Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
Melchiorja Watheleta,
predstavljeni 13. februarja 2014[1]

Združeni zadevi C-53/13 in C-80/13

Strojírny Prostějov a.s. (C-53/13)
proti
Odvolací finanční ředitelství
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Krajský soud v Ostravě (Češka republika))
in
ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)
proti
Odvolací finanční ředitelství

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (Češka republika))

„Svoboda opravljanja storitev — Napotitev delavcev — Omejitve — Davčni odtegljaj v zvezi z dohodnino in nakazilo tega odtegljaja v državni proračun s strani podjetja, ki uporablja storitve teh delavcev — Neobstoj take obveznosti v primeru delavcev, ki jih napoti domače podjetje“

I – Uvod

1. Ta predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na mednarodni najem delovne sile in na obveznost, v skladu s katero mora češki rezident (prejemnik storitev) plačati davčni odtegljaj od plačila delavcev, ki mu jih posreduje agencija za zagotavljanje začasnega dela s sedežem v drugi državi članici (ponudnik storitev), medtem ko je ta obveznost naložena agenciji za zagotavljanje začasnega dela, če gre za rezidentko Češke republike.

2. Poleg tega, če agencija ni rezidentka, češki zakon določa domnevo, v skladu s katero se šteje, da – če na računu, ki ga svoji češki stranki izda ta agencija za zagotavljanje začasnega dela, ki ni rezidentka, cena storitve posredovanja ni navedena ločeno od zneska, namenjenega plačilu delavcev – ta znesek znaša 60 % skupnega zaračunanega zneska.

3. Spora o glavni stvari zadevata češki družbi, ki sta uporabljali storitve slovaških agencij za zagotavljanje začasnega dela in nista izvajali davčnega odtegljaja, določenega s češkim zakonom. Češki davčni organi so vsaki od družb izdali odločbo o odmeri, v kateri so zahtevali plačilo zneska, ki bi ga morali zadevni družbi pri viru odtegniti od plačila delavcev. Z vidika teh češkim družb pa je bil znesek davčnega odtegljaja vključen v znesek, plačan agencijama za zagotavljanje dela. Zato odločba o odmeri davka za zadevni družbi pomeni obveznost, da še drugič plačata ta znesek, in to – zaradi pavšalne stopnje v višini 60 % – od davčne osnove, ki je bistveno višja od dejanskega plačila delavcev.

4. Ti zadevi se nanašata na združljivost teh določb s pravom Unije.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

5. Ta predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago členov 18 PDEU, 45 PDEU, 49 PDEU in 56 PDEU.

B – *Češko pravo*

6. Za vprašanja, postavljena v sporih o glavni stvari, so upoštevne naslednje določbe zakona št. 586/1992 o dohodnini (v nadaljevanju: zakon o dohodnini) v različici, veljavni v času dejanskega stanja:

„[…]

Člen 2

Zavezanec za dohodnino

1. Zavezanec za dohodnino je fizična oseba (v nadaljevanju: davčni zavezanec).

2. Davčni zavezanec, ki ima stalno ali običajno prebivališče v Češki republiki, je zavezan za plačilo dohodnine od dohodkov, ki imajo vir v Češki republiki, in od dohodkov, ki imajo vir v tujini.

3. Davčni zavezanci, ki niso omenjeni v odstavku 2, ali tisti, za katere je tako določeno v mednarodnih pogodbah, so zavezani za plačilo dohodnine le od dohodkov, ki imajo vir v Češki republiki (člen 22). Davčni zavezanci, ki v Češki republiki prebivajo zgolj zaradi študija ali zdravljenja, so zavezani za plačilo dohodnine le od dohodkov, ki imajo vir v Češki republiki, tudi če je njihovo običajno prebivališče v Češki republiki.

4. Da bi davčni zavezanci imeli običajno prebivališče v Češki republiki, morajo tam preživeti vsaj 183 dni v koledarskem letu, bodisi hkrati bodisi v več delih; v navedeno obdobje 183 dni se všteje vsak dan ali del dneva njihovega prebivanja. Za namen tega zakona stalno prebivališče v Češki republiki pomeni kraj, kjer davčni zavezanec stalno domuje v okoliščinah, iz katerih je mogoče sklepati na namen za stalno prebivanje na tem naslovu.

[…]Člen 6Dohodek iz zaposlitve

[…]

2. Davčni zavezanec z dohodkom iz zaposlitve se v nadaljevanju imenuje ‚zaposleni‘, oseba, ki je zavezana za izplačilo dohodka, pa ‚delodajalec‘. ‚Delodajalec‘ je tudi davčni zavezanec iz člena 2(2) ali člena 17(3), če zaposleni delajo po njegovih navodilih, tudi če dohodek za to delo na podlagi pogodbe izplačuje oseba, ki ima sedež ali prebivališče v tujini. V skladu z drugimi določbami tega zakona se šteje, da tako izplačan dohodek plača davčni zavezanec iz člena 2(2) ali iz člena 17(3). Kadar je v izplačila delodajalca osebi, ki ima sedež ali prebivališče v tujini, vključeno plačilo za storitev posredovanja, se šteje, da je vsaj 60 % celotnega zneska dohodek zaposlenega.

[…]

Člen 38c

Tujci, zavezani za plačilo davka

Oseba, ki je zavezana za plačilo davka na podlagi členov 38d, 38e in 38h, je tudi davčni zavezanec iz členov 2(3) in 17(4), ki ima v Češki republiki stalno poslovno enoto (člen 22(2)) ali v Češki republiki zaposluje zaposlene več kot 183 dni, z izjemo zagotavljanja storitev v smislu člena 22(1)(c) […]. V primerih iz člena 6(2), drugi in tretji stavek, davčni zavezanec iz člena 2(3) in člena 17(4) ni oseba, zavezana za plačilo davka.“

7. Člen 69 zakona št. 337/1992 o davčnem postopku, naslovljen „Davčni odtegljaj“, v odstavku 1 določa:

„Znesek davka ali zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti, ki ga mora oseba, zavezana za plačilo davka, odtegniti na podlagi davčne osnove, se plača davčni upravi v roku, določenem s tem ali s posebnim zakonom. Če ti zneski davka niso odtegnjeni v določenem znesku ali plačani v določenem roku, davčna uprava osebi, zavezani za plačilo davka, odredi neposredno plačilo dolgovanih zneskov. Davčna uprava lahko, če je to utemeljeno, osebi, zavezani za plačilo davka, določi drugačen rok za plačilo davčnega odtegljaja; zoper to odločbo je mogoča pritožba. Če oseba, zavezana za plačilo davka, tudi po tem ne odtegne določenega davka, je osnova za izračun davka znesek, ki ga bo ta oseba po davčnem odtegljaju izplačala davčnemu zavezancu.“

8. Člen 14(1) konvencije med Češko republiko in Slovaško republiko o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki na dohodek in premoženje (v nadaljevanju: konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja) določa:

„[…] [P]lače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih prejema rezident države pogodbenice iz zaposlitve, [se] obdavčijo samo v tej državi, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, se lahko plačila, prejeta iz take zaposlitve, obdavčijo v tej drugi državi.“

III – Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9. Tožeči stranki v postopkih v glavni stvari, družbi Strojírny Prostějov a.s. (v nadaljevanju: Strojírny Prostějov) in ACO Industries Tábor s. r. o. (v nadaljevanju: ACO Industries), imata sedež v Češki republiki in sta uporabljali storitve agencij za zagotavljanje začasnega dela, ki imata sedež na Slovaškem in opravljata gospodarsko dejavnost v Češki republiki prek podružnice, vpisane v češki poslovni register.

10. Iz predložitvenih odločb izhaja, da sta zadevni agenciji za zagotavljanje dela svoje zaposlene posredovali družbama Strojírny Prostějov in ACO Industries za določen čas, med katerim so ti zaposleni delali po navodilih družb Strojírny Prostějov in ACO Industries. Agenciji za zagotavljanje začasnega dela sta navedenima družbama v zameno za začasno posredovanje osebja zaračunavali dogovorjen znesek. Ta je bil izračunan glede na število ur, ki so jih opravili delavci, posredovani družbama Strojírny Prostějov in ACO Industries.

11. Družba ACO Industries je agenciji za zagotavljanje začasnega dela plačevala 160 čeških kron (CZK) oziroma 170 CZK (to je približno 5,85 EUR oziroma 6,21 EUR po trenutnem menjalnem tečaju) na delovno uro, čeprav je v skladu z njunim sporazumom zajamčena urna postavka, ki so jo prejeli delavci, znašala 50 CZK (to je približno 1,82 EUR po trenutnem menjalnem tečaju). Razlika v višini 110 CZK oziroma 120 CZK (to je 4,02 EUR oziroma 4,38 EUR po trenutnem menjalnem tečaju) je bila bruto prihodek agencije za zagotavljanje dela. Predložitvena odločba v zadevi C-53/13 teh številčnih podatkov ne vsebuje.

12. Davčni organi so med nadzorom ugotovili, da družbi Strojírny Prostějov in ACO Industries od dohodkov delavcem nista plačevali akontacije za dohodnino. Zato so navedenima družbama odredili, naj neposredno plačata dolgovani znesek.

13. V predložitveni odločbi v zadevi ACO Industries (C-80/13) je pojasnjeno, da so davčni organi v skladu z domnevo, določeno v členu 6(2), *in fine*, zakona o dohodnini, kot davčno osnovo uporabili 60 % zneskov, ki jih je zaračunala agencija za zagotavljanje začasnega dela. Druga predložitvena odločba v zadevi C-53/13 ne vsebuje podobnega pojasnila.

14. Pritožbi, ki sta ju družbi Strojírny Prostějov in ACO Industries vložili pri pristojnih davčnih organih, sta bili zavrnjeni. Zatem sta navedeni družbi sprožili ta postopka pri čeških sodiščih, ki sta menili, da zadevi vključujeta vprašanja razlage prava Unije, in se odločili Sodišču postaviti vprašanja za predhodno odločanje.

15. V zadevi C-53/13 je Krajský soud v Ostravě Sodišču postavilo to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali člena 56 [PDEU] in 57 [PDEU] nasprotujeta uporabi nacionalne zakonodaje, ki v primeru, da ima podjetje, ki posreduje delavce drugim podjetjem (dobavitelj), sedež na ozemlju druge države članice, nalaga podjetju, ki delavce uporablja, obveznost, da odbije davek na dohodek v zvezi s temi delavci in ga nakaže v državni proračun, če pa ima dobavitelj sedež na ozemlju Češke republike, ima to obveznost dobavitelj?“

16. V zadevi C-80/13 je Nejvyšší správní soud Sodišču postavilo ta tri vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali členi 18 [PDEU], 45 [PDEU], 49 [PDEU] in 56 [PDEU] nasprotujejo predpisom, v skladu s katerimi mora delodajalec s sedežem v eni državi članici plačati akontacijo davka od dohodkov delavcev (državljanov druge države članice), ki mu jih je posredovala agencija za zagotavljanje začasnega dela s sedežem v drugi državi članici prek svoje podružnice v prvi državi članici?

2. Ali členi 18 [PDEU], 45 [PDEU], 49 [PDEU] in 56 [PDEU] nasprotujejo predpisom, v skladu s katerimi je osnova za odmero za take delavce pavšalno določena na vsaj 60 % zneska, ki ga je zaračunala agencija za zagotavljanje začasnega dela, kadar je provizija za posredovanje vključena v obračunani znesek?

3. Če je odgovor na prvo ali drugo vprašanje pritrdilen, ali je v položaju, kakršen je ta v obravnavani zadevi, mogoče omejiti navedene temeljne svoboščine iz razlogov javnega reda, javne varnosti ali javnega zdravja ali zaradi učinkovitosti davčnega nadzora?“

IV – Postopek pred Sodiščem

17. Predloga za sprejetje predhodne odločbe sta na Sodišče prispela 30. januarja 2013 za zadevo C-53/13 in 15. februarja 2013 za zadevo C-80/13. Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 20. marca 2013 odredil združitev zadev.

18. Pisna stališča so vložile družba ACO Industries, uprava Odvolací finanční ředitelství, češka in danska vlada ter Evropska komisija. Na obravnavi 11. decembra 2013 sta češka vlada in Komisija podali ustna stališča.

V – Analiza

19. Predložitveni sodišči z vprašanji za predhodno odločanje Sodišču postavljata enako vprašanje, in sicer, ali ureditev države članice, kakršna izhaja iz člena 6(2) zakona o dohodnini, ki določa, da mora rezident te države članice odtegniti akontacijo davka od dohodkov delavcev, ki mu jih začasno posreduje agencija za zagotavljanje začasnega dela s sedežem v drugi državi članici, medtem ko bi bila ta obveznost, če bi imela ta agencija za zagotavljanje dela sedež v prvi državi članici, naložena zadevni agenciji za zagotavljanje dela, pomeni omejitev temeljnih svoboščin in, v primeru pritrdilnega odgovora, ali je lahko ta omejitev utemeljena?

A – *Temeljna svoboščina, ki se uporablja v tem primeru*

20. Tako kot Komisija menim, da je mogoče takoj izključiti uporabo načela prepovedi diskriminacije, določenega v členu 18 PDEU, saj se v skladu s sodno prakso Sodišča ta člen samostojno uporablja le v primerih, za katere PDEU ne določa posebnih pravil prepovedi diskriminacije. [2]

21. Ugotoviti je torej treba, na področje katere svoboščine, zagotovljene s PDEU, spada zadevna nacionalna ureditev. Za to je treba upoštevati predmet zadevne nacionalne zakonodaje. [3]

22. V obravnavanem primeru je obveznost odtegnitve akontacije davka od dohodkov delavcev naložena prejemniku storitev, ki je češki rezident, če ima agencija za zagotavljanje začasnega dela sedež v tujini, medtem ko je ta obveznost naložena taki agenciji, če je ta rezidentka Češke republike.

23. Komisija meni, da bi bilo treba zadevno nacionalno ureditev preučiti z vidika svobode opravljanja storitev v delu, v katerem ta ureditev določa davčne obveznosti agencije za zagotavljanje začasnega dela, ko opravlja storitve za družbe, ki opravljajo dejavnost v Češki republiki, in z vidika svobode ustanavljanja v delu, v katerem navedena ureditev določa davčno obveznost tuje agencije za zagotavljanje začasnega dela, ki je na ozemlju Češke republike ustanovila podružnico, katere dejavnost je povezana s posredovanjem delavcev.

24. Po mojem mnenju bi lahko različno obravnavanje, ki je posledica uporabe člena 6(2) zakona o dohodnini, odvrnilo češke rezidente od uporabe storitev agencij za zagotavljanje začasnega dela, ki niso rezidentke, saj bi se češki rezidenti s tem izognili obveznosti odtegnitve akontacije davka od dohodkov delavcev. Poleg tega bi to lahko otežilo gospodarsko dejavnost teh ponudnikov storitev, ki niso rezidenti, v Češki republiki. Zato to različno obravnavanje spada izključno na področje uporabe svobode opravljanja storitev.

25. Možnost vpliva te ureditve na ustanavljanje agencij nerezidentk v Češki republiki je le posledica možnega omejevalnega učinka zadevne nacionalne ureditve na njihovo opravljanje storitev.

2 — Glej sodbo z dne 15. septembra 2011 v zadevi Schulz-Delzers in Schulz (C-240/10, ZOdl., str. I-8531, točka 29).

3 — Glej sodbe z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točke od 31 do 33), z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz (C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točke 34 in od 44 do 49), z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točki 37 in 38), z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 36) in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točke od 26 do 34) ter sklep z dne 10. maja 2007 v zadevi Lasertec (C-492/04, ZOdl., str. I-3775, točka 19).

B – *Obstoj omejitve svobode opravljanja storitev*

1. Trditve strank

26. Družba ACO Industries in Komisija menita, da se s členom 6(2) zakona o dohodnini omejuje svoboda opravljanja storitev, ker je, kot navaja družba ACO Industries, češki rezident, ki uporablja storitve tuje agencije za zagotavljanje začasnega dela, zaradi obveznosti odtegnitve akontacije davka od dohodkov delavcev deležen strožjega davčnega obravnavanja kot češki rezident, ki uporablja storitve agencije za zagotavljanje začasnega dela, ki je rezidentka.

27. Po mnenju družbe ACO Industries enako velja za zadevno nacionalno določbo, ki v primeru uporabe storitev agencije za zagotavljanje začasnega dela, ki ni rezidentka, določa pavšalno izračunano davčno osnovo v višini 60 % zneska, ki ga je zaračunala agencija za zagotavljanje začasnega dela, kadar račun vključuje tudi plačilo za storitev posredovanja, pri čemer se šteje, da je ta pavšalno izračunani znesek delavčev dohodek.

28. Družba ACO Industries tako navaja, da agenciji za zagotavljanje začasnega dela, ki je rezidentka, ni treba sprejemati posebnih ukrepov, kot je na primer ločeno obračunavanje plačila delavcev ter stroškov njihovega prevoza in drugih upravnih stroškov, povezanih s storitvijo posredovanja, na računih. Komisija meni, da so zaradi davčnega in upravnega bremena, naloženega češkemu prejemniku storitev, storitve agencij za zagotavljanje začasnega dela, ki niso rezidentke, manj privlačne od storitev agencij rezidentk Češke republike ter da zato to breme pomeni omejitev svobode opravljanja storitev. Glede pavšalne stopnje v višini 60 % se Komisija strinja z družbo ACO Industries, da gre za diskriminatoren ukrep, ker se ne uporablja za storitve, ki jih opravljajo agencije za zagotavljanje začasnega dela, ki so rezidentke.

29. Po drugi strani uprava Odvolací finanční ředitelství ter češka in danska vlada menijo, da zadevna nacionalna ureditev ne pomeni omejitve svobode opravljanja storitev.

30. Uprava Odvolací finanční ředitelství in češka vlada zlasti trdita, da agencije za zagotavljanje začasnega dela s sedežem zunaj Češke republike niso niti v primerljivem položaju kot agencije s sedežem v tej državi članici niti z njimi ne konkurirajo. Poleg tega naj administriranje, povezano z izračunom, odmero in odtegljajem davka od dohodkov napotenih delavcev, ne bi bilo pretirano breme za podjetje, ki uporablja storitve teh delavcev. Kot navaja češka vlada, je ta odtegljaj vsekakor dovoljen na podlagi člena 14(1) konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

31. Danska vlada meni, da v tem primeru ni razlike v obravnavanju oseb, ki so v primerljivih položajih. Po mnenju te vlade je upoštevno merilo za primerjavo delavec, ki ga posreduje agencija za zagotavljanje začasnega dela, ki je rezidentka. Ker davčni odtegljaj od plačila delavcev, ki jih posreduje agencija za zagotavljanje začasnega dela, ki ni rezidentka, ni višji od dohodnine, s katero je obremenjeno plačilo delavcev, ki jih posreduje agencija za zagotavljanje začasnega dela, ki je rezidentka, danska vlada trdi, da člen 6(2) zakona o dohodnini ne pomeni omejitve svobode opravljanja storitev.

32. Predložitveni sodišči menita, da člen 6(2) zakona o dohodnini pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, ker njegova uporaba pomeni strožje davčno obravnavanje čeških rezidentov, ki raje uporabljajo storitve agencij za zagotavljanje začasnega dela, ki niso rezidentke, kot pa storitve agencij za zagotavljanje začasnega dela, ki so rezidentke Češke republike.

2. Analiza

33. Tako kot družba ACO Industries, Komisija in predložitveni sodišči menim, da člen 6(2) zakona o dohodnini pomeni omejitev svobode opravljanja storitev.

34. Sodišče je preučilo že številne nacionalne določbe, s katerimi se prejemniku storitev, ki je rezident in uporablja storitve ponudnika nerezidenta, nalaga, da pri viru odtegne davek od zneskov, ki jih dolguje temu ponudniku. Stranke navajajo zadeve FKP Scorpio Konzertproduktionen, Truck Center in X, sam pa dodajam še zadevo Komisija proti Belgiji. [4]

35. V zgoraj navedeni zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen je predložitveno sodišče spraševalo, ali „nacionaln[a] zakonodaj[a], na podlagi katere se uporabi postopek odtegnitve davka pri viru, pri plačilih izvajalcem storitev, ki niso rezidenti države članice, v kateri so bile storitve opravljene, medtem ko se tega postopka ne uporabi pri plačilih za izvajalce storitev, ki so rezidenti te države“, [5] pomeni omejitev svobode opravljanja storitev in, če je to potrebno, ali je lahko ta omejitev utemeljena.

36. Sodišče je ugotovilo obstoj omejitve navedene svoboščine na podlagi tega, da „bi lahko […] dolžnost prejemnika storitve, da odtegne davek pri viru od plačila, ki ga prejme izvajalec storitev, rezident druge države članice, ter tudi morebitna odgovornost prejemnika storitve, podjetja, kakršno je družba Scorpio, odvrnili od tega, da se obrnejo na druge izvajalce storitev, rezidente drugih držav članic“. [6]

37. Sodba Sodišča v zgoraj navedeni zadevi Komisija proti Belgiji se je prav tako nanašala na davčni odtegljaj. Komisija je Sodišču predlagala, naj ugotovi, da Kraljevina Belgija s tem, da je belgijskim naročnikom in podjetnikom, ki sodelujejo s tujimi sopogodbeniki, ki niso registrirani v Belgiji, naložila, da odtegnejo 15 % zneska, plačanega za opravljena dela, in da je tem istim naročnikom in podjetnikom naložila solidarno odgovornost za davčne dolgove njihovih sopogodbenikov, ki niso registrirani v Belgiji, ni izpolnila obveznosti iz členov 49 ES in 50 ES (zdaj člena 56 PDEU in 57 PDEU).

38. Sodišče je ugotovilo obstoj omejitve svobode opravljanja storitev, ker je to, da „[je] mora[l] naročnik ali podjetnik na podlagi [belgijske zakonodaje] za belgijsko upravo odtegniti znesek, ki ustreza 15 % cene, navedene na računu, ki ga je izstavil neregistrirani ponudnik storitve, temu ponudniku storitev odvze[lo] možnost, da bi takoj razpolagal z delom svojega dohodka, ki [bi] mu [bil] povrnjen šele na koncu posebnega upravnega postopka. Slabosti, ki jih [je imela] obveznost odtegnitve za ponudnike storitev, ki v Belgiji niso registrirani in tam nimajo sedeža, [bi] jih torej lahko odvrn[ile] od vstopa na belgijski trg, kjer bi opravljali storitve v gradbenem sektorju“. [7]

39. Sodišče se je z istim vprašanjem srečalo še v zgoraj navedeni zadevi Truck Center, v kateri je predložitveno sodišče želelo izvedeti, ali je „uredit[ev] države članice, ki predvideva davčni odtegljaj za davek na obresti, ki jih nakaže družba rezidentka te države družbi prejemnici, ki je rezidentka druge države članice, medtem ko se ta odtegljaj ne odtegne za obresti, ki se nakažejo družbi prejemnici rezidentki prve države članice“, [8] združljiva s svobodo ustanavljanja.

4 — Glej sodbe z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, ZOdl., str. I-9461), z dne 9. novembra 2006 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-433/04, ZOdl., str. I-10653), z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C-282/07, ZOdl., str. I-10767) in z dne 18. oktobra 2012 v zadevi X (C-498/10).

5 — Točka 28.

6 — *Ibidem* (točka 33).

7 — Zgoraj navedena sodba Komisija proti Belgiji (točka 30).

8 — Točka 21.

40. Kot je odločilo Sodišče, „je treba, da bi določili, ali je razlika v davčnem obravnavanju diskriminatorna, raziskati, ali so glede spornega nacionalnega ukrepa zadevne družbe v objektivno primerljivem položaju“.[9] Ugotovilo je, da se zadevno različno obravnavanje nanaša na položaje, ki jih objektivno ni mogoče primerjati, pri čemer je to ugotovitev podprlo s tremi glavnimi razlogi:

— prvič, „položaj belgijske države je namreč, kadar imata družba izplačnica obresti in družba prejemnica teh obresti sedež v Belgiji, drugačen od njenega položaja, kadar družba rezidentka te države nakazuje obresti družbi nerezidentki, ker v prvem primeru belgijska država deluje kot država rezidentstva zadevnih družb in v drugem primeru deluje kot država vira obresti“;[10]

— drugič, „nakazilo obresti, ki ga izvede družba rezidentka drugi družbi rezidentki, in nakazilo obresti, ki ga izvede družba rezidentka družbi nerezidentki, sta podlagi za različni obdavčenji, ki temeljita na različnih pravnih podlagah“, in sicer za pri viru odtegnjeni davek na dohodke iz premoženja v primeru obresti, ki jih družba rezidentka nakaže družbi nerezidentki, in za davek od dohodkov pravnih oseb v primeru obresti, ki jih družba rezidentka nakaže drugi družbi rezidentki,[11] in nazadnje,

— tretjič, te različne tehnike obdavčenja so izraz „različnih položajev, v katerih so te družbe v zvezi s pobiranjem davkov“, in sicer zaradi dejstva, da „so […] družbe prejemnice rezidentke neposredno podrejene nadzoru belgijske davčne uprave, ki lahko zagotovi prisilno pobiranje davkov“, medtem ko to ne velja za družbe prejemnice nerezidentke, zaradi česar je za pobiranje davkov potrebna pomoč davčne uprave države, v kateri so te družbe rezidentke.[12]

41. Po mnenju Sodišča „različno obravnavanje, ki [je] izhaja[lo] iz zadevne davčne ureditve v postopku v glavni stvari, [ni] nujno [dajalo] prednosti družbam prejemnicam rezidentkam, ker so [bile], prvič, […] zavezane k plačilu akontacije davka od dohodkov pravnih oseb in je [bila], drugič, stopnja pri viru odtegnjenega davka na dohodke [od obresti, izplačane] družbi nerezidentki, bistveno nižja od davka od dohodkov pravnih oseb, ki se pobira od dohodkov družb rezidentk prejemnic obresti“.[13]

42. Sodišče je analizo vprašanja, ali je to različno obravnavanje diskriminatorno,[14] končalo tako, da je v točki 50 sodbe odločilo, da navedeno različno obravnavanje ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja.

43. V novejši sodbi v zgoraj navedeni zadevi X je Sodišče preučilo vprašanje, ali je obveznost, naložena prejemniku storitev na podlagi nizozemske ureditve, da davek od plačil, izplačanih ponudnikom storitev s sedežem v drugi državi članici, odtegne pri viru, medtem ko taka obveznost ni obstajala za plačila, izplačana ponudnikom storitev s sedežem na Nizozemskem, združljiva s svobodo opravljanja storitev.

44. Sodišče je menilo, „da lahko obveznost davčnega odtegljaja, ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, ne glede na učinke, ki jih lahko ima ta odtegljaj na davčni položaj ponudnikov storitev, ki niso rezidenti, povzroči, da so za prejemnike storitev, ki so rezidenti, čezmejne storitve manj privlačne od storitev, ki jih opravljajo ponudniki storitev, ki so rezidenti, in navedene prejemnike storitev odvrača od sodelovanja s ponudniki storitev, ki niso rezidenti“.[15]

9 — *Ibidem* (točka 36).
10 — *Ibidem* (točka 42).
11 — *Ibidem* (točki 43 in 44).
12 — *Ibidem* (točki 47 in 48).
13 — *Ibidem* (točka 49).
14 — *Ibidem* (točka 36).
15 — Zgoraj navedena sodba X (točka 28).

45. Kot je nadaljevalo Sodišče, „[t]e ugotovitve ni mogoče izpodbiti s trditvami nizozemske vlade, da [je] učinek dodatnega upravnega bremena za prejemnika storitev po eni strani zanemarljiv, ker mora ta že obračunati druge davčne odtegljaje in odtegnjene zneske nakazovati davčni upravi, in po drugi strani izravnan z olajšanjem upravnega bremena ponudnika storitev, ki ni rezident in mu poleg izpolnitve upravnih obveznosti do davčne uprave države članice, v kateri ima sedež, ni treba predložiti davčnega obračuna na Nizozemskem“. [16]

46. Sodišče je sklenilo, da zadevna nacionalna zakonodaja pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, „ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo“. [17]

47. Različni ugotovitvi v zgoraj navedeni sodbi Truck Center na eni strani ter v zgoraj navedenih sodbah FKP Scorpio Konzertproduktionen, Komisija proti Belgiji in X na drugi sta izraženi v stališčih strank v obravnavani zadevi. Medtem ko se namreč družba ACO Industries sploh ne sklicuje na sodbo Truck Center, Komisija pa jo le omenja, se češka in danska vlada opirata predvsem na to sodbo, da bi dokazali združljivost zadevne ureditve s pravom Unije.

48. O obstoju omejitve sem prepričan na podlagi dveh elementov. Prvi je povezan z zgoraj navedeno sodbo Truck Center. V navedeni zadevi je Sodišče ugotovilo neobstoj omejitve samo zato, ker je menilo, da se različno obravnavanje uporablja za davčne zavezance, ki niso v objektivno primerljivih položajih.

49. Čeprav me trije razlogi za neprimerljivost položajev, ki jih je Sodišče izpostavilo v tej sodbi, [18] ne prepričajo, v obravnavani zadevi zadošča navedba, da so češka podjetja, ki uporabljajo storitve agencij za zagotavljanje začasnega dela, ki niso rezidentke, v primerljivem položaju kot češka podjetja, ki uporabljajo enake storitve agencij rezidentk Češke republike. Enako velja za agencije, ki te storitve opravljajo, saj konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, podpisana med Češko republiko in Slovaško republiko, v členu 14(1) določa, da se plačila delavcev, posredovanih stranki, ki je rezidentka Češke republike, obdavčijo v Češki republiki ne glede na to, ali te delavce posreduje agencija rezidentka ali nerezidentka.

50. Okoliščina, da se v okviru češke ureditve delodajalec v enem primeru šteje za ponudnika, v drugem primeru pa za prejemnika storitev, ne vpliva na primerljivost davčnih položajev.

51. Drugi element, na katerega opiram svoje prepričanje, je dolg seznam sodb Sodišča, v katerih je to v zvezi s svobodo ustanavljanja ali prostim pretokom kapitala sistematično menilo, da davčni odtegljaj, s katerim so obremenjene samo dividende, izplačane v tujino, pomeni različno obravnavanje primerljivih položajev (naj gre za delničarje ali družbe razdeljevalke) in s tem omejitev temeljne svoboščine. [19]

16 — *Ibidem* (točka 29).

17 — *Ibidem* (točka 32).

18 — Glej točko 39 teh sklepnih predlogov.

19 — Glej sodbe z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France (C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točki 29 in 30), z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta (C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 28), z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 39), z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 41), z dne 20. oktobra 2011 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-284/09, ZOdl., str. I-9879, točke 51, 72 in 73) in z dne 10. maja 2012 v združenih zadevah Santander Asset Management SGIIC in drugi (od C-338/11 do C-347/11, točka 18). Glej sklepa z dne 18. junija 2012 v zadevi Amorim Energia (C-38/11, točke 53 in od 76 do 79) in z dne 12. julija 2012 v zadevi Tate & Lyle Investments (C-384/11, točke od 21 do 25).

C – *Utemeljenost*

52. Nejvyšší správní soud postavlja tudi vprašanje, ali je lahko omejitev svobode opravljanja storitev, ki izhaja iz člena 6(2) zakona o dohodnini, utemeljena. Zlasti to sodišče navaja javni red, javno varnost ali javno zdravje in po potrebi učinkovitost davčnega nadzora. Uprava Odvolací finanční ředitelství in češka vlada poleg tega omenjata preprečevanje davčnega izogibanja.

53. Kar zadeva nujnost zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora, je treba po mojem mnenju tako kot v zgoraj navedeni zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen šteti, da gre za nujnost zagotavljanja učinkovitosti izterjave dohodnine. Bolj kot olajšati davčni nadzor je namreč namen obveznosti davčnega odtegljaja zagotoviti izterjavo davka.

1. Trditve strank

54. Čeprav družba ACO Industries in Komisija ne izpodbijata možnosti, da se omejitev utemelji z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora in izterjave davka, oporekata temu, da je člen 6(2) zakona o dohodnini v skladu z načelom sorazmernosti. Sklicujeta se zlasti na neizpodbojnost domneve v zvezi s 60 %, kolikor naj bi znašal delež plačila delavcev od skupnega zaračunanega zneska, ker oseba, zavezana za plačilo davka, ne more dokazati, da je dejanska davčna osnova, to je dejansko plačilo teh delavcev, nižja od tega odstotnega deleža.

55. Družba ACO Industries poudarja, da se s to pavšalno stopnjo ne zagotavlja enotna obdavčitev, ker se ta stopnja nanaša na dele zneska, ki niso plačilo delavcev, kot so na primer stroški njihove napotitve iz Slovaške v Češko republiko.

56. Po drugi strani uprava Odvolací finanční ředitelství ter češka in danska vlada menijo, da je člen 6(2) zakona o dohodnini potreben, ker je Češka republika država vira dohodka in zato ne more izterjati davka od davčnega zavezanca, temveč je odvisna od sodelovanja davčnih organov njegove države rezidentstva.

57. V zvezi s tem češka vlada meni, da je davčni odtegljaj zelo učinkovita metoda za izterjavo davka, ker davčni upravi omogoča seznanitev z obdavčljivim dogodkom, na katerem temelji davek, ki ga mora plačati ponudnik storitev, ki ni rezident. Poleg tega naj bi pobiranje davka pri ponudniku storitev, ki ni rezident, pomenilo občutno breme za tega ponudnika storitev, ki bi moral oddati davčni obračun v njemu tujem jeziku in bi se moral seznaniti z davčnim sistemom države članice, v kateri nima sedeža.

58. Kar zadeva pavšalno stopnjo v višini 60 %, Nejvyšší správní soud in češka vlada poudarjata, da je njena uporaba omejena na primer, v katerem račun vključuje plačilo za storitev posredovanja brez jasne navedbe zneska, ki se zahteva v zvezi z zaposlitvijo delavcev.

2. Analiza

a) Javni red, javna varnost in javno zdravje

59. Utemeljitve, ki temeljijo na javnem redu, javni varnosti in javnem zdravju, je mogoče takoj zavrniti. Poleg tega niso ne predložitveni sodišči ne zadevne stranke predložili nobenega elementa, s katerim bi bilo mogoče podpreti tako utemeljitev.

b) Učinkovitost davčnega nadzora in izterjave davka

60. Sodišče je zelo pogosto razsojalo, da je nujnost zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora in izterjave dohodnine nujni razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče utemeljiti mehanizem, kot ga določa člen 6(2) zakona o dohodnini.

61. Sodišče je med drugim tako odločilo v sodbah FKP Scorpio Konzertproduktionen, Komisija proti Belgiji, Santander Asset Management SGIIC in drugi ter X. [20]

62. V zgoraj navedeni sodbi FKP Scorpio Konzertproduktionen je Sodišče razsodilo, da so „postopek odtegnitve pri viru in predpisi glede odgovornosti, namenjeni njegovi uveljavitvi, […] legitimno in primerno sredstvo, da se zagotovi davčno obravnavanje dohodkov osebe, ki je rezident zunaj države obdavčitve, in da se prepreči, da bi zadevni prihodki ostali neobdavčeni tako v državi rezidentstva kot v državi izvedbe storitve. V zvezi s tem je treba spomniti na to, da v zadevnem obdobju, to je leta 1993, ni bilo nobene direktive [Unije] niti nobene druge ureditve, navedene v spisu, med [zadevnima državama članicama] glede vzajemne upravne pomoči na področju izterjave davčnih dolgov“. [21]

63. Glede na pomembnost, ki jo je Sodišče pripisalo neobstoju direktive ali drugega instrumenta, ki bi urejal vzajemno upravno pomoč na področju izterjave davčnih dolgov, se mi zdi popolnoma logično domnevati, da ne bi sprejelo te utemeljitve, če bi bila taka direktiva ali tak instrument na voljo.

64. V zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Belgiji je Sodišče ob priznanju, da je omejitev izvajanja temeljnih svoboščin mogoče utemeljiti z učinkovitostjo davčnega nadzora, presodilo, da „[…] bi bil manj strog ukrep, kot je ponudnikom storitev odvzeti možnost, da bi takoj razpolagali z znatnim delom svojih dohodkov, uvedba sistema, ki bi temeljil na izmenjavi podatkov med naročniki in podjetniki, ponudniki storitev in belgijsko davčno upravo, ki bi naročnikom in podjetnikom na primer omogočal, da bi se seznanili z morebitnimi davčnimi dolgovi njihovih sopogodbenikov, ali s katerim bi se uvedla obveznost obveščanja belgijske davčne uprave o vsaki pogodbi, sklenjeni z neregistriranimi sopogodbeniki, ali o vsakem plačilu, izvedenem v njihovo korist“. [22] Ker se je torej davčni odtegljaj uporabljal avtomatično in brezpogojno, ni omogočal upoštevanja posameznih položajev ponudnikov storitev, ki nimajo sedeža v Belgiji in tam niso registrirani.

65. Sodišče je napravilo še korak dlje v zgoraj navedeni zadevi Santander Asset Management SGIIC in drugi. V točki 49 sodbe je presodilo, da „[z]adevne ureditve v postopkih v glavni stvari tudi ni mogoče upravičiti z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora. […] [Z] učinkovitostjo davčnega nadzora [se namreč] ne more upravičiti obdavčitev, ki se nanaša le in posebej na nerezidente“, kot je tudi v primeru člena 6(2) zakona o dohodnini.

20 — Zgoraj navedene sodbe FKP Scorpio Konzertproduktionen (točka 35), Komisija proti Belgiji (točka 35), Santander Asset Management SGIIC in drugi (točka 46) in X (točka 35).

21 — Točka 36.

22 — Točka 39.

66. Stališče Sodišča se zdi drugačno v zgoraj navedeni sodbi X, v kateri je Sodišče kljub obstoju Direktive 76/308/EGS[23] (ta je bila nadomeščena z Direktivo 2008/55/EGS[24]) razsodilo, da davčni odtegljaj ne presega tistega, kar je nujno za zagotavljanje učinkovitosti izterjave davka, tudi ob upoštevanju možnosti vzajemne pomoči pri izterjavi davkov iz Direktive 76/308. Sodišče je menilo, da odprava davčnega odtegljaja ne bi nujno odpravila vseh formalnosti, ki jih mora opraviti prejemnik storitev.[25]

67. Kot je navedlo Sodišče, bi, če takega odtegljaja ne bi bilo, davčna uprava zadevne države članice verjetno morala prejemniku storitev s sedežem na ozemlju zadnjenavedene države naložiti obveznost, da deklarira storitve, ki jih je opravil ponudnik storitev, ki ni rezident.[26] Poleg tega bi opustitev davčnega odtegljaja povzročila, da bi bilo treba davek pobrati pri ponudniku storitev, ki ni rezident, kar bi lahko pomenilo občutno breme za tega ponudnika storitev, ki bi moral oddati davčni obračun v njemu tujem jeziku in bi se moral seznaniti z davčnim sistemom države članice, v kateri nima sedeža.[27]

68. Vendar je mogoče to ugotovitev pojasniti s posebnimi dejanskimi okoliščinami zgoraj navedene zadeve X. Ta se je nanašala na obveznost, ki je bila na podlagi nizozemske zakonodaje naložena družbi X, rezidentki Nizozemske, da odtegne davek od zneskov, ki jih je morala plačati polprofesionalnima nogometnima kluboma s sedežem v Združenem kraljestvu za prijateljski tekmi, odigrani na Nizozemskem. V tem okviru in kljub obstoju Direktive 76/308 se mi zdi logično, da se državi vira ne naloži izterjava davka v državi rezidentstva ponudnika storitev, kadar je bil ta v državi vira navzoč le nekaj dni, če ne celo – glede na trajanje nogometnih tekem – le nekaj ur.

69. Navedene zadeve ni mogoče primerjati z obravnavano zadevo, v kateri ima, kot opozarja Nejvyšší správní soud, agencija za zagotavljanje začasnega dela v Češki republiki podružnico, vpisano v češki poslovni register. Kot navaja Nejvyšší správní soud, lahko češka davčna uprava zaradi obstoja podružnice davek zahteva neposredno od agencije za zagotavljanje začasnega dela. Navzočnost podružnice v Češki republiki prav tako pomeni, da obveznost davčnega odtegljaja ne bi pomenila pretiranega upravnega bremena, kar velja tudi za obveznost poznavanja češke zakonodaje, ker so podružnici v vsakem primeru naloženi upravne – in morda tudi davčne (kot je na primer davek na dodano vrednost) – obveznosti in breme v tej državi.

70. Poleg tega opozarjam, da se zadevna dejavnost v nasprotju z zgoraj navedeno sodbo X, in sicer posredovanje delavcev, zdi dovolj stalna in pogosta, da lahko češka davčna uprava izterja dolgovani davek od podružnice.

71. Naj dodam, da bi morala možnost uporabe Direktive 76/308, ki je bila nadomeščena z Direktivo 2008/55, ali mednarodne konvencije o izterjavi davkov, ki zavezuje zadevni državi članici, zadoščati za izključitev sorazmernosti določbe, kot je člen 6(2) zakona o dohodnini.

72. V zvezi z izterjavo davka v drugi državi članici napotujem še na novejšo sodbo v zadevi Sunico in drugi,[28] katere predmet je bila utaja davka na dodano vrednost, imenovana „vrtiljak“, ki je omogočila izogibanje temu izstopnemu davku v škodo angleške državne blagajne. Sodišče je razsodilo, da tožba, s katero organ države članice od fizičnih in pravnih oseb s stalnim prebivališčem ali sedežem v drugi

23 — Direktiva Sveta z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki je del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 1, str. 44).

24 — Direktiva Sveta z dne 26. maja 2008 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (UL L 150, str. 28).

25 — Zgoraj navedena sodba X (točka 49).

26 — *Idem.*

27 — *Ibidem* (točka 50).

28 — Sodba z dne 12. septembra 2013 (C-49/12).

državi članici zahteva odškodnino za škodo, povzročeno s protipravnim dogovorom z namenom utaje davka na dodano vrednost, ki je dolgovan v prvi državi članici, spada na področje uporabe Uredbe (ES) št. 44/2001,[29] imenovane „Uredba Bruselj I“, kar omogoča dostop do poenostavljenih postopkov za priznavanje in izvrševanje sodb v civilnih in gospodarskih zadevah.

73. Kar zadeva pavšalno stopnjo v višini 60 %, se strinjam z mnenjem Komisije, da njena uporaba, ne da bi lahko prejemnik storitev dokazal, da je bilo plačilo delavcev, ki so mu bili posredovani, nižje od pavšalno izračunanega zneska, presega tisto, kar je nujno za doseganje zastavljenega cilja, ki je v tem primeru učinkovitost izterjave dohodnine.

74. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud, izhaja, da sta se družba ACO Industries in slovaška agencija za zagotavljanje začasnega dela dogovorili, da se storitve zaračunajo po 160 CZK oziroma 170 CZK na uro. V skladu z njunim dogovorom pa je plačilo, zagotovljeno delavcem, znašalo 50 CZK na uro. V takem primeru uporaba pavšalne stopnje pomeni uporabo davčnega odtegljaja od pavšalno izračunane davčne osnove, ki je približno dvakrat višja od dejanske davčne osnove.

75. Kot sem zapisal v točki 65 sklepnih predlogov v zadevi van Caster,[30] iz sodne prakse Sodišča[31] jasno izhaja, da absolutna prepoved, ki davčnemu zavezancu preprečuje, da bi davčnim organom predložil potrebne informacije, v položaju znotraj Unije ob upoštevanju temeljnih svoboščin ne more biti upravičena.

76. In to velja, kot navaja Nejvyšší správní soud, tudi če bi se lahko sopogodbenici izognili plačilu zneska, izračunanega po pavšalni stopnji v višini 60 %, tako da bi znesek, ki ustreza plačilu delavcev, na računu navedli ločeno od zneska, ki ustreza ceni storitve posredovanja.

77. Zato menim, da omejitev svobode opravljanja storitev, ki izhajajo iz obveznosti, določenih v členu 6(2) zakona o dohodnini in naloženih rezidentom, ki uporabljajo storitve ponudnikov nerezidentov, ni mogoče utemeljiti z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti izterjave davka.

c) Boj proti davčnemu izogibanju

78. Uprava Odvolací finanční ředitelství in češka vlada se za utemeljitev obveznosti davčnega odtegljaja, naložene prejemniku storitev, sklicujeta tudi na preprečevanje davčnega izogibanja.

79. Uprava Odvolací finanční ředitelství meni, da člen 6(2) zakona o dohodnini omogoča boj proti zlorabam, ki jih storijo češka podjetja, ki najemajo tuje delavce in jih zamenjujejo vsakih 183 dni, da bi zaobšla določbe zakona o dohodnini, na podlagi katerih so plačila, ki jih tuja družba brez stalne poslovne enote v Češki republiki izplača delavcem, ki na češkem ozemlju ne bivajo dlje kot 183 dni, oproščena davka v tej državi.

80. Češka vlada v istem smislu trdi, da praksa davčnih organov kaže na obstoj številnih davčnih utaj in izogibanj pri mednarodnem najemu delovne sile, na primer z izmenjavami delavcev med domačim podjetjem in tujo agencijo za zagotavljanje začasnega dela. Češka vlada poudarja, da ta davčna izogibanja v praksi uhajajo nadzoru davčnih organov.

29 — Uredba Sveta z dne 22. decembra 2000 o pristojnosti in priznavanju ter izvrševanju sodnih odločb v civilnih in gospodarskih zadevah (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 19, zvezek 4, str. 42).

30 — C-326/12, zadeva v teku pred Sodiščem.

31 — Glej sodbe z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi (C-254/97, Recueil, str. I-4809, točki 19 in 20), z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier (C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 25), z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA (C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 96), z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche (C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 53), z dne 30. junija 2011 v zadevi Meilicke in drugi (C-262/09, ZOdl., str. I-5669, točki 43 in 44) in z dne 6. oktobra 2011 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-493/09, ZOdl., str. I-9247, točka 46).

81. Po mojem mnenju je treba to utemeljitev zavrniti. Čeprav je namreč Sodišče dejansko presodilo, da se je za utemeljitev omejitev izvajanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, mogoče sklicevati na boj proti davčnemu izogibanju, pa je navedlo tudi, da splošna domneva o davčnem izogibanju ali goljufijah ne zadostuje za utemeljitev ukrepa, ki ogroža cilje Pogodbe.[32]

82. V obravnavanem primeru trditve uprave Odvolací finanční ředitelství in češke vlade ostajajo precej nejasne. Poleg tega podatki iz spisa, predloženega Sodišču, nikjer ne izhaja, da bi se v teh zadevah, v katerih imata zadevni agenciji za zagotavljanje začasnega dela v Češki republiki stalno poslovno enoto, pojavljale zlorabe.

VI – Predlog

83. Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki sta ga postavili Krajský soud v Ostravě in Nejvyšší správní soud, odgovori:

Člen 56 PDEU nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je člen 6(2) češkega zakona št. 586/1992 o dohodnini, na podlagi katere morajo rezidenti Češke republike pri uporabi delavcev, ki jim jih posreduje agencija za zagotavljanje začasnega dela, ki je rezidentka druge države članice, pri viru odtegniti davek od plačila teh delavcev (od davčne osnove, za katero se šteje, da znaša 60 % skupnega zneska, ki ga zaračuna agencija za zagotavljanje začasnega dela), medtem ko je ta obveznost v primeru agencije za zagotavljanje začasnega dela, ki je rezidentka, naložena njej.

32 — Glej sodbi z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 45) in z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji (C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 27) ter zgoraj navedeno sodbo z dne 9. novembra 2006 Komisija proti Belgiji (točka 35).