáll.

66. Látszólag más a Bíróság álláspontja a fent hivatkozott X-ügyben hozott ítéletben, amelyben a 76/308/EGK irányelv [23] ellenére (amelynek helyébe a 2008/55/EGK irányelv [24] lépett) a Bíróság megállapította, hogy az adólevonás nem lép túl azon a mértéken, amely az adó hatékony beszedésének biztosításához szükséges, különösen az adók behajtására vonatkozó kölcsönös jogsegélyre a 76/308 irányelv által kínált lehetőségekre figyelemmel. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy az adólevonásról való lemondás nem szüntet meg szükségképpen minden, a szolgáltatások igénybevevőjére háruló alakszerűséget. [25]

21 — A 36. pont.

22 — A 39. pont.

23 — Az Európai Mezőgazdasági Orientációs és Garanciaalap finanszírozási rendszerének részét képező műveletekből és a mezőgazdasági lefölözésekből és vámokból eredő követelések behajtására vonatkozó kölcsönös jogsegélyről szóló 1976. március 15-i tanácsi irányelv (HL L 73., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 1. kötet, 44. o.).

24 — A egyes lefölözésekből, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelve 2008. május 26-i tanácsi irányelv (HL L 150., 28. o.).

25 — A fent hivatkozott X-ügyben hozott ítélet 49. pontja.

67. A Bíróság szerint ilyen forrásadó levonása hiányában az érintett tagállam adóhatóságának minden bizonnyal arra kellene kötelezni a szolgáltatásnak az érintett állam területén letelepedett igénybevevőjét, hogy bejelentse a külföldi illetőségű szolgáltató által nyújtott szolgáltatást.[26] Egyébiránt az adólevonásról való lemondás ahhoz vezet, hogy a külföldi illetőségű szolgáltatót kell adóztatni, ami jelentős terhet róhat e szolgáltatóra, amelynek esetleg idegen nyelven kell elkészítenie az adóbevallást, és el kell igazodnia a letelepedése szerintitől eltérő tagállam adórendszerében.[27]

68. E következtetést mindenképpen a fent hivatkozott ügy különös tényállása indokolja, amely a holland illetőségű X-et a holland jogszabályok értelmében terhelő kötelezettségre vonatkozott, amely alapján adót kellett levonnia az általa két, az Egyesült Királyságban letelepedett félprofesszionális labdarúgó klubnak két hollandiai barátságos mérkőzésért fizetendő összeg után. E vonatkozásban és a 76/308 irányelv ellenére is logikusnak tűnik számomra, hogy nem a jövedelem forrása szerinti államot kell arra kötelezni, hogy a szolgáltató illetősége szerinti államban hajtsa be az adót, ha ez utóbbinak a jövedelem forrása szerinti államban való tartózkodása nem haladta meg a néhány napot, sőt – figyelembe véve a labdarúgó-mérkőzések időtartamát – a néhány órát.

69. Semmiképpen sem hasonlítható ez a jelen ügyhöz, amelyben – ahogy a Nejvyšší správní soud is hangsúlyozza – a munkaerő-kölcsönző ügynökség a Cseh Köztársaságban a cseh cégnyilvántartásba bejegyzett fióktelepével rendelkezik. Amint a Nejvyšší správní soud rámutat, a cseh adóhatóság a fióktelep fennállásának köszönhetően közvetlenül követelheti az adót a munkaerő-kölcsönző ügynökségtől. A fióktelep jelenléte a Cseh Köztársaságban azt is maga után vonja, hogy a levonási kötelezettség nem jár túlzott adminisztratív terhekkel, sőt, a cseh jogszabályok kötelező ismerete sem, mivel a fióktelepet mindenképpen ezen országban terhelik az adminisztratív, és esetleg az adókötelezettségek és -terhek is (mint például a hozzáadottérték-adó).

70. Ráadásul – megjegyzem – a fent hivatkozott X-üggyel ellentétben a kérdéses tevékenység, azaz a munkavállalók rendelkezésre bocsátása, látszólag megfelelően állandó jellegű és gyakori ahhoz, hogy a cseh adóhatóság a fióktelepétől szedje be az adót.

71. Hozzáteszem, hogy a 2008/55 irányelvvel felváltott 76/308 irányelvre vagy az érintett tagállamok közötti, adóbehajtásra vonatkozó nemzetközi egyezményre való hivatkozás elegendő lehetne az olyan rendelkezés arányosságának kizárásához, mint a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése.

72. Ami a másik tagállamban történő adóbeszedést illeti, a „körhinta” jellegű hozzáadottértékadó-csalásra vonatkozó Sunico és társai ügyben hozott ítéletre[28] hivatkozom, amely csalás az angol kincstár kárára lehetővé tette ezen adó kikerülését. A Bíróság megállapította, hogy a polgári és kereskedelmi ügyekben hozott határozatok elismerésnek és végrehajtásának egyszerűsített eljárásához való hozzáférést lehetővé tevő 44/2001 „Brüsszel I”- rendelet[29] hatálya alá tartozik az olyan eljárás, amelyben valamely tagállam hatósága más tagállami illetőségű természetes vagy jogi személyektől az első tagállamban esedékes hozzáadottérték-adó kijátszására irányuló megállapodásból fakadó károk ellentételezéseként kártérítést követel.

73. A 60%-os átalánnyal kapcsolatban a Bizottság véleményét osztom, amely szerint annak azon lehetőség nélküli alkalmazása, hogy a szolgáltatást igénybe vevő bebizonyíthassa, hogy a rendelkezésére bocsátott munkavállalók bére kevesebb az átalány alapján számított összegnél, túllép a kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéken, amely jelen esetben az jövedelemadó hatékony beszedése.

26 — Uo.

27 — Uo., 50. pont.

28 — A C-49/12. sz. ügyben 2013. szeptember 12-én hozott ítélet.

29 — A polgári és kereskedelmi ügyekben a joghatóságról, valamint a határozatok elismeréséről és végrehajtásáról szóló 2000. december 22-i tanácsi rendelet (HL 2001. L 12., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 19. fejezet, 4. kötet, 42. o.; helyesbítések: HL 2006. L 242., 6. o. és HL 2011. L 124., 47. o.).

74. A Nejvyšší správní soud által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az ACO Industries és a szlovák munkaerő-kölcsönző ügynökség megállapodtak abban, hogy a szolgáltatásért óránként 160 CZK, illetve 170 CZK kerül kiszámlázásra. Márpedig a saját megállapodásuk szerint a munkavállalóknak biztosított bér óránként 50 CZK volt. Ilyen esetben a meghatározott átalánymérték alkalmazása olyan mértékű átalány-adóalapból történő levonást vonna maga után, amely a tényleges adóalap kétszereséhez közelít.

75. Amint a C-326/12 van Caster-ügyre [30] vonatkozó indítványom 65. pontjában is írtam, egyértelműen kitűnik a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, [31] hogy nem igazolható az alapvető szabadságok szempontjából az Unión belül megvalósuló tényállás kapcsán érvényesülő abszolút tilalom, amely kizárja, hogy az adóhatóságoknak az adókötelezett benyújtsa a szükséges információkat.

76. Még akkor sem – amint arra a Nejvyšší správní soud rámutat –, ha a szerződő partnerek elkerülhették volna a 60%-os átalány alkalmazását, ha a számlán a munkavállalók bérének megfelelő összeget elkülönítik a közvetítési szolgáltatás árától.

77. Úgy vélem tehát, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése által a külföldi illetőségű szolgáltató szolgáltatásainak belföldi illetőségű igénybe vevője számára előírt kötelezettségekből következő korlátozása nem igazolható a hatékony adóbeszedés biztosításának szükségességével.

c) Az adókikerülés elleni küzdelem

78. A szolgáltatások igénybevevőjét terhelő adólevonási kötelezettség igazolása érdekében az Odvolací finanční ředitelství és a cseh kormány az adókikerülés megelőzésére is hivatkozik.

79. Az Odvolací finanční ředitelství úgy véli, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 6. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a küzdelmet a cseh vállalkozások azon visszaélésszerű gyakorlatával szemben, amely szerint külföldi munkavállalókat vesznek kölcsön, akiket 183 naponként lecserélnek annak érdekében, hogy kikerüljék a jövedelemadóról szóló törvény rendelkezéseit, amelyek a Cseh Köztársaságban adómentességet biztosítanak az ott állandó telephellyel nem rendelkező külföldi társaságok által a cseh területen 183 napot meg nem haladóan tartózkodó munkavállalóknak fizetett bérek után.

80. Ugyanezen irányban a cseh kormány úgy érvel, hogy az adóhatóság gyakorlata a nemzetközi munkaerő kölcsönzéssel kapcsolatban számos adócsalást és adókikerülést mutatott ki például a munkavállalók belföldi vállalkozások és külföldi munkaerő-kölcsönző ügynökségek közötti cseréje kapcsán. A cseh kormány hangsúlyozza, hogy ez az adókikerülés jóformán teljesen kicsúszik az adóhatóság ellenőrzése alól.

30 — A Bíróság előtt folyamatban lévő C-326/12. sz. ügy.

31 — Lásd a C-254/97. sz. Baxter és társai ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-4809. o.) 19. és 20. pontját; a C-39/04. sz. Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2057. o.) 25. pontját; a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-8251. o.) 96. pontját; a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-359. o.) 53. pontját; a C-262/09. sz., Meilicke és társai ügyben 2011. június 30-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-5669. o.) 43. és 44. pontját, valamint a C-493/09. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2011. október 6-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-9247. o.) 46. pontját.

81. Úgy vélem, hogy ezen igazolást el kell vetni. Ugyanis noha a Bíróság ténylegesen megállapította, hogy a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozásának igazolása érdekében lehet az adókikerülés elleni küzdelemre hivatkozni, arra is rámutatott, hogy az adókikerülés vagy adócsalás általános feltételezése nem elegendő a Szerződés által kitűzött célokat veszélyeztető intézkedések igazolására. [32]

82. A jelen esetben az Odvolací finanční ředitelství és a cseh kormány állításai továbbra is eléggé homályosak. Ráadásul a Bíróság elé terjesztett iratokból egyáltalán nem tűnik ki, hogy megvalósul-e visszaélés a jelen ügyekben, amelyekben az érintett munkaerő-kölcsönző ügynökségek állandó telephellyel rendelkeznek a Cseh Köztársaságban.

## VI – Végkövetkeztetések

83. Az előző megállapításokra tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Krajský soud v Ostravě és a Nejvyšší správní soud előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire a következő választ adja:

Az EUMSZ 56. cikkel ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint a jövedelemadóról szóló 586/1992. sz. törvény 6. cikkének (2) bekezdése, amely szerint a Cseh Köztársaságban illetőséggel rendelkező személyeknek adót kell levonniuk a más tagállamban székhellyel rendelkező munkaerő-kölcsönző ügynökségek által ideiglenesen rendelkezésükre bocsátott munkavállalók bére után (a munkaerő-kölcsönző által kiszámlázott összeg 60%-ának megfelelő vélelmezett adóalap figyelembevételével), míg e kötelezettség a munkaerő-kölcsönző ügynökséget terhelné, ha az belföldi illetőségű lenne.

32 — Lásd a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-7587. o.) 45. pontját, a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2229. o.) 27. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 35. pontját.