



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

19. juni 2014\*

»Fri udveksling af tjenesteydelser — vikarbureau — udstationering af arbejdstagere, der foretages af et bureau med hjemsted i en anden medlemsstat — restriktion — virksomhed, der er bruger af arbejdskraften — indeholdelse af kildeskat af disse arbejdstageres indkomst — forpligtelse — betaling til statskassen — forpligtelse — situationen for arbejdstagere, der er udstationeret af et indenlandsk bureau — fravær af sådanne forpligtelser«

I de forenede sager C-53/13 og C-80/13,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Krajský soud v Ostravě (Den Tjekkiske Republik) og Nejvyšší správní soud (Den Tjekkiske Republik), ved afgørelser af henholdsvis 16. og 17. januar 2013, indgået til Domstolen den 30. januar og den 15. februar 2013, i sagerne

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

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

mod

**Odvolací finanční ředitelství,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano (refererende dommer), og dommerne A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger og F. Biltgen,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. december 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

— ACO Industries Tábor s.r.o. ved advokát D. Hejzlar

— Odvolací finanční ředitelství ved advokátka E. Nedorostková

— Den Tjekkiske Republik ved M. Smolek, T. Müller og J. Vlácil, som befuldmægtigede

\* Processprog: tjekkisk.

— Kongeriget Danmark ved M. Søndahl og V. Pasternak Jørgensen, som befuldmægtigede  
— Europa-Kommissionen ved W. Roels, M. Šimerdová og Z. Malůšková, som befuldmægtigede,  
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. februar 2014,  
afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18 TEUF, 45 TEUF, 49 TEUF og 56 TEUF.
- 2 Anmodningerne er blevet fremsat i forbindelse med to sager mellem på den ene side Strojírny Prostějov, a.s. (herefter »Strojírny Prostějov«), henholdsvis ACO Industries Tábor s.r.o. (herefter »ACO Industries Tábor«) og på den anden side Odvolací finanční ředitelství (skattedirektorat med kompetence i rekursager) vedrørende den skattemæssige behandling, som disse to virksomheder er blevet undergivet.

### Retsforskrifter

#### *Tjekkisk ret*

- 3 § 2 i lov nr. 586/1992 om indkomstskat, som ændret, foreskriver:
  - »1. Fysiske personer er skattepligtige af personlig indkomst (herefter »skatteydere«).
  - Skatteydere, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Den Tjekkiske Republik, er skattepligtige både af indkomst fra kilder i Den Tjekkiske Republik og af indkomst fra udenlandske kilder.
  - Skatteydere, der ikke er omfattet af stk. 2, eller som er omfattet af internationale overenskomster, er kun skattepligtige af indkomst fra kilder i Den Tjekkiske Republik (§ 22). [...]
  - Skatteydere, der har sædvanligt opholdssted i Den Tjekkiske Republik, er skatteydere, som tilbringer mindst 183 dage i løbet af kalenderåret her, enten uafbrudt eller over flere perioder; påbegyndte opholdsdage medregnes i denne periode på 183 dage. Hvad angår denne lov forstås ved bopæl i Den Tjekkiske Republik et sted, hvor skatteyderen har en fast bolig under omstændigheder, hvoraf det kan udledes, at personen tilsigter at opholde sig varigt i denne bolig.«
- 4 Denne lovs § 6, stk. 2, fastsætter:

»En skatteyder med indkomst fra lønnet arbejde og honorarer kaldes herefter »arbejdstager«, og den person, der skal udbetale indkomsten, »arbejdsgiver«. Ved »arbejdsgiver« skal også forstås en skatteyder som omhandlet i § 2, stk. 2, eller i § 17, stk. 3, når arbejdstagerne arbejder i henhold til skatteyderens instrukser, selv om indkomsten fra sådant arbejde i henhold til kontrakt udbetales gennem en person, der har hjemsted eller bopæl i udlandet. Hvad angår lovens øvrige bestemmelser skal indkomst, der udbetales på denne måde, anses for indkomst betalt af en skatteyder som omhandlet i § 2, stk. 2, eller § 17, stk. 3. Hvis arbejdsgiverens udbetalinger til en person, der har hjemsted eller bopæl i udlandet, omfatter et formidlingsgebyr, skal mindst 60% af den samlede betaling anses for arbejdstagerens indkomst.«

5 Nævnte lovs § 22, stk. 1, litra b), er affattet således:

»Hvad angår skatteydere som omhandlet i § 2, stk. 3, og § 17, stk. 4, skal indkomst fra lønnet beskæftigelse (ansættelse), der udøves i Den Tjekkiske Republik [...], anses for indkomst fra kilder i Den Tjekkiske Republik [...]«

6 Samme lovs § 38c bestemmer:

»Ved en person, der hæfter for skattebetalingen i henhold til §§ 38d, 38e og 38h, forstås også en skatteyder som omhandlet i § 2, stk. 3, og § 17, stk. 4, der har et fast driftssted i Den Tjekkiske Republik (§ 22, stk. 2) eller beskæftiger sine ansatte her i mere end 183 dage, med undtagelse af levering af tjenesteydelser som omhandlet i § 22, stk. 1, litra c) [...] I det tilfælde, der er henvist til i § 6, stk. 2, andet og tredje punktum, er en skatteyder som omhandlet i § 2, stk. 3, og § 17, stk. 4, ikke en person, der hæfter for skattebetalingen.«

7 Denne lovs § 38h, stk. 1, bestemmer:

»Den person, der hæfter for skattebetalingen, skal beregne forskuddet vedrørende fysiske personers indkomst fra lønnet arbejde og honorarer (herefter »forskuddet«) under henvisning til grundlaget for beregningen af forskuddet. [...]«

#### *Dobbeltbeskatningsoverenskomsten*

8 Artikel 14, stk. 1, i overenskomsten mellem Den Tjekkiske Republik og Den Slovakiske Republik om undgåelse af dobbeltbeskatning og forebyggelse af skatteunddragelse hvad angår indkomstskat og formuebeskatning (meddelelse fra udenrigsministeriet nr. 100/2003, offentliggjort i Samling af internationale overenskomster) bestemmer:

»Medmindre bestemmelserne i artikel 15, 17 og 18 medfører andet, kan gage, løn og andre lignende vederlag, som erhverves af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, for personligt arbejde kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført dér, kan det vederlag, som erhverves herfor, beskattes i denne anden stat.«

9 Overenskomstens artikel 23, stk. 1 og 3, fastsætter:

»1. Statsborgere i en kontraherende stat kan ikke i den anden kontraherende stat underlægges nogen beskatning eller dermed forbundne krav, som er anderledes eller mere byrdefulde end den beskatning eller dermed forbundne krav, som statsborgere i den anden stat under samme forhold, særligt med hensyn til skattemæssigt hjemsted, er eller måtte blive undergivet. Uanset bestemmelserne i artikel 1 skal denne bestemmelse også finde anvendelse på personer, der ikke er hjemmehørende i en eller begge de kontraherende stater.

[...]

3. Beskatningen af et fast driftssted, som et foretagende i en kontraherende stat har i den anden kontraherende stat, må ikke være mindre fordelagtig i den anden stat end beskatningen af foretagender i denne anden stat, der driver samme virksomhed. [...]«

## **Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål**

- 10 Hovedsagerne vedrører to tjekkiske virksomheder, Strojírny Prostějov og ACO Industries Tábor, som har benyttet tjenesteydelser fra et vikarbureau, der har hjemsted i Den Slovakiske Republik, men driver virksomhed i Den Tjekkiske Republik gennem en filial, som er optaget i Den Tjekkiske Republiks handelsregister. Disse to virksomheder har, i deres egenskab af brugere, i et begrænset tidsrum anvendt arbejdskraft ydet af arbejdstagere, som er ansat i det nævnte bureau.

### *Sag C-53/13*

- 11 Finanční úřad v Prostějově (skatteforvaltningen i Prostějov) krævede ved afgørelse af 7. marts 2011, at Strojírny Prostějov betalte indeholdt indkomstskat til statskassen for de arbejdstagere, hvis arbejdskraft denne virksomhed havde gjort brug af. Ifølge skatteforvaltningen skulle den virksomhed, der leverede arbejdskraften, betragtes som et udenlandsk bureau, eftersom en filial af en udenlandsk juridisk person i henhold til tjekkisk ret ikke kan påtage sig forpligtelser og erhverve rettigheder. Den tjekkiske virksomhed, der anvendte arbejdskraften, var følgelig forpligtet til at indeholde arbejdstagernes indkomstskat og betale den til statskassen.
- 12 Strojírny Prostějov påklagede denne afgørelse til Finanční ředitelství v Ostravě (skattedirektoratet i Ostrava), som opretholdt afgørelsen ved afgørelse af 18. august 2011. Denne sidstnævnte afgørelse er nu genstand for domstolsprøvelse ved Krajský soud v Ostravě (regional domstol i Ostrava).
- 13 Denne ret finder, at den tjekkiske lovgivning indfører en forskelsbehandling for så vidt angår situationen for en tjekkisk virksomhed, der benytter tjenesteydelser, som leveres af et indenlandsk vikarbureau, og situationen for en tjekkisk virksomhed, der benytter sig af et bureau med hjemsted i en anden medlemsstat. Det er således kun i det sidstnævnte tilfælde, at den tjekkiske virksomhed er forpligtet til at foretage indeholdelse af indkomstskatten for de arbejdstagere, hvis arbejdskraft den anvender i henhold til en kontrakt indgået med vikarbureauet, mens det i det førstnævnte tilfælde tilkommer det vikarbureau, i hvilket disse arbejdstagere er ansat, at foretage denne indeholdelse. Dette udgør imidlertid en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser og for arbejdskraftens frie bevægelighed, eftersom en sådan forpligtelse medfører byrder, navnlig af administrativ art, som kun påhviler de virksomheder, der vælger et bureau, som ikke har hjemsted i Den Tjekkiske Republik.
- 14 Krajský soud v Ostravě har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 56 [TEUF] og 57 [TEUF] til hinder for anvendelsen af national lovgivning, som i tilfælde, hvor en virksomhed, der stiller arbejdstagere til rådighed for en anden virksomhed (leverandøren), har hjemsted på en anden medlemsstats område, pålægger den virksomhed, der benytter sig af arbejdstagerne, en pligt til at indeholde indkomstskat for disse arbejdstagere og betale den til statskassen, mens det er leverandøren, der har denne pligt, hvis leverandøren har hjemsted på Den Tjekkiske Republiks område?«

### *Sag C-80/13*

- 15 Finanční úřad v Táboře (skatteforvaltningen i Tábor) gennemførte en skattekontrol af ACO Industries Tábor og fastslog, at der i 2007 og 2008 ikke var sket forskudsbetaling af indkomstskat for arbejdstagere, der var stillet til rådighed af N-Partner, et vikarbureau med hjemsted i Den Slovakiske Republik. Skatteforvaltningen pålagde derfor ACO Industries Tábor at foretage denne forskudsbetaling. Det beskatningsgrundlag, som blev anvendt til beregningen af nævnte forskudsbetaling, svarede til 60% af de beløb, som N-Partners tjekkiske filial havde faktureret ACO Industries Tábor.

- 16 ACO Industries Tábor påklagede afgørelsen fra Finanční úřad v Táboře til Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (skattedirektoratet i České Budějovice), som opretholdt den påklagede afgørelse ved afgørelse af 31. maj 2011. ACO Industries Tábor anlagde sag til prøvelse af denne sidstnævnte afgørelse ved Krajský soud v Českých Budějovicích (regional domstol i České Budějovice). Denne ret frifandt skattemyndighederne ved afgørelse af 31. januar 2012, som blev genstand for en kassationsappel ved Nejvyšší správní soud (den øverste forvaltningsdomstol).
- 17 Nejvyšší správní soud er af den opfattelse, at den tjekkiske lovgivning dels kan afholde en virksomhed som ACO Industries Tábor fra at benytte tjenesteydelser, der tilbydes af et vikarbureau med hjemsted i en anden medlemsstat end Den Tjekkiske Republik, eftersom denne lovgivning i en sådan situation ikke blot foreskriver en forpligtelse til indeholdelse af kildeskat, men også, for så vidt angår beskatningens omfang, et fast beskatningsgrundlag, som ikke tager hensyn til den faktiske løn, som arbejdstagerne har oppebåret. Dels er det en konsekvens af denne lovgivning, at det er mindre attraktivt for et vikarbureau med hjemsted uden for Den Tjekkiske Republik at udbyde tjenesteydelser i denne medlemsstat end for et bureau med hjemsted i denne stat. Ligeledes gøres adgangen til arbejdsmarkedet i Den Tjekkiske Republik gennem udenlandske vikarbureauer vanskeligere. Af disse grunde rejser denne ret spørgsmålet, om den omhandlede lovgivning ikke udgør en restriktion for etableringsfriheden eller den frie udveksling af tjenesteydelser og – accessorisk – tillige for arbejdskraftens frie bevægelighed.
- 18 Den forelæggende ret udelukker desuden, at denne restriktion kan begrundes i hensyn til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed eller den offentlige sundhed, men rejser spørgsmålet, om hensyn til en effektiv skattekontrol vil kunne begrunde denne restriktion, eftersom tjenesteyderen i det foreliggende tilfælde, nemlig det slovakiske vikarbureau, har en filial i Den Tjekkiske Republik, som skatteforvaltningen kan henvende sig til med henblik på opkrævning af skatten. Denne filial vil således kunne påtage sig at foretage indeholdelsen, hvilket N-partners tjekkiske filial i øvrigt gjorde i hovedsagens tilfælde.
- 19 Hvad angår fastsættelsen af beskatningsgrundlaget ved anvendelsen af en fast sats på 60% af det beløb, som det slovakiske vikarbureau har faktureret brugervirksomheden, er den forelæggende ret derimod af den opfattelse, at denne retlige fiktion kan begrundes med interessen i en effektiv skattekontrol. Denne regel har således til formål at afholde udenlandske vikarbureauer fra at fakturere det beløb, som skal betales af brugervirksomhederne, uden at sondre mellem den del af dette beløb, der dækker arbejdstagerne løn – hvori der skal foretages en indeholdelse af kildeskat – og den del, der dækker vederlag til dette bureau for den leverede tjenesteydelse. Denne lovgivning finder således kun anvendelse i situationer, hvor den faktura, som udstedes af det ikke-hjemmehørende vikarbureau, ikke angiver det beløb, som udgøres af vederlaget for formidlingsydelsen.
- 20 Nejvyšší správní soud har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er artikel 18 [TEUF], 45 [TEUF], 49 [TEUF] og 56 [TEUF] til hinder for bestemmelser, hvorefter en arbejdsgiver med hjemsted i en medlemsstat skal forudbetale indkomstskat for arbejdstagere (der er statsborgere i en anden medlemsstat), som midlertidigt er stillet til rådighed for arbejdsgiveren af et vikarbureau med hjemsted i en anden medlemsstat gennem en filial med hjemsted i den førstnævnte medlemsstat?
  - 2) Er artikel 18 [TEUF], 45 [TEUF], 49 [TEUF] og 56 [TEUF] til hinder for bestemmelser, hvorefter beregningsgrundlaget for sådanne arbejdstageres indkomstskat fastsættes til en fast procentdel på mindst 60% af det beløb, som vikarbureauet fakturerer, i tilfælde, hvor formidlingsgebyret er medtaget i det fakturerede beløb?

- 3) Såfremt det første eller det andet spørgsmål besvares bekræftende, er det da muligt i en situation som den foreliggende at begrænse de nævnte grundlæggende friheder af hensyn til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed eller den offentlige sundhed eller af hensyn til skattekontrollens effektivitet?«
- 21 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 20. marts 2013 blev sagerne C-53/13 og C-80/13 forenet med henblik på den skriftlige og den mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

### Om de præjudicielle spørgsmål

*Det præjudicielle spørgsmål i sag C-53/13 og det første og det tredje præjudicielle spørgsmål i sag C-80/13*

- 22 Med spørgsmålet i sag C-53/80 og med det første og det tredje spørgsmål i sag C-80/13, som behandles samlet, ønsker de forelæggende retter nærmere bestemt oplyst, om artikel 18 TEUF, 45 TEUF, 49 TEUF, 56 TEUF og 57 TEUF er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagerne omhandlede, i medfør af hvilken selskaber med hjemsted i en medlemsstat, som benytter arbejdstagere, der er ansat og udstationeret af vikarbureauer, der har hjemsted i en anden medlemsstat, men driver virksomhed i den førstnævnte medlemsstat gennem en filial, er forpligtede til at indeholde og foretage forskudsbetaling til den førstnævnte stat af indkomstskatten for nævnte arbejdstagere, mens den samme forpligtelse ikke er foreskrevet for selskaber med hjemsted i den førstnævnte medlemsstat, som benytter tjenesteydelser fra vikarbureauer, der har hjemsted i denne samme stat.

### Indledende bemærkninger

- 23 Med henblik på besvarelsen af disse spørgsmål skal der indledningsvis erindres om, at selv om bestemmelser om direkte skatter på EU-rettens nuværende udviklingstrin ikke som sådanne henhører under EU's kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde EU-retten under udøvelsen af deres kompetence (jf. dom FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 Hvad angår spørgsmålet, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden traktatbestemmelse om fri bevægelighed, følger det desuden af fast retspraksis, at det er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (jf. bl.a. domme Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 90, og Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 31-33).
- 25 I det foreliggende tilfælde pålægges tjekkiske virksomheder, der ønsker at benytte formidlingsydelser, som leveres af et vikarbureau, der ikke har hjemsted i Den Tjekkiske Republik, i medfør af tjekkisk lovgivning en forpligtelse til at indeholde den indkomstskat, der skal betales af de arbejdstagere, som er udstationeret af dette vikarbureau til disse virksomheder, mens den samme forpligtelse ikke er foreskrevet for tjekkiske virksomheder, der ønsker at benytte formidlingsydelser, som leveres af et vikarbureau med hjemsted i Den Tjekkiske Republik.
- 26 Efter fast retspraksis tillægger artikel 56 TEUF imidlertid ikke alene tjenesteyderen selv, men også tjenesteydelsesmodtageren rettigheder (jf. bl.a. domme Luisi og Carbone, 286/82 og 26/83, EU:C:1984:35, præmis 10, FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, præmis 32, og X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 23).
- 27 Den i hovedsagerne omhandlede lovgivning henhører følgelig under den frie udveksling af tjenesteydelser.

- 28 Ganske vist vil en sådan lovgivning, som anført af Europa-Kommissionen, også kunne påvirke etableringsfriheden for vikarbureauer, der ønsker at levere deres ydelser i Den Tjekkiske Republik samtidig med, at de opretholder deres hjemsted i en anden medlemsstat, så meget desto mere som de omhandlede bureauer i det foreliggende tilfælde udøvede deres virksomhed i Den Tjekkiske Republik gennem en filial.
- 29 Det samme gælder for så vidt angår arbejdstagernes frie bevægelighed, eftersom den nævnte lovgivning vedrører de nærmere bestemmelser om opkrævning af indkomstskat, som skal følges af de tjekkiske virksomheder, hvortil disse arbejdstagere er blevet udstationeret inden for rammerne af et kontraktforhold med de bureauer, hvor de er ansat, hvilket indirekte vil kunne påvirke deres mulighed for at udøve deres frie bevægelighed.
- 30 På trods af de eventuelle restriktive virkninger af nævnte lovgivning for etableringsfriheden og arbejdskraftens frie bevægelighed er sådanne virkninger imidlertid uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser og kan under alle omstændigheder ikke begrunde en selvstændig undersøgelse af den nævnte lovgivning med hensyn til artikel 45 TEUF og 49 TEUF (jf. i denne retning domme Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, præmis 27, og Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, præmis 33).
- 31 Under disse omstændigheder er der endelig heller ikke anledning til at foretage en fortolkning af artikel 18 TEUF.
- 32 Denne bestemmelse kan nemlig kun anvendes selvstændigt på forhold omfattet af EU-retten, for hvilke EUF-traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling. Forbuddet mod forskelsbehandling er imidlertid blevet gennemført på området for den frie udveksling af tjenesteydelser ved artikel 56 TEUF – 62 TEUF (jf. analogt domme Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, præmis 37, og Schulz-Delzers og Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, præmis 29).
- 33 Den i hovedsagerne omhandlede tjekkiske lovgivning skal derfor undersøges i lyset af artikel 56 TEUF.

#### Restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser

- 34 Med henblik på efterprøvelsen af, om den i hovedsagerne omhandlede lovgivning er i overensstemmelse med den frie udveksling af tjenesteydelser, skal der erindres om, at artikel 56 TEUF i henhold til Domstolens praksis kræver ophævelse af enhver restriktion for denne grundlæggende frihed, som er begrundet i det forhold, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres (jf. domme Kommissionen mod Tyskland, 205/84, EU:C:1986:463, præmis 25, Kommissionen mod Italien, EU:C:1991:78, præmis 15, FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, præmis 31, og X, EU:C:2012:635, præmis 21).
- 35 Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser mindre attraktiv, udgør restriktioner for denne frihed (dom X, EU:C:2012:635, præmis 22 og den heri nævnte retspraksis).
- 36 Desuden tillægger artikel 56 TEUF, som nævnt i præmis 26 ovenfor, ikke alene tjenesteyderen selv, men også tjenesteydelsesmodtageren rettigheder.
- 37 Det bemærkes imidlertid, at forpligtelsen til at foretage indeholdelse af et forskud på indkomstskatten for arbejdstagere, som stilles til rådighed af vikarbureauer, der ikke har hjemsted i Den Tjekkiske Republik, og betaling af dette forskud til den tjekkiske stat, i det foreliggende tilfælde uundgåeligt påhviler modtagerne af de tjenesteydelser, som leveres af disse bureauer, og medfører en ekstra administrativ byrde, som ikke kræves af modtagere af tilsvarende ydelser, der leveres af en hjemmehørende tjenesteyder. En sådan forpligtelse vil derfor kunne gøre grænseoverskridende

tjenesteydelser mindre attraktive for disse modtagere end de tjenesteydelser, som leveres af hjemmehørende tjenesteydere, og dermed afholde nævnte modtagere fra at anvende tjenesteydere, der er hjemmehørende i andre medlemsstater (jf. i denne retning domme FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, præmis 33, Kommissionen mod Belgien, C-433/04, EU:C:2006:702, præmis 30-32, og X, EU:C:2012:635, præmis 28).

- 38 Den danske regering har med støtte i Truck Center-dommen (C-282/07, EU:C:2008:762, præmis 49-51) gjort gældende, at situationen for bureauer, der har hjemsted i Den Tjekkiske Republik, er objektivt forskellig fra situationen for bureauer, der har hjemsted uden for denne medlemsstat, og at den omhandlede restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser derfor ikke er diskriminerende.
- 39 I denne henseende er det imidlertid tilstrækkeligt at bemærke, at tjenesteyderen og modtageren af tjenesteydelser er to særskilte retssubjekter, med hver deres egne interesser, som hver især kan påberåbe sig den frie udveksling af tjenesteydelser, når der gøres indgreb i deres rettigheder (dom X, EU:C:2012:635, præmis 27).
- 40 I det foreliggende tilfælde påvirker den forskellige behandling, som er foreskrevet i den i hovedsagerne omhandlede lovgivning, retten for modtagerne af tjenesteydelserne til frit at vælge grænseoverskridende tjenesteydelser. For så vidt som disse modtagere er hjemmehørende i Den Tjekkiske Republik, befinder de modtagere af tjenesteydelser, der beslutter at benytte tjenesteydelser, der leveres af hjemmehørende bureauer, sig endvidere i en situation, der er sammenlignelig med situationen for dem, der foretrækker tjenesteydelser fra et ikke-hjemmehørende bureau.
- 41 Heraf følger, at en lovgivning som den i hovedsagerne omhandlede udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, som principielt er forbudt i medfør af artikel 56 TEUF.
- 42 Den tjekkiske regerings argument om, at virkningerne af den omhandlede lovgivning er ubetydelige, ændrer ikke ved denne konklusion, eftersom selv en restriktion af ringe rækkevidde eller af mindre betydning for en grundlæggende frihed ifølge fast retspraksis er forbudt i medfør af EUF-traktaten (domme Kommissionen mod Frankrig, C-34/98, EU:C:2000:84, præmis 49, og X, EU:C:2012:635, præmis 30).

#### Begrundelse for en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser

- 43 For så vidt angår muligheden for at begrunde en sådan restriktion er ingen af de berørte parter, der har indgivet bemærkninger til Domstolen, og heller ikke de forelæggende retter af den opfattelse, at denne restriktion kan begrundes i hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed eller den offentlige sundhed.
- 44 Det fremgår imidlertid af Domstolens faste praksis, at en national lovgivning, der vedrører et område, der ikke er genstand for harmonisering på EU-plan, og som gælder uden forskel for enhver person eller ethvert selskab, der driver virksomhed på den pågældende medlemsstats område, til trods for sin restriktive virkning på den frie udveksling af tjenesteydelser kan begrundes i et tvingende alment hensyn, der ikke allerede tilgodeses i kraft af de bestemmelser, tjenesteyderen er undergivet i den medlemsstat, hvor denne er etableret, forudsat at lovgivningen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde formålet (jf. bl.a. domme Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, præmis 15, og Kommissionen mod Belgien, EU:C:2006:702, præmis 33).
- 45 Imidlertid har Nejvyšší správní soud i anmodningen om præjudiciel afgørelse og den tjekkiske regering under retsmødet i det væsentlige givet udtryk for den opfattelse, at den i hovedsagerne omhandlede tjekkiske lovgivning er begrundet i nødvendigheden af at sikre en effektiv inddrivelse af



indkomstskatten. I denne henseende har den tjekkiske regering gjort gældende, at indeholdelse af kildeskat udgør en meget effektiv metode til inddrivelse af skatten, eftersom den gør det muligt for skatteforvaltningen straks at gøre sig bekendt med relevante oplysninger vedrørende den betalingspligtige person.

- 46 Det bemærkes i denne henseende, at Domstolen allerede har anerkendt, at nødvendigheden af at sikre en effektiv inddrivelse af indkomstskat kan udgøre et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser (domme FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, præmis 35, og X, EU:C:2012:635, præmis 39).
- 47 Domstolen har endog særlig præciseret, at skatteindeholdelsesproceduren udgør et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af indkomst for en person, som er bosiddende uden for beskatningsstaten, og til at undgå, at de pågældende indtægter unddrages beskatning i såvel bopælsstaten som i den stat, hvor tjenesteydelserne leveres (domme FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, præmis 36, og X, EU:C:2012:635, præmis 39).
- 48 Denne løsning beroede imidlertid, såvel i dom FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) som i dom X (EU:C:2012:635), på den omstændighed, at de tjenesteydere, som var omhandlet i de sager, der gav anledning til disse domme, leverede lejlighedsvis tjenester i en anden medlemsstat end den, hvor de var etableret, og kun blev der i kort tid (jf. bl.a. dom X, EU:C:2012:635, præmis 42).
- 49 Som generaladvokaten har anført i punkt 70 i forslaget til afgørelse, må det konstateres, at det i det foreliggende tilfælde ikke kan hævdes, at de i hovedsagerne omhandlede vikarbureauer blot lejlighedsvis leverer tjenesteydelser i Den Tjekkiske Republik, eftersom de har handlet gennem en filial, som er registreret i det tjekkiske handelsregister.
- 50 Selv om en filial, som præciseret af den tjekkiske regering, ifølge tjekkisk ret ikke har status som juridisk person og derfor ifølge tjekkisk ret ikke kan forpligtes til at betale skat, forholder det sig på denne baggrund ikke desto mindre således, at en sådan filial sikrer tjenesteyderen en fysisk tilstedeværelse på værtsmedlemsstatens område og udfører visse administrative opgaver på vegne af det pågældende vikarbureau, såsom underskrivelse af kontrakter.
- 51 I denne henseende kan det ikke blot ikke udelukkes, at de tjekkiske skattemyndigheder inddriver den skyldige skat hos denne filial, og at filialen derfor foretager den omhandlede indeholdelse, men det fremgår også af sagsakterne i sag C-80/13, at de forskud, som blev indeholdt i de berørte ansattes løn, i det foreliggende tilfælde faktisk blev betalt af det slovakiske vikarbureaus filial.
- 52 Hertil kommer, at det ikke forekommer enklere eller mere effektivt, hverken fra tjenesteydernes synspunkt eller den tjekkiske forvaltnings synspunkt, at pålægge de hjemmehørende modtagere af tjenesteydelserne – frem for den tjekkiske filial af bureauer, der er hjemmehørende i andre medlemsstater – den administrative byrde, som er forbundet med indeholdelse af indkomstskatten for udstationerede arbejdstagere. Eftersom filialen af det vikarbureau, i hvilket arbejdstagerne er ansat, har lettere adgang til de nødvendige oplysninger vedrørende disse arbejdstageres indkomster, vil den administrative byrde, som er forbundet med indeholdelsen, være mindre for denne filial end for modtageren af tjenesteydelserne.
- 53 Heraf følger, at den i hovedsagerne omhandlede nationale lovgivning under disse omstændigheder ikke er egnet til at sikre en effektiv inddrivelse af indkomstskatten.
- 54 Odvolací finanční ředitelství har tilføjet, at denne lovgivning ikke desto mindre kan begrundes med nødvendigheden af at forebygge skattesvig og skatteunddragelse. Ifølge den tjekkiske regering er mekanismerne for administrativt samarbejde på skatteområdet desuden ikke tilstrækkeligt effektive til

at forebygge eventuel skatteunddragelse. Skattemyndighedernes praksis viser således, at der forekommer talrige tilfælde af skattesvig og skatteunddragelse i forbindelse med international arbejdsudleje.

- 55 Ganske vist har Domstolen flere gange fastslået, at hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse og hensynet til en effektiv skattekontrol kan påberåbes med henblik på at begrunde restriktioner for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. domme Baxter m.fl., C-254/97, EU:C:1999:368, præmis 18, og Kommissionen mod Belgien, EU:C:2006:702, præmis 35).
- 56 Domstolen har imidlertid også præciseret, at en generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig på grundlag af den omstændighed, at en tjenesteyder har hjemsted i en anden medlemsstat, ikke kan tjene som tilstrækkelig begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med traktaten (jf. i denne retning domme Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, præmis 61, Kommissionen mod Belgien, EU:C:2006:702, præmis 35, og Kommissionen mod Spanien, C-153/08, EU:C:2009:618, præmis 39).
- 57 Dels er Den Tjekkiske Republiks oplysninger om forekomsten af talrige tilfælde af skattesvig og skatteunddragelse i forbindelse med international arbejdsudleje forblevet meget vage, navnlig hvad angår den specifikke situation for vikarbureauer med hjemsted i andre medlemsstater, som har en filial, der er registreret i Den Tjekkiske Republik.
- 58 Dels indebærer den omstændighed, at den berørte filial i sag C-80/13 varetager de administrative opgaver, som gør det muligt at foretage den i hovedsagerne omhandlede indeholdelse af kildeskat og at betale denne, berettiget tvivl om, hvorvidt en sådan generel formodning er velbegrundet.
- 59 På denne baggrund kan anvendelsen af den i hovedsagerne omhandlede indeholdelse ikke begrundes som værende nødvendig for forebyggelsen af skattesvig og skatteunddragelse.
- 60 På ovenstående baggrund skal spørgsmålet i sag C-53/13 og det første og det tredje spørgsmål i sag C-80/13 besvares med, at artikel 56 TEUF er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagerne omhandlede, i medfør af hvilken selskaber med hjemsted i en medlemsstat, som benytter arbejdstagere, der er ansat og udstationeret af vikarbureauer, der har hjemsted i en anden medlemsstat, men driver virksomhed i den førstnævnte medlemsstat gennem en filial, er forpligtede til at indeholde og foretage forskudsbetaling til den førstnævnte stat af indkomstskatten for nævnte arbejdstagere, mens den samme forpligtelse ikke er foreskrevet for selskaber med hjemsted i den førstnævnte medlemsstat, som benytter tjenesteydelser fra vikarbureauer, der har hjemsted i denne samme stat.

*Det andet spørgsmål i sag C-80/13*

- 61 Med det andet spørgsmål i sag C-80/13 ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 TEUF er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter grundlaget for beregningen af det nævnte forskud i tilfælde, hvor det beløb, som faktureres af et vikarbureau, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, omfatter såvel de udstationerede arbejdstageres løn som vederlaget for formidlingsydelsen, fastsættes til mindst 60% af dette beløb, uden at der er mulighed for den betalingspligtige person for at godtgøre, at den løn, som faktisk oppebæres af arbejdstagerne, udgør mindre end 60% af dette beløb.
- 62 Det skal fastslås, at der, for så vidt som de nærmere bestemmelser for beregningen af den omhandlede indeholdelse er snævert knyttet til forpligtelsen til at foretage denne indeholdelse, og kun, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen i sag C-80/13, finder anvendelse, når modtageren af de

omhandlede tjenesteydelser skal foretage den nævnte indeholdelse, henset til svaret på spørgsmålet i sag C-53/13 og det første og det tredje spørgsmål i sag C-80/13, ikke er anledning til at besvare dette spørgsmål.

### **Sagsomkostninger**

- <sup>63</sup> Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de forelæggende retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

**Artikel 56 TEUF er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagerne omhandlede, i medfør af hvilken selskaber med hjemsted i en medlemsstat, som benytter arbejdstagere, der er ansat og udstationeret af vikarbureauer, der har hjemsted i en anden medlemsstat, men driver virksomhed i den førstnævnte medlemsstat gennem en filial, er forpligtede til at indeholde og foretage forskudsbetaling til den førstnævnte stat af indkomstskatten for nævnte arbejdstagere, mens den samme forpligtelse ikke er foreskrevet for selskaber med hjemsted i den førstnævnte medlemsstat, som benytter tjenesteydelser fra vikarbureauer, der har hjemsted i denne samme stat.**

Underskrifter