

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

19 päivänä kesäkuuta 2014 (*)

Palvelujen tarjoamisen vapaus – Työvoimanvuokraustoimisto – Toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut toimisto, joka lähettää työntekijöitä työhön – Rajoitus – Työvoimaa käyttävä yritys – Ennakonpidätys kyseisten työntekijöiden tuloverotusta varten – Velvollisuus – Tilittäminen valtiolle – Velvollisuus – Tilanne, jossa kotimainen toimisto lähettää työntekijöitä työhön – Tällaisten velvollisuuksien puuttuminen

Yhdistetyissä asioissa C-53/13 ja C-80/13,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Krajský soud v Ostravě (Tšekki) ja Nejvyšší správní soud (Tšekki) ovat esittäneet 16. ja 17.1.2013 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 30.1. ja 15.2.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

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

ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)

vastaan

Odvolací finanční úředitelství,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger ja F. Biltgen,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.12.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- ACO Industries Tábor s.r.o., edustajanaan advokát D. Hejzlar,
- Odvolací finanční úředitelství, edustajanaan advokátka E. Nedorostková,
- Tšekin tasavalta, asiamiehinään M. Smolek, T. Müller ja J. Vlášil,
- Tanskan kuningaskunta, asiamiehinään M. Søndahl ja V. Pasternak Jørgensen,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels, M. Šimerdová ja Z. Malášková,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.2.2014 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat SEUT 18, SEUT 45, SEUT 49 ja SEUT 56 artiklan tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kahdessa oikeudenkäynnissä, joissa asianosaisina ovat yhtäältä Strojírny Prostřjov a.s. (jäljempänä Strojírny Prostřjov) ja ACO Industries Tábor s.r.o. (jäljempänä ACO Industries Tábor) ja toisaalta Odvolací finanční ředitelství (verotuksen muutoksenhakuviranomainen) ja jotka koskevat näihin kahteen yritykseen sovellettua verokohtelua.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Tšekin oikeus

3 Tuloverolain nro 586/1992, sellaisena kuin se on muutettuna, 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa verovelvollisia ovat luonnolliset henkilöt (jäljempänä verovelvolliset).

2. Verovelvollisten, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Tšekissä, on maksettava veroa sekä Tšekistä että muualta saamastaan tulosta.

3. Muiden kuin edellä 2 momentissa mainittujen verovelvollisten tai verovelvollisten, joita verotetaan kansainvälisten sopimusten mukaan näin, on maksettava veroa vain Tšekistä saamastaan tulosta (22 §). – –

4. Verovelvollisia, joiden vakituinen asuinpaikka on Tšekissä, ovat ne, jotka ovat oleskelleet Tšekissä yhtäjaksoisesti tai jaksoissa vähintään 183 päivää kalenterivuodessa; 183 päivän oleskelu käsittää kunkin alkaneen oleskelupäivän. Tšekissä sijaitsevalla kotipaikalla tarkoitetaan tässä laissa paikkaa, jossa verovelvollinen asuu vakituisesti, kun olosuhteiden perusteella voidaan päätellä, että hän aikoo säilyttää tämän asuinpaikkansa pysyvästi.”

4 Kyseisen lain 6 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Palkkatyöstään tuloa ja tehtävästään etuja saavaa verovelvollista kutsutaan jäljempänä ’työntekijäksi’ ja tulon maksajaa ’työnantajaksi’. Työnantajalla tarkoitetaan myös 2 §:n 2 momentissa tai 17 §:n 3 momentissa tarkoitettua verovelvollista, jolle työntekijät työskentelevät tämän johdon alaisina, vaikka tulon kyseisestä työstä maksaa sopimuksen perusteella ulkomaille sijoittautunut tai siellä asuva henkilö. Näin maksettua tuloa on tämän lain muiden säännösten perusteella pidettävä 2 §:n 2 momentissa tai 17 §:n 3 momentissa tarkoitettun verovelvollisen maksamana tulona. Jos maksuihin, jotka työnantaja maksaa ulkomaille sijoittautuneelle tai siellä asuvalle henkilölle, sisältyy välityspalkkio, työntekijän tulona on pidettävä vähintään 60:tä prosenttia maksetusta kokonaismäärästä.”

5 Mainitun lain 22 §:n 1 momentin b kohta on muotoiltu seuraavasti:

”Edellä 2 §:n 3 momentissa tai 17 §:n 4 momentissa tarkoitettujen verovelvollisten osalta Tšekissä tehdystä epäitsenäisestä työstä (palkkatyöstä) saatua tuloa – – on pidettävä Tšekistä saatuna tulona – –”

6 Saman lain 38 c §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 38 d, 38 e ja 38 h §:ssä tarkoitettuja veronmaksuvelvollisia ovat myös 2 §:n 3 momentissa ja 17 §:n 4 momentissa tarkoitettut verovelvolliset, joilla on kiinteä toimipaikka Tšekissä (22 §:n 2 momentti) tai jotka käyttävät siellä työntekijöitä vähintään 183 päivän ajan lukuun ottamatta 22 §:n 1 momentin c kohdassa tarkoitettua palvelujen tarjoamista – –. Edellä 6 §:n 2 momentin toisessa ja kolmannessa virkkeessä mainituissa tapauksissa 2 §:n 3 momentissa ja 17 §:n 4 momentissa tarkoitettua verovelvollista ei ole pidettävä veronmaksuvelvollisena.”

7 Kyseisen lain 38 h §:n sanamuoto on seuraava:

”Veronmaksuvelvollisen on laskettava luonnollisten henkilöiden palkkatyöstä saamista tuloista ja tehtävästään saamista eduista tehtävä ennakonpidätys (jäljempänä ennakonpidätys) ennakonpidätyksen laskennassa sovellettavan perusteen nojalla. – –”

Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus

8 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkierron torjumiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen alalla tehdyn Tšekin tasavallan ja Slovakian tasavallan välisen sopimuksen (ulkoasiainministeriön tiedote nro 100/2003, joka on julkaistu kansainvälisten sopimusten kokoelmassa) 14 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Palkkoja ja muita vastaavia korvauksia, jotka sopimusvaltiossa asuva henkilö saa työsuhteen perusteella, voidaan verottaa, jollei 15, 17 ja 18 artiklasta muuta johdu, yksinomaan kyseisessä valtiossa, jollei työtä tehdä toisessa sopimusvaltiossa. Jos työtä tehdään näin toisessa sopimusvaltiossa, kyseisestä työstä saatua korvausta voidaan verottaa tässä toisessa sopimusvaltiossa.”

9 Kyseisen sopimuksen 23 artiklan 1 ja 3 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”1. Sopimusvaltion kansalaisia ei saada verottaa toisessa sopimusvaltiossa eri tavoin tai raskaammin eikä heihin saada kohdistaa erilaisia tai raskaampia verotukseen liittyviä vaatimuksia kuin se verotus ja siihen liittyvät vaatimukset, joita sovelletaan tai joita voidaan soveltaa kyseisen toisen valtion kansalaisiin, jotka ovat muun muassa asumisen osalta samassa tilanteessa. Tätä määräystä on 1 artiklan säännöksistä huolimatta sovellettava myös henkilöihin, jotka eivät asu toisessa sopimusvaltiossa tai kummassakaan niistä.

--

3. Kiinteää toimipaikkaa, joka sopimusvaltion yrityksellä on toisessa sopimusvaltiossa, ei saada verottaa kyseisessä toisessa sopimusvaltiossa epäedullisemmin kuin samaa toimintaa siellä harjoittavia yrityksiä. – –”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Pääasioissa on kyse kahdesta tšekkiläisestä yrityksestä, Strojírny Prostějovista ja ACO Industries Táborista, jotka ovat käyttäneet sellaisen työvoimanvuokraustoimiston palveluja, jonka kotipaikka on Slovakiassa mutta joka harjoittaa Tšekissä toimintaa Tšekin kaupparekisteriin merkityn sivuliikkeen välityksellä. Nämä kaksi yritystä hyödynsivät työvoiman käyttäjien ominaisuudessa mainitun toimiston palveluksessa olevien työntekijöiden työvoimaa määrätyn ajan.

Asia C-53/13

11 Finanční úřad v Prostějov? (Prostějovin veroviranomainen) määräsi 7.3.2011 tekemällään

päätöksellä Strojírny Prostřjovin tilittämään valtiolle niiden työntekijöiden tuloveron ennakonpidätyksen, joiden työvoimaa se oli käyttänyt. Kyseisen veroviranomaisen mukaan palveluja suorittava yritys oli katsottava ulkomaiseksi toimistoksi, koska Tšekin oikeuden mukaan ulkomaisen oikeushenkilön sivuliikkeellä ei voi olla oikeuksia eikä velvollisuuksia. Tšekkiläisen työvoiman käyttäjän on näin ollen tehtävä työntekijöiden tuloveron ennakonpidätys ja tilitettävä se valtiolle.

12 Strojírny Prostřjovin tästä päätöksestä Finanřní ředitelství v Ostravělle (Ostravan veroviranomainen) tekemä oikaisuvaatimus hylättiin kyseisen veroviranomaisen 18.8.2011 tekemällä päätöksellä. Viimeksi mainittu päätös on tällä hetkellä Krajský soud v Ostravěn (Ostravan alueellinen tuomioistuin) tarkasteltavana.

13 Kyseinen tuomioistuin katsoo, että Tšekin lainsäädännöllä otetaan käyttöön syrjintä tilanteen, jossa tšekkiläinen yritys käyttää kotimaisen työvoimanvuokraustoimiston palveluja, ja sellaisen tilanteen välillä, jossa tšekkiläinen yritys käyttää toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta toimistoa. On nimittäin niin, että ainoastaan jälkimmäisessä tilanteessa tšekkiläisen yrityksen on tehtävä ennakonpidätys niiden työntekijöiden tuloverotusta varten, joiden työvoimaa se työvoimanvuokraustoimiston kanssa tehdyn sopimuksen perusteella käyttää, kun taas ensimmäisessä tilanteessa työvoimanvuokraustoimiston, jonka palveluksessa nämä työntekijät ovat, on tehtävä mainittu ennakonpidätys. Tätä on kuitenkin pidettävä palvelujen tarjoamisen vapauden ja työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksena, koska tällaisesta velvollisuudesta aiheutuu muun muassa hallinnollisia kuluja vain yrityksille, jotka valitsevat muualle kuin Tšekkiin sijoittautuneen toimiston.

14 Krajský soud v Ostravě on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko [SEUT] 56 ja [SEUT] 57 artikla esteenä sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, jonka mukaan silloin, kun yrityksen (käyttöön antaja), joka antaa työntekijöitä toisen yrityksen käyttöön, kotipaikka on toisen jäsenvaltion alueella, työntekijöitä käyttävällä yrityksellä on velvollisuus pidättää kyseisten työntekijöiden palkasta tulovero ja tilittää se valtiolle, kun taas silloin, kun käyttöön antajan kotipaikka on Tšekissä, tämä on käyttöön antajan velvollisuutena?”

Asia C-80/13

15 Finanřní úřad v Táboře (Táborin veroviranomainen) suoritti verotarkastuksen ACO Industries Táborin tiloissa ja totesi, ettei vuosina 2007 ja 2008 ollut tehty lainkaan ennakonpidätyksiä niiden työntekijöiden tuloverotusta varten, jotka Slovakiaan sijoittautunut työvoimanvuokraustoimisto N-Partner antoi yrityksen käyttöön. Kyseinen veroviranomainen määräsi tästä syystä ACO Industries Táborin maksamaan nämä ennakonpidätykset. Mainittujen ennakonpidätysten laskemisessa käytetty veron peruste vastasi 60:tä prosenttia N-Partnerin tšekkiläisen sivuliikkeen ACO Industries Táborilta laskuttamista summista.

16 ACO Industries Tábor teki Finanřní ředitelství v řeských Budřjovicíchille (řeské Budřjovicen veroviranomainen) Finanřní úřad v Tábořen päätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin 13.5.2011 tehdyllä päätöksellä. ACO Industries Tábor nosti kanteen viimeksi mainitusta päätöksestä Krajský soud v řeských Budřjovicíchissa (řeské Budřjovicen muutoksenhakutuomioistuin). Kyseinen tuomioistuin hylkäsi kanteen 31.1.2012 antamallaan tuomiolla, josta tehtiin kassaatiovalitus Nejvyšší správní souduin (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin).

17 Nejvyšší správní soud katsoo, että Tšekin lainsäädännöllä saatetaan yhtäältä saada ACO Industries Táborin kaltaiset yritykset luopumaan käyttämästä muuhun jäsenvaltioon kuin Tšekkiin

sijoittautuneen työvoimanvuokraustoimiston tarjoamia palveluja, koska kyseisellä lainsäädännöllä ei tässä tilanteessa ainoastaan aseteta velvollisuutta tehdä ennakonpidätys vaan siinä säädetään myös verotuksen laajuuden osalta kiinteämääräisestä veron perusteesta, jossa ei oteta huomioon työntekijöiden saamaa todellista palkkaa. Mainitusta lainsäädännöstä seuraa toisaalta, että Tšekin ulkopuolelle sijoittautuneen työvoimanvuokraustoimiston kannalta on vähemmän houkuttelevaa tarjota palveluja kyseisessä jäsenvaltiossa kuin kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen toimiston kannalta. Samoin pääsy Tšekin työmarkkinoille ulkomaisten työvoimanvuokraustoimistojen välityksellä on tehty vaikeammaksi. Kyseinen tuomioistuin tiedustelee tästä syystä, onko kyseessä olevaa lainsäädäntöä pidettävä sijoittautumisvapauden tai palvelujen tarjoamisen vapauden ja liitännäisesti myös työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksena.

18 Mainittu tuomioistuin katsoo lisäksi, ettei tätä rajoitusta voida perustella yleiseen järjestykseen, yleiseen turvallisuuteen tai kansanterveyteen liittyvillä syillä, mutta tiedustelee kuitenkin, voidaanko verovalvonnan tehokkuuteen liittyvillä näkökohdilla perustella tätä rajoitusta, koska palvelujen tarjoajalla eli slovakialaisella työvoimanvuokraustoimistolla on käsiteltävässä asiassa Tšekkiin sijoittautunut sivuliike, jolta veroviranomaiset voivat periä veron. Kyseinen sivuliike voisi nimittäin ottaa vastatakseen ennakonpidätyksen tekemisestä, kuten myös N-Partnerin tšekkiläinen sivuliike on toisessa pääasiassa tehnyt.

19 Veron perusteen määrittämisestä siten, että kiinteämääräistä 60 prosentin suuruista verokantaa sovelletaan slovakialaisen työvoimanvuokraustoimiston työvoimaa käyttävältä yritykseltä laskuttamaan määrään, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa sitä vastoin, että tätä oikeudellista fiktiota voidaan perustella tehokkaan verovalvonnan intressillä. Tämän säännön tarkoituksena on nimittäin saada ulkomaiset työvoimanvuokraustoimistot luopumaan laskuttamasta työvoimaa käyttävien yritysten maksettavana olevaa määrää ilman, että laskussa on eritelty työntekijöiden palkkoina maksettava osuus, josta on tehtävä ennakonpidätys, osuudesta, joka maksetaan palkkiona kyseisen toimiston tarjoamasta palvelusta. Kyseistä lainsäädäntöä voidaan siten soveltaa vain tilanteeseen, jossa ulkomaisen työvoimanvuokraustoimiston laatimassa laskussa ei mainita välityspalkkion määrää.

20 Nejvyšší správní soud on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko [SEUT] 18, [SEUT] 45, [SEUT] 49 ja [SEUT] 56 artikla esteenä säännöksille, joiden mukaan jäsenvaltioon sijoittautuneella työnantajalla on velvollisuus tehdä ennakonpidätys sellaisten työntekijöiden (jotka ovat toisen jäsenvaltion kansalaisia) tuloverotusta varten, jotka toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut työvoimanvuokraustoimisto on antanut tilapäisesti työnantajan käyttöön ensin mainittuun jäsenvaltioon perustamansa sivuliikkeen välityksellä?

2) Ovatko [SEUT] 18, [SEUT] 45, [SEUT] 49 ja [SEUT] 56 artikla esteenä säännöksille, joiden mukaan kyseisten työntekijöiden tuloveron veron perusteen katsotaan olevan vähintään kiinteä 60 prosenttia työvoimanvuokraustoimiston laskuttamasta määrästä, jos välityspalkkio sisältyy laskutettuun määrään?

3) Jos ensimmäiseen tai toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko edellä mainittujen perusvapauksien rajoittaminen nyt esillä olevan kaltaisessa tilanteessa mahdollista yleiseen järjestykseen, yleiseen turvallisuuteen tai kansanterveyteen taikka verovalvonnan tehokkuuteen liittyvistä syistä?”

21 Unionin tuomioistuimen presidentin 20.3.2013 antamalla määräyksellä asiat C-53/13 ja C-80/13 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ennakkoratkaisukysymys asiassa C-53/13 sekä ensimmäinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys asiassa C-80/13

22 Asiassa C-53/12 esitetyllä kysymyksellä ja asiassa C-80/13 esitetyillä ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellä, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet tiedustelevat lähinnä, ovatko SEUT 18, SEUT 45, SEUT 49, SEUT 56 ja SEUT 57 artikla esteenä pääasioissa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden, jotka käyttävät toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden mutta ensimmäisessä valtiossa sivuliikkeen välityksellä toimintaa harjoittavien työvoimanvuokraustoimistojen palveluksessa olevia ja työhön lähettämiä työntekijöitä, on tehtävä ennakonpidätys ja tilitettävä se ensimmäiselle valtiolle mainittujen työntekijöiden tuloverotusta varten, kun ensimmäiseen valtioon sijoittautuneille yhtiöille, jotka käyttävät kyseiseen samaan valtioon sijoittautuneiden työvoimanvuokraustoimistojen palveluja, ei ole asetettu samaa velvollisuutta.

Alustavat huomautukset

23 Näihin kysymyksiin vastaamiseksi on aluksi muistutettava, että vaikka välittömiä veroja koskeva ala ei sinänsä kuulukaan unionin toimivallan piiriin unionin oikeuden nykytilassa, jäsenvaltioiden on silti niiden omaa toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. tuomio FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Lisäksi sen määrittämisestä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jonkin EUT-sopimuksessa määrätyn liikkumisvapauden soveltamisalaan, tähän mennessä hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. mm. tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, 90 kohta ja tuomio Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 31–33 kohta).

25 Tšekin lainsäädännössä asetetaan käsiteltävissä asioissa tšekkiläisille yrityksille, jotka haluavat käyttää muualle kuin Tšekkiin sijoittautuneen työvoimanvuokraustoimiston välityspalveluja, velvollisuus tehdä ennakonpidätys niiden työntekijöiden tuloverotusta varten, jotka kyseinen toimisto on lähettänyt niiden käytettäväksi, kun samaa velvollisuutta ei ole asetettu tšekkiläisille yrityksille, jotka haluavat käyttää Tšekkiin sijoittautuneen työvoimanvuokraustoimiston välityspalveluja.

26 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi näiden palvelujen vastaanottajalle (ks. mm. tuomio Luisi ja Carbone, 286/82 ja 26/83, EU:C:1984:35, 10 kohta; tuomio FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, 32 kohta ja tuomio X, C-498/10, EU:C:2012:635, 23 kohta).

27 Pääasioissa kyseessä oleva lainsäädäntö kuuluu näin ollen palvelujen tarjoamisen vapauden alaan.

28 Kuten Euroopan komissio väittää, tällaisella lainsäädännöllä voi tosin olla vaikutuksia myös työvoimanvuokraustoimistojen, jotka haluavat tarjota palvelujaan Tšekissä ja säilyttää kotipaikkansa toisessa jäsenvaltiossa, sijoittautumisvapauden kannalta varsinkin, kun kyseessä olevat toimistot harjoittivat käsiteltävissä asioissa liiketoimintaansa Tšekissä sivuliikkeen välityksellä.

29 Tämä koskee myös työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, koska mainitussa lainsäädännössä säädetään tuloveron kantamisen yksityiskohtaisista säännöistä, joita niiden tšekkiläisten yritysten on noudatettava, joille kyseiset työntekijät lähetettiin työhön toimistojen, joiden palveluksessa he ovat, kanssa tehtyjen sopimusten perusteella, mikä on omiaan vaikuttamaan välillisesti näiden yritysten mahdollisuuteen käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.

30 Mainitun lainsäädännön sijoittautumisvapauteen ja työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen mahdollisesti kohdistuvista rajoittavista vaikutuksista huolimatta tällaiset vaikutukset olisivat kuitenkin väistämätön seuraus mahdollisesta palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisesta, eivätkä ne missään tapauksessa olisi peruste sille, että kyseistä lainsäädäntöä tutkittaisiin erikseen SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan kannalta (ks. vastaavasti tuomio Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, 27 kohta ja tuomio Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, 33 kohta).

31 Näissä olosuhteissa on lopuksi todettava, ettei ole tarpeen tulkita SEUT 18 artiklaa.

32 Kyseistä säännöstä voidaan nimittäin soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluviin tapauksiin, joita varten EUT-sopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä. Syrjintäkiellon periaate on kuitenkin pantu täytäntöön palvelujen tarjoamisen vapauden alalla SEUT 56–SEUT 62 artiklalla (ks. analogisesti tuomio Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, 37 kohta ja tuomio Schulz-Delzers ja Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, 29 kohta).

33 Pääasioissa kyseessä olevaa Tšekin lainsäädäntöä on täten tarkasteltava SEUT 56 artiklan valossa.

Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus

34 Sen tutkimiseksi, noudatetaanko pääasioissa kyseessä olevassa lainsäädännössä palvelujen tarjoamisen vapautta, on muistutettava, että oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklassa vaaditaan poistamaan kaikki kyseistä perusvapautta koskevat rajoitukset, jotka on asetettu sillä perusteella, että niiden tarjoaja on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa palvelut suoritetaan (ks. tuomio komissio v. Saksa, 205/84, EU:C:1986:463, 25 kohta; tuomio komissio v. Italia, EU:C:1991:78, 15 kohta; tuomio FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, 31 kohta ja tuomio X, EU:C:2012:635, 21 kohta).

35 Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia ovat jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (tuomio X, EU:C:2012:635, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Lisäksi on niin, kuten tämän tuomion 26 kohdassa on jo mainittu, että SEUT 56 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi näiden palvelujen vastaanottajalle.

37 On kuitenkin todettava, että käsiteltävissä asioissa velvollisuus tehdä ennakonpidätys niiden työntekijöiden tuloverotusta varten, jotka muualla kuin Tšekkiin sijoittautuneet työvoimanvuokraustoimistot ovat antaneet käyttöön, ja velvollisuus tilittää tämä ennakonpidätys Tšekin valtiolle kohdistuvat väistämättä näiden toimistojen tarjoamien palvelujen vastaanottajiin ja merkitsevät hallinnollista lisärasitusta, jota ei edellytetä kotimaisen palveluntarjoajan tarjoamien samojen palvelujen vastaanottajilta. Tällainen velvollisuus voi näin ollen tehdä rajat ylittävät palvelut kyseisille palvelujen vastaanottajille kotimaisten palvelujen tarjoajien palveluja vähemmän houkutteleviksi ja vähentää siten mainittujen palvelujen vastaanottajien halukkuutta käyttää muissa jäsenvaltioissa asuvia palvelujen tarjoajia (ks. vastaavasti tuomio FKP Scorpio

Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, 33 kohta; tuomio komissio v. Belgia, C-433/04, EU:C:2006:702, 30–32 kohta ja tuomio X, EU:C:2012:635, 28 kohta).

38 Tanskan hallitus tukeutuu tuomioon Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, 49–51 kohta) ja väittää, että Tšekkiin sijoittautuneet työvoimanvuokraustoimistot ovat objektiivisesti arvioituna erilaisessa tilanteessa kuin kyseisen jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneet toimistot ja että kyseessä oleva palvelujen tarjoamisen vapauteen kohdistuva rajoitus ei täten ole syrjivä.

39 Tässä yhteydessä on kuitenkin riittävää todeta, että palvelun tarjoaja ja palvelun vastaanottaja ovat kaksi erillistä oikeussubjektia, joilla kummallakin on omat etunsa ja jotka voivat kumpikin vedota palvelujen tarjoamisen vapauteen, kun niiden oikeuksiin puututaan (tuomio X, EU:C:2012:635, 27 kohta).

40 Käsiteltävissä asioissa on niin, että pääasioissa kyseessä olevalla lainsäädännöllä käyttöön otettu erilainen kohtelu vaikuttaa palvelujen vastaanottajien oikeuteen valita vapaasti jäsenvaltioiden rajat ylittäviä palveluja. Lisäksi on niin, että mikäli kyseiset vastaanottajat asuvat Tšekissä, ne, jotka päättävät käyttää kotimaisten työvoimanvuokraustoimistojen palveluja, ovat rinnastettavassa tilanteessa niihin, jotka käyttävät mieluummin ulkomaisen toimiston palveluja.

41 Tästä seuraa, että pääasioissa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä rajoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta, mikä on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 56 artiklassa.

42 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa Tšekin hallituksen esittämällä väitteellä, jonka mukaan kyseessä olevan lainsäädännön vaikutukset ovat hyvin vähäiset, koska vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EUT-sopimuksessa kielletään perusvapauden ulottuvuudeltaan vähäinenkin tai vähämerkityksinen rajoittaminen (tuomio komissio v. Ranska, C-34/98, EU:C:2000:84, 49 kohta ja tuomio X, EU:C:2012:635, 30 kohta).

Palvelujen tarjoamisen vapauteen kohdistuvan rajoituksen oikeuttaminen

43 Tällaisen rajoituksen mahdollisesta oikeuttamisesta on todettava, etteivät unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet tahot eivätkä ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet katso, että tätä rajoitusta voitaisiin pitää perusteltuna yleiseen järjestykseen, yleiseen turvallisuuteen tai kansanterveyteen liittyvistä syistä.

44 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että kansallista lainsäädäntöä, joka koskee alaa, jota ei ole yhdenmukaistettu unionin tasolla, ja jota sovelletaan erotuksetta kaikkiin henkilöihin tai yrityksiin, jotka harjoittavat toimintaa kyseisen jäsenvaltion alueella, voidaan, siitä huolimatta, että sillä rajoitetaan palvelujen vapaata tarjoamista, pitää perusteltuna yleistä etua koskevan pakottavan syyn perusteella, jos tätä etua ei jo suojella palvelujen tarjoajaan sen sijoittautumisjäsenvaltiossa sovellettavilla säännöillä ja jos lainsäädäntö on omiaan takaamaan sillä tavoitellun päämäärän toteutumisen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (ks. mm. tuomio Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, 15 kohta ja tuomio komissio v. Belgia, EU:C:2006:702, 33 kohta).

45 Nejvyšší správní soud katsoi ennakkoratkaisupyynnössään ja Tšekin hallitus suullisessa käsittelyssä kuitenkin lähinnä, että pääasioissa kyseessä olevaa Tšekin lainsäädäntöä voidaan pitää perusteltuna tuloveron kantamisen tehokkuuden takaamista koskevan tarpeen nojalla. Kyseinen hallitus väittää tässä yhteydessä muun muassa, että ennakonpidätys on erittäin tehokas keino verojen kantamiseksi, koska se mahdollistaa sen, että veroviranomaiset saavat viipymättä veronmaksuvelvollista koskevat merkitykselliset tiedot.

46 Tässä yhteydessä on todettava, että oikeuskäytännössä on jo katsottu, että tarvetta taata

tuloveron kantamisen tehokkuus voidaan pitää yleistä etua koskevana pakottavana syynä, joka voi oikeuttaa palvelujen vapaan liikkuvuuden rajoittamisen (tuomio FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, 35 kohta ja tuomio X, EU:C:2012:635, 39 kohta).

47 Oikeuskäytännössä on jopa erityisesti täsmennetty, että lähdeverotusmenettely on laillinen ja asianmukainen keino varmistaa verotusvaltion ulkopuolelle sijoittautuneen henkilön tulojen verottaminen sekä välttää se, että kyseisiä tuloja ei verotettaisi asuinvaltiossa eikä siinä valtiossa, jossa palvelut suoritetaan (tuomio FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, 36 kohta ja tuomio X, EU:C:2012:635, 39 kohta).

48 Tämä ratkaisu perustuu kuitenkin tuomiossa FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) sekä tuomiossa X (EU:C:2012:635) tilanteeseen, jossa näissä asioissa kyseessä olleet palvelujen tarjoajat tarjosivat satunnaisesti palveluja muussa kuin sijoittautumisjäsenvaltiossaan ja viipyivät siellä vain vähän aikaa (ks. erityisesti tuomio X, EU:C:2012:635, 42 kohta).

49 Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 70 kohdassa toteaman tavoin on todettava, ettei käsiteltävissä asioissa voida väittää, että pääasioissa kyseessä olevat työvoimanvuokraustoimistot tarjoavat palvelujaan Tšekissä vain satunnaisesti, koska kyseiset toimistot toimivat Tšekin kaupparekisteriin merkityn sivuliikkeen välityksellä.

50 Vaikka sivuliike ei Tšekin oikeuden mukaan ole oikeussubjekti – kuten Tšekin hallitus täsmentää – eikä sitä siten voida velvoittaa maksamaan veroja Tšekin lainsäädännön nojalla, näissä olosuhteissa on kuitenkin niin, että tällaisella sivuliikkeellä varmistetaan palveluntarjoajan fyysinen läsnäolo vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja että kyseinen sivuliike suorittaa tiettyjä hallinnollisia toimia asianomaisten työvoimanvuokraustoimiston lukuun, kuten allekirjoittaa sopimuksia.

51 Tässä yhteydessä ei ole pelkästään mahdollista, että Tšekin veroviranomaiset perivät maksettavana olevan veron kyseiseltä sivuliikkeeltä ja että tämä suorittaa täten kyseessä olevan ennakonpidätyksen, vaan asian C-80/13 asiakirja-aineistosta käy myös ilmi, että kyseisessä asiassa slovakialaisen työvoimanvuokraustoimiston sivuliike tosiasialisesti maksoi asianomaisten työntekijöiden palkoista tehdyt ennakonpidätykset.

52 Se, että kotimaisille palvelujen vastaanottajille asetetaan muissa jäsenvaltioissa asuvien työvoimanvuokraustoimistojen tšekkiläisen sivuliikkeen sijaan lähetettyjen työntekijöiden tuloista tehtävään ennakonpidätykseen liittyvä hallinnollinen rasite, ei myöskään vaikuta yksinkertaisemmalta tai tehokkaammalta palvelujen tarjoajien tai Tšekin verohallinnon näkökulmasta. Koska työvoimanvuokraustoimiston, jonka palveluksessa työntekijät ovat, sivuliikkeellä on helpommin käytettävissään tarvittavat tiedot kyseisten työntekijöiden palkoista, ennakonpidätyksen tekemiseen liittyvä hallinnollinen rasite olisi pienempi kyseiselle sivuliikkeelle kuin palvelujen vastaanottajalle.

53 Tästä seuraa, ettei pääasioissa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö tässä tilanteessa ole asianmukainen takaamaan tuloveron kantamisen tehokkuutta.

54 Odvolací finanční úřad lisää, että tätä lainsäädäntöä voidaan kuitenkin pitää perusteltuna veropetosten ja veron kiertämisen estämiseen liittyvän tarpeen nojalla. Tšekin hallituksen mukaan hallinnollisen yhteistyön menetelmät verotuksen alalla eivät myöskään ole riittävän tehokkaita estämään mahdollista veronkiertoa. Veroviranomaisten käytäntö nimittäin osoittaa lukuisia veropetoksia ja veron kiertämistä tapahtuneen kansainvälisen työvoiman vuokrauksen yhteydessä.

55 Oikeuskäytännössä on tosin todettu useaan otteeseen, että veronkierron ehkäiseminen ja verovalvonnan tehokkuus voivat olla sellaisia syitä, joilla voidaan perustella EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoituksia (ks. tuomio Baxter ym., C-254/97, EU:C:1999:368, 18 kohta ja tuomio komissio v. Belgia, EU:C:2006:702, 35 kohta).

56 Oikeuskäytännössä on kuitenkin myös täsmennetty, että yleinen veronkierron tai veropetoksen oletta, joka perustuu siihen, että palveluntarjoaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, ei ole riittävä perustelemaan verotuksellista toimenpidettä, joka haittaa EUT-sopimuksen tavoitteiden toteutumista (ks. vastaavasti tuomio Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, 61 kohta; tuomio komissio v. Belgia, EU:C:2006:702, 35 kohta ja tuomio komissio v. Espanja, C-153/08, EU:C:2009:618, 39 kohta).

57 Yhtäältä Tšekin hallituksen väitteet lukuisten veropetosten ja veronkierron toteutumisesta kansainvälisen työvoiman vuokrauksen yhteydessä ovat jääneet hyvin epämääräisiksi muun muassa sen erityistilanteen osalta, jossa muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilla työvoimanvuokraustoimistoilla on Tšekissä rekisteröity sivuliike.

58 Toisaalta sen perusteella, että asiassa C-80/13 kyseessä oleva sivuliike vastaa hallinnollisista toimista, joiden avulla pääasioissa kyseessä oleva ennakonpidätys voidaan toteuttaa ja maksaa, voidaan epäillä tällaisen yleisen olettan perusteltavuutta.

59 Näin ollen pääasioissa kyseessä olevan ennakonpidätyksen soveltamista ei voida perustella sillä, että se olisi tarpeen veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

60 Edellä esitetyn perusteella asiassa C-53/13 esitettyyn kysymykseen ja asiassa C-80/13 esitettyihin ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että SEUT 56 artikla on esteenä pääasioissa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yritysten, jotka käyttävät toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden mutta ensimmäisessä valtiossa sivuliikkeen välityksellä toimintaa harjoittavien työvoimanvuokraustoimistojen palveluksessa olevia ja työhön lähettämiä työntekijöitä, on tehtävä ennakonpidätys ja tilitettävä se ensimmäiselle valtiolle mainittujen työntekijöiden tuloverotusta varten, kun ensimmäiseen valtioon sijoittautuneille yhtiöille, jotka käyttävät kyseiseen samaan valtioon sijoittautuneiden työvoimanvuokraustoimistojen palveluja, ei ole asetettu samaa velvollisuutta.

Toinen kysymys asiassa C-80/13

61 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee asiassa C-80/13 esitettyllä toisella kysymyksellä lähinnä, onko SEUT 56 artikla esteenä pääasioissa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan silloin, kun toisessa jäsenvaltiossa asuvan työvoimanvuokraustoimiston laskuttama määrä sisältää sekä lähetettyjen työntekijöiden palkan että välityspalkkion, mainitun ennakonpidätyksen laskentaperusteeksi on vahvistettu vähintään 60 prosenttia kyseisestä määrästä, ilman että veronmaksuvelvollisella on mahdollisuutta osoittaa, että työntekijöiden tosiasiallisesti saama palkka on vähemmän kuin 60 prosenttia mainitusta määrästä.

62 On todettava, että koska kyseessä olevan ennakonpidätyksen laskentamenetelmät liittyvät läheisesti velvollisuuteen tehdä tämä ennakonpidätys ja koska niitä sovelletaan vain silloin, kuten asiassa C-80/13 esitetystä ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, kun kyseessä olevien palvelujen vastaanottajan on tehtävä mainittu ennakonpidätys, ettei tähän kysymykseen ole tarpeen vastata, kun otetaan huomioon asiassa C-53/13 esitettyyn kysymykseen sekä asiassa C-83/13 esitettyihin ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen annettu vastaus.

Oikeudenkäyntikulut

63 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisten tuomioistuinten asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

SEUT 56 artikla on esteenä pääasioissa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yritysten, jotka käyttävät toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden mutta ensimmäisessä valtiossa sivuliikkeen välityksellä toimintaa harjoittavien työvoimanvuokraustoimistojen palveluksessa olevia ja työhön lähettämiä työntekijöitä, on tehtävä ennakonpidätys ja tilitettävä se ensimmäiselle valtiolle mainittujen työntekijöiden tuloverotusta varten, kun ensimmäiseen valtioon sijoittautuneille yhtiöille, jotka käyttävät kyseiseen samaan valtioon sijoittautuneiden työvoimanvuokraustoimistojen palveluja, ei ole asetettu samaa velvollisuutta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.