Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 19 juni 2014 (*)

”Frihet att tillhandahålla tjänster – Bemanningsföretag – Bemanningsföretag med hemvist i en annan medlemsstat som utstationerar arbetstagare – Inskränkning – Företag som anlitar arbetskraft – Innehållande av inkomstskatt för arbetstagarna – Skyldighet – Inbetalning till statskassan – Skyldighet – Arbetstagare hyrs ut av ett inhemskt bemanningsföretag – Sådana skyldigheter föreligger inte”

I de förenade målen C?53/13 och C?80/13,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Krajský soud v Ostrav? (Republiken Tjeckien) och Nejvyšší správní soud (Republiken Tjeckien), av den 16 respektive den 17 januari 2013, vilka inkom till domstolen den 30 januari respektive den 15 februari 2013, i målen

Strojírny Prost?jov, a.s. (C-53/13),

ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)

mot

Odvolací finan?ní ?editelství,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano (referent) samt domarna A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger och F. Biltgen,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 december 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

– Odvolací finan?ní ?editelství, genom E. Nedorostková, advokátka,

– Republiken Tjeckien, genom M. Smolek, T. Müller och J. Vlá?il, samtliga i egenskap av ombud,

– Konungariket Danmark, genom M. Søndahl och V. Pasternak Jørgensen, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels, M. Šimerdová och Z. Mal?šková, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 13 februari 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 18 FEUF, 45 FEUF, 49 FEUF och 56 FEUF.

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan, å ena sidan, Strojírny Prost?jov, a.s. (nedan kallat Strojírny Prost?jov) och ACO Industries Tábor s. r. o. (nedan kallat ACO Industries Tábor) och, å andra sidan, Odvolací finan?ní ?editelství (skattedirektorat behörigt i ärenden om överklagande), angående den skattemässiga behandlingen av de två nämnda företagen.

Tillämpliga bestämmelser

Tjeckisk rätt

3 I 2 § i den tjeckiska lagen nr 586/1992 om inkomstskatt i ändrad lydelse föreskrivs följande:

”1. Fysiska personer ska erlägga inkomstskatt för fysiska personer (nedan kallade skattskyldiga).

2. Skattskyldiga som är bosatta eller stadigvarande vistas i Republiken Tjeckien ska erlägga skatt både på inkomst från Republiken Tjeckien och på inkomst från utlandet.

3. Skattskyldiga som inte anges i andra stycket eller skattskyldiga som omfattas av internationella avtal ska endast erlägga skatt på inkomst från Republiken Tjeckien (22 §). …

4. Med skattskyldiga som stadigvarande vistas i Republiken Tjeckien avses personer som tillbringar minst 183 dagar per kalenderår i landet, antingen i följd eller under flera perioder. Varje påbörjad vistelsedag inräknas i 183-dagarsperioden. Vid tillämpningen av denna lag avses med bostad i Republiken Tjeckien en plats där den skattskyldige har sin stadigvarande bostad under omständigheter som ger för handen att avsikten är att vara permanent bosatt på platsen.”

4 I 6 § andra stycket i samma lag föreskrivs följande:

”En skattskyldig med förvärvsinkomst och tjänsteförmåner kallas nedan *arbetstagare.* Den person som är skyldig att betala ersättningen kallas nedan *arbetsgivare*. Med arbetsgivare avses också sådan skattskyldig som anges i 2 § andra stycket eller 17 § tredje stycket när arbetstagare utför arbete enligt en sådan skattskyldigs anvisningar, även om inkomsten från arbetet i fråga enligt avtal betalas genom en person som är etablerad eller har hemvist i utlandet. Med avseende på andra bestämmelser i lagen ska ersättning som betalats på sådant sätt anses utgöra ersättning som har betalats av en sådan skattskyldig som anges i 2 § andra stycket eller 17 § tredje stycket. I fall där en förmedlingsavgift ingår i det belopp som arbetsgivaren betalar till en person som är etablerad eller har hemvist i utlandet, ska minst 60 procent av det totala beloppet anses utgöra arbetstagarens inkomst.”

5 22 § första stycket b i samma lag har följande lydelse:

”Med inkomst från källor i Republiken Tjeckien avses, med avseende på skattskyldiga som anges i

2 § tredje stycket och 17 § fjärde stycket, inkomst från avlönat arbete (anställning) … som utförs i Republiken Tjeckien ..”

6 I 38c § i samma lag föreskrivs följande:

”Med person som ska erlägga skatt enligt 38d, 38e och 38h §§ avses även en sådan skattskyldig som anges i 2 § tredje stycket och 17 § fjärde stycket som har ett fast driftställe i Republiken Tjeckien (22 § andra stycket) eller som i landet anställer sina arbetstagare under längre tid än 183 dagar, utom vid tillhandahållande av sådana tjänster som avses i 22 § första stycket c .. . I det fall som avses i 6 § andra stycket andra och tredje meningen är en sådan skattskyldig som anges i 2 § tredje stycket och 17 § fjärde stycket inte en person som är skyldig att erlägga skatt.”

7 38h § första stycket i lagen har följande lydelse:

”Den person som ska erlägga skatt ska beräkna det belopp som ska innehållas på fysiska personers förvärvsinkomst och förmåner (nedan kallad innehållen skatt) på grundval av underlaget för beräkningen av den innehållna skatten. …”

Avtalet för undvikande av dubbelbeskattning

8 I artikel 14.1 i avtalet mellan Republiken Tjeckien och Republiken Slovakien för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (meddelande från utrikesministeriet nr 100/2003, offentliggjort i samlingen med internationella avtal) föreskrivs följande:

”Med förbehåll för bestämmelserna i artiklarna 15, 17 och 18 ska lön och annan liknande ersättning som en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för anställning endast beskattas i den staten, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs där kan den ersättning som uppkommer på grund av arbetet beskattas i den staten.”

9 I artikel 23.1 och 23.3 i avtalet föreskrivs följande:

”1. Medborgare i en avtalsslutande stat ska inte i den andra avtalsslutande staten underkastas beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som åvilar medborgarna i denna andra stat under samma omständigheter, särskilt i fråga om hemvist. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 1 ska förevarande bestämmelse också tillämpas på personer som inte har hemvist i den ena eller båda de avtalsslutande staterna.

…

3. Beskattningen av ett fast driftställe som ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten ska inte vara mindre förmånlig i denna andra stat än beskattningen av företag i denna andra stat som bedriver samma verksamhet. …”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Målen vid de nationella domstolarna avser två tjeckiska företag, Strojírny Prost?jov och ACO Industries Tábor, som har anlitat slovakiska bemanningsföretag som har sin hemvist i Republiken Slovakien men bedriver verksamhet i Republiken Tjeckien genom en filial inskriven i handelsregistret i Republiken Tjeckien. Dessa två företag använde sig under en tidsbegränsad period av arbetstagare anställda av nämnda bemanningsföretag.

Mål C?53/13

11 Finan?ní ú?ad v Prost?jov? (skattedirektoratet i Prost?jov) slog i beslut av den 7 mars 2011 fast att Strojírny Prost?jov skulle betala in innehållen inkomstskatt på ersättningen till den anlitade arbetskraften till statskassan. Eftersom filialer till utländska juridiska personer enligt tjeckisk rätt inte kan ikläda sig rättigheter och skyldigheter skulle tjänsteleverantören anses vara ett utländskt bemanningsföretag. Den tjeckiska tjänstemottagaren var därför skyldig att innehålla källskatt på arbetstagarnas löner och betala in den till statskassan.

12 Strojírny Prost?jov överklagade detta beslut till Finan?ní ?editelství v Ostrav? (skattedirektoratet i Ostrava) som avslog överklagandet genom beslut av den 18 augusti 2011. Detta beslut är nu under prövning av Krajský soud v Ostrav? (regional domstol i Ostrava).

13 Krajský soud v Ostrav? anser att den tjeckiska lagstiftningen innebär en diskriminering mellan tjeckiska företag som använder ett inhemskt bemanningsföretag och tjeckiska företag som använder ett bemanningsföretag med hemvist i en annan medlemsstat. Det är nämligen enbart i det senare fallet som det tjeckiska företaget är skyldigt att innehålla den inkomstskatt som ska betalas av de arbetstagare som bolaget anlitar i enlighet med avtalet med bemanningsföretaget. I det förra fallet ska skatten däremot innehållas av det bemanningsföretag där arbetstagarna är anställda. Detta utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för arbetstagare, eftersom en sådan skyldighet medför bland annat administrativa kostnader som enbart måste betalas av företag som väljer bemanningsföretag som inte har hemvist i Republiken Tjeckien.

14 Under dessa omständigheter beslutade Krajský soud v Ostrav? att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artiklarna 56 [FEUF] och 57 [FEUF] hinder för tillämpningen av nationell lagstiftning som, för det fall ett företag (tjänsteleverantören) som hyr ut arbetstagare till ett annat företag har sin hemvist i en annan medlemsstat, ålägger det företag som använder arbetskraften att innehålla inkomstskatt för dessa arbetstagare och betala in den till statskassan, medan denna skyldighet åligger tjänsteleverantören för det fall tjänsteleverantören har sin hemvist i Republiken Tjeckien?”

Mål C-80/13

15 Finan?ní ú?ad v Tábo?e (skattemyndighet i Tábor) fann vid en skatterevision av ACO Industries Tábor att företaget under åren 2007 och 2008 inte hade innehållit någon inkomstskatt för de arbetstagare som N-Partner, ett bemanningsföretag med hemvist i Republiken Slovakien, hade ställt till ACO Industries Tábors förfogande. Skattemyndigheten uppmanade därför sistnämnda företag att betala in källskatten. Beskattningsunderlaget för beräkningen av det belopp som skulle betalas motsvarade 60 procent av de belopp som den tjeckiska filialen till N?Partner hade fakturerat ACO Industries Tábor.

16 ACO Industries Tábor överklagade Finan?ní ú?ad v Tábo?es beslut till Finan?ní ?editelství v ?eských Bud?jovicích (skattedirektoratet i ?eské Bud?jovice). Överklagandet avslogs genom beslut av den 13 maj 2011. ACO Industries Tábor överklagade sistnämnda beslut till Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (appellationsdomstol i ?eské Bud?jovice). Den domstolen avslog överklagandet genom beslut av den 31 januari 2012, vilket i sin tur överklagades till Nejvyšší správní soud (högsta förvaltningsdomstolen).

17 Nejvyšší správní soud anser att den tjeckiska lagstiftningen kan avskräcka ett företag såsom ACO Industries Tábor från att använda tjänster som erbjuds av bemanningsföretag med hemvist i

en annan medlemsstat än Republiken Tjeckien, eftersom lagstiftningen i sådana fall inte bara föreskriver en skyldighet att innehålla källskatt, utan även, såvitt avser beskattningens omfattning, föreskriver ett schablonmässigt fastställt beskattningsunderlag som inte tar hänsyn till arbetstagarnas verkliga lön. Den aktuella lagstiftningen medför också att det är mindre attraktivt för ett bemanningsföretag med hemvist utanför Republiken Tjeckien att erbjuda tjänster i nämnda medlemsstat än för ett inhemskt bemanningsföretag. Vidare försämrar den möjligheterna att få tillgång till arbetsmarknaden i Republiken Tjeckien via utländska bemanningsföretag. Nejvyšší správní soud vill därför veta huruvida den tjeckiska lagstiftningen utgör en inskränkning i etableringsfriheten eller i den fria rörligheten för tjänster och, som ett underordnat inslag, den fria rörligheten för arbetstagare.

18 Den nationella domstolen utesluter att inskränkningen kan motiveras av hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Däremot anser den att det är oklart huruvida inskränkningen skulle kunna motiveras av behovet av en effektiv skattekontroll. Tjänsteleverantören i det aktuella fallet, det slovakiska bemanningsföretaget, har nämligen en filial etablerad i Republiken Tjeckien till vilken skattemyndigheten skulle kunna vända sig för att kräva in skatten. Denna filial skulle kunna sköta innehållandet av källskatten, såsom den tjeckiska filialen till N-Partner i övrigt gjorde i det ena nationella målet.

19 Vad gäller fastställandet av beskattningsunderlaget genom att tillämpa en schablonmässig procentsats på 60 procent av det belopp som det slovakiska bemanningsföretaget fakturerar användarbolaget, anser den nationella domstolen däremot att denna rättsliga fiktion kan vara motiverad av intresset av en effektiv skattekontroll. Syftet med regeln är nämligen att avskräcka utländska bemanningsföretag från att fakturera användarföretagen utan att göra skillnad mellan den del av beloppet som hänför sig till arbetstagarnas löner – av vilken en del ska innehållas – och den del som hänför sig till den avgift som bemanningsföretaget tar ut för att tillhandahålla tjänsten. Lagstiftningen är sålunda bara tillämplig på den situation när den faktura som det utländska bemanningsföretaget har utfärdat inte specificerar förmedlingsavgiften.

20 Under dessa omständigheter beslutade Nejvyšší správní soud att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör artiklarna 18 [FEUF], 45 [FEUF], 49 [FEUF] och 56 [FEUF] hinder för en lagstiftning som föreskriver att en arbetsgivare, som har hemvist i en medlemsstat, ska innehålla inkomstskatt för arbetstagare (medborgare i en annan medlemsstat) som arbetsgivaren tillfälligt har inhyrt från ett bemanningsföretag med hemvist i en annan medlemsstat, genom en filial i den förstnämnda medlemsstaten?

2) Utgör artiklarna 18 [FEUF], 45 [FEUF], 49 [FEUF] och 56 [FEUF] hinder för en lagstiftning enligt vilken skatteunderlaget för arbetstagarna beräknas enligt en schablonmässig procentsats på minst 60 procent av det belopp som bemanningsföretaget har fakturerat i fall där förmedlingsavgiften ingår i det fakturerade beloppet?

3) Om den första eller den andra frågan besvaras jakande, är det då möjligt, i en situation som den i det nationella målet, att inskränka nämnda grundläggande friheter med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa eller, i förekommande fall, behovet av en effektiv skattekontroll?”

21 Domstolens ordförande beslutade den 20 mars 2013 att förena målen C?53/13 och C?80/13 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Tolkningsfrågan i mål C?53/13 och den första och den tredje tolkningsfrågan i mål C?80/13

22 De nationella domstolarna har ställt tolkningsfrågan i mål C?53/13 respektive den första och den tredje tolkningsfrågan i mål C-80/13, vilka ska prövas tillsammans, i huvudsak för att få klarhet i huruvida artiklarna 18 FEUF, 45 FEUF, 49 FEUF, 56 FEUF eller 57 FEUF utgör hinder för att en sådan lagstiftning som är aktuell i de nationella målen, enligt vilken sådana bolag med hemvist i en medlemsstat som använder sig av arbetstagare anställda och utstationerade av ett bemanningsföretag som har hemvist i en annan medlemsstat men som genom en filial är verksamt i den förstnämnda medlemsstaten, är skyldiga att innehålla inkomstskatt för nämnda arbetstagare och betala in denna i den förstnämnda medlemsstaten, medan någon sådan skyldighet inte föreligger för bolag med hemvist i den förstnämnda staten som anlitar bemanningsföretag med hemvist i samma stat.

Inledande synpunkter

23 För att svara på dessa frågor kan man först konstatera att även om frågor om direkta skatter, enligt det rådande rättsläget i unionsrätten, i sig inte omfattas av unionens befogenhet, ska medlemsstaterna inte desto mindre iaktta unionsrätten vid utövande av sådana befogenheter som har förbehållits dem (se dom FKP Scorpio Konzertproduktionen, C?290/04, EU:C:2006:630, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

24 Frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller den andra fria rörligheten ska enligt fast rättspraxis dessutom avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (se, bland annat, dom Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 90, samt Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkterna 31–33).

25 I det nu aktuella fallet innebär den tjeckiska lagstiftningen att tjeckiska företag som vill begagna sig av förmedlingstjänster som erbjuds av ett bemanningsföretag som inte har hemvist i Republiken Tjeckien är skyldiga att innehålla inkomstskatt för de utstationerade arbetstagarna, medan samma skyldighet inte föreligger för tjeckiska företag som vill begagna sig av förmedlingstjänster som erbjuds av ett bemanningsföretag med hemvist i Republiken Tjeckien.

26 Enligt fast rättspraxis ger artikel 56 FEUF inte bara rättigheter åt tjänsteleverantören, utan även åt tjänstemottagaren (se, bland annat, dom Luisi och Carbone, 286/82 och 26/83, EU:C:1984:35, punkt 10, FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punkt 32, samt dom X, C?498/10, EU:C:2012:635, punkt 23).

27 Den i målen aktuella lagstiftningen rör följaktligen friheten att tillhandahålla tjänster.

28 Såsom Europeiska kommissionen har gjort gällande kan en sådan lagstiftning visserligen även påverka etableringsfriheten för bemanningsföretag som vill tillhandahålla sina tjänster i Republiken Tjeckien samtidigt som de behåller hemvisten i en annan medlemsstat, särskilt eftersom de nu aktuella bemanningsföretagen bedrev sin verksamhet i Republiken Tjeckien genom en filial.

29 Detsamma gäller den fria rörligheten för arbetstagare, eftersom nämnda lagstiftning rör regler för uppbörd av inkomstskatt som gäller för tjeckiska företag vid vilka arbetstagare har utstationerats inom ramen för ett avtalsförhållande med de bemanningsföretag där de är anställda, vilket indirekt kan påverka deras möjlighet att utöva sin fria rörlighet.

30 Även om nämnda lagstiftning skulle innebära inskränkningar i etableringsfriheten och den

fria rörligheten för arbetstagare, är sådana inskränkningar emellertid en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och motiverar under alla omständigheter inte en självständig prövning av nämnda lagstiftning mot bakgrund av artiklarna 45 FEUF och 49 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom Omega, C?36/02, EU:C:2004:614, punkt 27, och dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, punkt 33).

31 Slutligen ska det under dessa omständigheter konstateras att det inte längre finns någon anledning att tolka artikel 18 FEUF.

32 Denna bestämmelse kan nämligen endast tillämpas fristående i fall som omfattas av unionsrätten för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i EUF-fördraget. Icke?diskrimineringsprincipen har emellertid, när det gäller frihet att tillhandahålla tjänster, genomförts genom artiklarna 56 FEUF–62 FEUF (se, analogt, dom Attanasio Group, C?384/08, EU:C:2010:133, punkt 37, och dom Schulz-Delzers och Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punkt 29).

33 Den berörda tjeckiska lagstiftningen ska således prövas mot bakgrund av artikel 56 FEUF.

Inskränkningen i friheten att tillhandahålla tjänster

34 Vid prövningen av huruvida den berörda lagstiftningen är förenlig med friheten att tillhandahålla tjänster ska det erinras om att det framgår av domstolens praxis att artikel 56 FEUF innebär ett krav på avskaffande av varje inskränkning i denna grundläggande frihet som är en följd av att tjänsteleverantören har hemvist i en annan medlemsstat än den där tjänsten tillhandahålls (se dom kommissionen/Tyskland, 205/84, EU:C:1986:463, punkt 25, dom kommissionen/Italien, EU:C:1991:78, punkt 15, dom FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punkt 31, och dom X, EU:C:2012:635, punkt 21).

35 Nationella åtgärder som förbjuder eller gör det svårare eller mindre attraktivt att utöva friheten att tillhandahålla tjänster utgör inskränkningar i nämnda frihet (dom X, EU:C:2012:635, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

36 Dessutom ger artikel 56 FEUF, såsom angetts ovan i punkt 26, inte bara rättigheter åt tjänsteleverantören, utan även åt tjänstemottagaren.

37 Skyldigheten i förevarande fall att innehålla inkomstskatt för de arbetstagare som bemanningsföretag utan hemvist i Republiken Tjeckien ställer till förfogande och att betala in skatten till den tjeckiska staten läggs oundvikligen på mottagarna av bemanningsföretagens tjänster och innebär en extra administrativ börda som inte läggs på mottagarna av samma tjänster från en inhemsk tjänsteleverantör. En sådan skyldighet kan således göra de gränsöverskridande tjänsterna mindre attraktiva för dessa mottagare än tjänster som tillhandahålls av inhemska tjänsteleverantörer, och följaktligen avskräcka dessa mottagare från att använda sig av tjänsteleverantörer med hemvist i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punkt 33, dom kommissionen/Belgien, C?433/04, EU:C:2006:702, punkterna 30–32, och dom X, EU:C:2012:635, punkt 28).

38 Den danska regeringen har, med hänvisning till domen Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762, punkterna 49–51), gjort gällande att situationen för bemanningsföretag med hemvist i Republiken Tjeckien respektive för bemanningsföretag med hemvist utanför denna medlemsstat objektivt skiljer sig åt och att inskränkningen i friheten att tillhandahålla tjänster i det förevarande fallet följaktligen inte utgör diskriminering.

39 Härvid är det dock tillräckligt att påpeka att mottagaren och leverantören av tjänsterna är två

olika rättssubjekt, vilka har sina egna intressen och vilka var för sig kan göra gällande friheten att tillhandahålla tjänster om deras rättigheter åsidosatts (dom X, EU:C:2012:635, punkt 27).

40 I det aktuella fallet påverkar den skillnad i behandling som följer av den berörda lagstiftningen tjänstemottagarnas rätt att fritt välja gränsöverskridande tjänster. I den mån som dessa mottagare har hemvist i Republiken Tjeckien ska de som beslutar sig för att använda inhemska bemanningsföretag och de som föredrar att använda icke inhemska bemanningsföretag dessutom anses befinna sig i jämförbara situationer.

41 Av detta följer att en lagstiftning av det slag som är i fråga i målen vid de nationella domstolarna utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som i princip är förbjuden enligt artikel 56 FEUF.

42 Den tjeckiska regeringens argument att den berörda lagstiftningens verkningar är försumbara påverkar inte denna bedömning. Det följer nämligen av fast rättspraxis att till och med en snäv eller obetydlig inskränkning av en grundläggande frihet är förbjuden enligt fördraget (dom kommissionen/Frankrike, C?34/98, EU:C:2000:84, punkt 49, och dom X, EU:C:2012:635, punkt 30).

Huruvida det är motiverat med en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster

43 Vad gäller möjligheten att motivera en sådan inskränkning anser varken de berörda som inkommit med yttranden till domstolen eller de nationella domstolarna att den kan motiveras med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.

44 Det framgår emellertid av fast praxis från domstolen att nationell lagstiftning inom ett område som inte har varit föremål för harmonisering på unionsnivå, och som tillämpas utan åtskillnad på alla personer eller företag som bedriver verksamhet på den berörda medlemsstatens territorium, trots sin restriktiva inverkan på friheten att tillhandahålla tjänster, kan rättfärdigas i den mån som den grundas på tvingande hänsyn till allmänintresset som ännu inte säkerställts genom de bestämmelser som tjänsteleverantören måste följa i den medlemsstat där denne har hemvist, förutsatt att den är ägnad att säkerställa att det mål som eftersträvas med lagstiftningen uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det målet (se, bland annat, dom Säger, C?76/90, EU:C:1991:331, punkt 15, och dom kommissionen/Belgien, EU:C:2006:702, punkt 33).

45 Både Nejvyšší správní soud och den tjeckiska regeringen har, i begäran om förhandsavgörande respektive vid förhandlingen, i huvudsak gjort gällande att den berörda tjeckiska lagstiftningen är motiverad med hänsyn till behovet av att säkerställa en effektiv uppbörd av inkomstskatten. Den tjeckiska regeringen har bland annat gjort gällande att källskatteförfarandet utgör ett mycket effektivt uppbördssätt, eftersom det innebär att skattemyndigheten utan fördröjning får del av relevanta upplysningar om den som ska erlägga skatten.

46 Domstolen påpekar härvid att domstolen redan har slagit fast att behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd kan utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera att friheten att tillhandahålla tjänster inskränks (dom FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punkt 35, och dom X, EU:C:2012:635, punkt 39).

47 Domstolen har till och med preciserat att källskatteförfarandet utgör ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt erläggs för de inkomster som en person etablerad utanför beskattningsstaten förvärvar och för att undvika att dessa inkomster undgår beskattning i såväl den stat där den berörde har hemvist som i den stat där tjänsterna tillhandahålls (dom FKP

Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punkt 36, och dom X, EU:C:2012:635, punkt 39).

48 Denna inställning grundade sig dock, både i domen FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) och i domen X (EU:C:2012:635), på att de i de målen berörda tjänsteleverantörerna på tillfällig basis tillhandahöll tjänster i en annan medlemsstat än den där de hade hemvist, och endast uppehöll sig där under kortare tid (se, i synnerhet, dom X, EU:C:2012:635, punkt 42).

49 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 70 i sitt förslag till avgörande kan det konstateras att det i det aktuella fallet inte kan påstås att de berörda bemanningsföretagen tillhandahåller sina tjänster i Republiken Tjeckien enbart på tillfällig basis, eftersom de agerade genom en filial som är inskriven i Republiken Tjeckiens handelsregister.

50 Även om en filial, såsom den tjeckiska regeringen har påpekat, enligt tjeckisk rätt inte har juridisk personlighet och således inte kan vara skyldig att betala in skatt enligt tjeckisk rätt, tillförsäkrar en sådan filial inte desto mindre tjänsteleverantörens fysiska närvaro i den mottagande medlemsstaten och vidtar vissa administrativa åtgärder för bemanningsföretagets räkning, såsom att underteckna avtal.

51 Förutom att det inte kan anses uteslutet att de tjeckiska skattemyndigheterna uppbär skatten från denna filial och att filialen därför innehåller skatten, framgår det av handlingarna i mål C-80/13 att den skatt som i det aktuella fallet innehölls på de berörda anställdas löner faktiskt betalades in av filialen till det slovakiska bemanningsföretaget.

52 Att lägga den administrativa börda som det innebär att innehålla inkomstskatt för de utstationerade arbetstagarna på de inhemska tjänstemottagarna snarare än på den tjeckiska filialen till bemanningsföretagen med hemvist i andra medlemsstater är vidare varken enklare eller mer effektivt, vare sig ur tjänsteleverantörernas eller de tjeckiska myndigheternas synvinkel. Eftersom filialen till det bemanningsföretag av vilken arbetstagarna är anställda har bättre tillgång till nödvändiga upplysningar angående dessa arbetstagares inkomster skulle den administrativa bördan i samband med innehållandet av skatt vara mindre tung för denna filial än för tjänstemottagarna.

53 Härav följer att den berörda nationella lagstiftningen inte är ägnad att säkerställa en effektiv uppbörd av inkomstskatten.

54 Odvolací finan?ní ?editelství har tillagt att denna lagstiftning inte desto mindre kan vara motiverad mot bakgrund av behovet av att förebygga bedrägeri och skatteflykt. Den tjeckiska regeringen har anfört att mekanismerna för administrativt samarbete inte är tillräckligt effektiva för att undvika eventuell skatteflykt och att skattemyndigheternas praxis visar på många fall av bedrägeri och skatteflykt i samband med internationell uthyrning av arbetskraft.

55 Domstolen har förvisso vid upprepade tillfällen uttalat att bekämpningen av skatteflykt och en effektiv skattekontroll får åberopas för att motivera inskränkningar i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget (se dom Baxter m.fl., C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 18, och dom kommissionen/Belgien, EU:C:2006:702, punkt 35).

56 Domstolen har emellertid även preciserat att en allmän presumtion om skatteflykt eller skattebedrägeri grundad på att en tjänsteleverantör har hemvist i en annan medlemsstat inte är tillräcklig för att motivera en skatteåtgärd som strider mot målen i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, EU:C:2006:568, punkt 61, dom kommissionen/Belgien, EU:C:2006:702, punkt 35, och dom kommissionen/Spanien, C?153/08, EU:C:2009:618, punkt 39).

57 Republiken Tjeckiens påståenden om att det förekommer många fall av skattebedrägeri och skatteflykt i samband med internationell uthyrning av arbetskraft har varit väldigt vaga, särskilt vad gäller den specifika situationen med bemanningsföretag som har hemvist i en annan medlemsstat och har en filial registrerad i Republiken Tjeckien.

58 Den omständigheten att filialen i mål C?80/13 ansvarade för administrativa åtgärder som gjorde det möjligt att innehålla och betala in den innehållna skatten föranleder domstolen att betvivla att det finns grund för en sådan allmän presumtion.

59 Under dessa omständigheter kan tillämpningen av innehållandet av skatt inte anses vara motiverad med hänsyn till behovet av att undvika bedrägeri och skatteflykt.

60 Med hänsyn till det ovan anförda ska tolkningsfrågan i mål C?53/13 samt den första och den tredje tolkningsfrågan i mål C–80/13 besvaras på följande sätt: Artikel 56 FEUF utgör hinder för att en sådan lagstiftning som är aktuell i de nationella målen, enligt vilken bolag med hemvist i en medlemsstat som använder sig av arbetstagare som är anställda och utstationerade av bemanningsföretag som har hemvist i en annan medlemsstat men som genom en filial är verksamma i den förstnämnda medlemsstaten, är skyldiga att innehålla inkomstskatt för nämnda arbetstagare och betala in denna i den förstnämnda medlemsstaten, medan någon sådan skyldighet inte föreligger för bolag med hemvist i den förstnämnda staten som anlitar bemanningsföretag med hemvist i samma stat.

Den andra frågan i mål C?80/13

61 Den nationella domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan i mål C?80/13 i huvudsak för att få klarhet i huruvida artikel 56 FEUF utgör hinder för att en sådan lagstiftning som är aktuell i de nationella målen, enligt vilken beskattningsunderlaget för beräkningen av den skatt som ska innehållas ska vara minst 60 procent av det belopp som faktureras av ett bemanningsföretag med hemvist i en annan medlemsstat i fall då det fakturerade beloppet omfattar såväl lönen för de utstationerade arbetstagarna som förmedlingsavgiften, utan att det finns någon möjlighet för den skattskyldige att styrka att den lön som arbetstagarna uppbär i realiteten är lägre än 60 procent av det fakturerade beloppet.

62 Domstolen konstaterar att eftersom metoden för beräkning av den skatt som ska innehållas står i nära samband med skyldigheten att innehålla skatten och, såsom framgår av begäran om förhandsavgörande i mål C?80/13, bara ska tillämpas när tjänstemottagaren i fråga är den som ska innehålla skatten, saknas det med hänsyn till svaret på frågan i mål C?53/13 och på den första och den tredje frågan i mål C?80/13 anledning att besvara denna fråga.

Rättegångskostnader

63 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid de nationella domstolarna utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på de nationella domstolarna att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 56 FEUF utgör hinder för att en sådan lagstiftning som är aktuell i de nationella målen, enligt vilken bolag med hemvist i en medlemsstat som använder sig av arbetstagare som är anställda och utstationerade av bemanningsföretag som har hemvist i en annan medlemsstat men som genom en filial är verksamma i den förstnämnda medlemsstaten, är skyldiga att innehålla inkomstskatt för nämnda arbetstagare och betala in denna i den förstnämnda medlemsstaten, medan någon sådan skyldighet inte föreligger för bolag med hemvist i den förstnämnda staten som anlitar bemanningsföretag med hemvist i samma stat.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tjeckiska.