Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. WATHELET
fremsat den 13. februar 2014[1]

Forenede sager C-53/13 og C-80/13

Strojírny Prostějov a.s. (sag C-53/13)
mod
Odvolací finanční ředitelství
(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Krajský soud v Ostravě (Den Tjekkiske Republik))
og
ACO Industries Tábor s. r. o. (sag C-80/13)
mod
Odvolací finanční ředitelství

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Nejvyšší správní soud (Den Tjekkiske Republik))

»Fri udveksling af tjenesteydelser — udstationering af arbejdstagere — restriktioner — kildeskat, der indeholdes og betales til statskassen af den virksomhed, der benytter sig af disse arbejdstageres ydelser — fravær af en sådan pligt for så vidt angår arbejdstagere, der er udstationeret af en national virksomhed«

I – Indledning

1. Den kontekst, de foreliggende anmodninger om præjudiciel afgørelse indgår i, er international arbejdsudleje, og de vedrører pligten for en tjekkisk hjemmehørende (modtageren af tjenesteydelserne) til at betale kildeskat af lønnen til ansatte, som denne får stillet til rådighed af et vikarbureau med hjemsted i en anden medlemsstat (den, der leverer tjenesteydelsen), mens denne pligt påhviler vikarbureauet, hvis dette er et selskab, der er hjemmehørende i Den Tjekkiske Republik.

2. Hvis bureauet ikke er hjemmehørende, anvendes der i tjekkisk lovgivning endvidere en formodningsregel, når der i en faktura, der udstedes af et ikke-hjemmehørende vikarbureau til en tjekkisk kunde, ikke sondres mellem prisen for formidlingsydelsen og det beløb, som går til betaling af de ansattes lønninger, i medfør af hvilken det sidstnævnte beløb anses for at udgøre 60% af det samlede fakturerede beløb.

3. Tvisterne i hovedsagerne implicerer to tjekkiske selskaber, som har benyttet sig af slovakiske vikarbureauers tjenesteydelser, og som ikke har foretaget indeholdelse af kildeskat som foreskrevet i tjekkisk lovgivning. De tjekkiske skattemyndigheder har sendt dem en korrigeret skatteansættelse med krav om betaling af det beløb, som de skulle have indeholdt som kildeskat af de ansattes løn. Efter disse tjekkiske selskabers opfattelse var kildeskatten imidlertid indeholdt i det beløb, som de betalte til vikarbureauerne. Derfor indebærer den korrigerede skatteansættelse en pligt for dem til at betale skatten endnu en gang og tilmed, på grund af den faste sats på 60%, af et beskatningsgrundlag, som er betydeligt større end de ansattes reelle løn.

1 — Originalsprog: fransk.

4. De foreliggende sager vedrører foreneligheden af disse bestemmelser med EU-retten.

II – Retsforskrifter

A – *EU-retten*

5. De foreliggende anmodninger om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18 TEUF, 45 TEUF, 49 TEUF og 56 TEUF.

B – *Tjekkisk ret*

6. De følgende bestemmelser i lov nr. 586/1992 om indkomstskat (herefter »lov om indkomstskat«) i den affattelse, som fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, er relevante for de spørgsmål, som er rejst i tvisterne i hovedsagerne:

»[…]

§ 2

Personer, der er skattepligtige af personlig indkomst

1. Personer, der er skattepligtige af personlig indkomst, er fysiske personer (herefter »skatteydere«).

2. 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.

3. 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 udelukkende opholder sig i Den Tjekkiske Republik med henblik på studier eller behandling, er ligeledes kun skattepligtige af indkomst fra kilder i Den Tjekkiske Republik, selv om deres sædvanlige opholdssted er i Den Tjekkiske Republik.

4. 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; hele dage eller dele deraf skal 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.§ 6Indkomst fra lønnet arbejde og honorarer

[…]

2. 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.

[…]

§ 38c

Udenlandske personer, der hæfter for skattebetalingen

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. Artikel 69 i lov nr. 337/1992 om skatte- og afgiftsforvaltning (herefter »lov om skatte- og afgiftsforvaltning«), der har overskriften »Indeholdelse af kildeskat«, bestemmer i stk. 1 følgende:

»Den skat eller det beløb, der tjener som garanti for skattebetalingen, som den person, der hæfter for skattebetalingen, skulle indeholde eller fratrække på grundlag af beskatningsgrundlaget, skal betales til skatteforvaltningen inden for den frist, der er fastsat i denne lov eller i en særlov. Hvis disse skattebeløb ikke indeholdes eller opkræves med den fastsatte sats eller betales inden for den fastsatte tidsfrist, pålægger skatteforvaltningen den person, der hæfter for skattebetalingen, at foretage umiddelbar betaling. I tilfælde, hvor det er begrundet, kan skatteforvaltningen fastsætte en anden frist for betalingen af den indeholdte kildeskat for den person, der hæfter for skattebetalingen; denne afgørelse kan påklages. Hvis den person, der hæfter for skattebetalingen, heller ikke a posteriori indeholder eller fratrækker skatten med den fastsatte sats, skal grundlaget for skatteberegningen være det beløb, som den person, der hæfter for skattebetalingen, efter indeholdelse af skatten betaler til skatteyderen.«

8. Overenskomsten mellem Den Tjekkiske Republik og Den Slovakiske Republik om undgåelse af dobbeltbeskatning og forebyggelse af skatteunddragelse hvad angår indkomstskat og formuebeskatning (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«) bestemmer følgende i artikel 14, stk. 1:

»Gage, løn og andre lignende vederlag for personligt arbejde oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan […] kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført dér, kan det vederlag, som oppebæres herfor, beskattes i denne anden stat.«

III – Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

9. Sagsøgerne i hovedsagerne, Strojírny Prostějov a.s. (herefter »Strojírny Prostějov«) og ACO Industries Tábor s. r. o. (herefter »ACO Industries«), er selskaber med hjemsted i Den Tjekkiske Republik, som har benyttet sig af tjenesteydelser fra vikarbureauer med hjemsted i Slovakiet, der driver virksomhed i Den Tjekkiske Republik gennem en filial, som er optaget i det tjekkiske handelsregister.

10. Det fremgår af forelæggelsesafgørelserne, at de omhandlede vikarbureauer stillede deres ansatte til rådighed for Strojírny Prostějov og ACO Industries i et begrænset tidsrum, hvor de udførte deres arbejde i henhold til Strojírny Prostějovs og ACO Industries' instrukser. Vikarbureauerne udfærdigede fakturaer til dem på det beløb, der var aftalt som vederlag for den midlertidige tilrådighedsstillelse af personale. Dette beløb var beregnet på grundlag af antallet af timer, de ansatte, der var stillet til Strojírny Prostějovs og ACO Industries' rådighed, havde arbejdet.

11. ACO Industries betalte et vikarbureau 160 tjekkiske korunaer (CZK) eller 170 CZK (dvs. omkring 5,85 EUR eller 6,21 EUR efter den aktuelle valutakurs) for hver arbejdstime, mens den timeløn, som de ansatte i henhold til deres overenskomst var garanteret, var på 50 CZK (dvs. omkring 1,82 EUR efter den aktuelle valutakurs). Forskellen på 110 CZK eller 120 CZK (dvs. 4,02 EUR eller 4,38 EUR efter den aktuelle valutakurs) udgjorde vikarbureauets bruttoindkomst. Forelæggelsesafgørelsen i sag C-53/13 indeholder ikke sådanne talmæssige angivelser.

12. I forbindelse med en kontrol fastslog skattemyndighederne, at Strojírny Prostějov og ACO Industries ikke havde betalt forskudsskat af arbejdstagernes indkomst. Af denne grund pålagde skattemyndighederne Strojírny Prostějov og ACO Industries at betale det skyldige beløb umiddelbart.

13. I forelæggelsesafgørelsen i sag C-80/13 er det præciseret, at skattemyndighederne i overensstemmelse med formodningsreglen i artikel 6, stk. 2 in fine, i lov om indkomstskat anvendte et beløb svarende til 60% af de beløb, som vikarbureauet havde faktureret, som beskatningsgrundlag. Der er ikke anført en tilsvarende præcisering i den anden forelæggelsesafgørelse i sag C-53/13.

14. Strojírny Prostějov og ACO Industries påklagede afgørelserne til de kompetente skattemyndigheder, som imidlertid opretholdt afgørelserne. Herefter anlagde selskaberne disse søgsmål ved de tjekkiske retsinstanser, som har fundet, at de omhandlede sager giver anledning til spørgsmål vedrørende fortolkningen af EU-retten, og har besluttet at forelægge præjudicielle spørgsmål for Domstolen.

15. I sag C-53/13 har Krajský soud v Ostravě forelagt 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?«

16. I sag C-80/13 har Nejvyšší správní soud forelagt Domstolen følgende tre 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 beskatningsgrundlaget for sådanne arbejdstagere 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 offentlig orden, offentlig sikkerhed eller offentlig sundhed eller af hensyn til skattekontrollens effektivitet?«

IV – Retsforhandlingerne for Domstolen

17. Anmodningerne om præjudiciel afgørelse blev indgivet til Domstolen den 30. januar 2013 i sag C-53/13 og den 15. februar 2013 i sag C-80/13. Ved afgørelse af 20. marts 2013 forenede Domstolens præsident de to sager.

18. ACO Industries, Odvolací finanční ředitelství, den tjekkiske og den danske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige bemærkninger. Der blev afholdt retsmøde den 11. december 2013, i hvilket den tjekkiske regering og Kommissionen afgav mundtlige bemærkninger.

V – Analyse

19. Med de præjudicielle spørgsmål stiller de forelæggende retter Domstolen det samme spørgsmål, nemlig om en bestemmelse i en medlemsstats lovgivning som artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat, hvorefter personer, som er hjemmehørende i denne medlemsstat har pligt til at indeholde forskudsskat af de ansattes indkomst, når de ansatte midlertidigt stilles til deres rådighed af et vikarbureau med hjemsted i en anden medlemsstat, mens denne pligt ville påhvile vikarbureauet, hvis det havde hjemsted i den førstnævnte medlemsstat, udgør en restriktion af de grundlæggende friheder, og, i bekræftende fald, om den kan begrundes.

A – *Spørgsmålet om, hvilken grundlæggende frihed der finder anvendelse i det foreliggende tilfælde*

20. Ligesom Kommissionen er jeg af den opfattelse, at anvendelsen af princippet om forbud mod forskelsbehandling, som er fastslået i artikel 18 TEUF, med det samme kan udelukkes, eftersom denne artikel ifølge Domstolens praksis kun kan anvendes selvstændigt på forhold, for hvilke EUF-traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling [2].

21. Det skal derfor bestemmes, hvilken af de i EUF-traktaten sikrede friheder de omhandlede nationale forskrifter henhører under. Med henblik herpå skal formålet med den omhandlede nationale lovgivning tages i betragtning [3].

22. I det foreliggende tilfælde påhviler pligten til at indeholde forskudsskat af de ansattes indkomst modtageren af tjenesteydelserne, som er hjemmehørende i Tjekkiet, når vikarbureauet har hjemsted i udlandet, mens denne pligt påhviler vikarbureauet, når dette er hjemmehørende i Den Tjekkiske Republik.

23. Kommissionen er af den opfattelse, at den omhandlede nationale lovgivning bør undersøges i lyset af den frie udveksling af tjenesteydelser, for så vidt som den fastlægger de skattemæssige forpligtelser for et vikarbureau, når det leverer tjenesteydelser til selskaber, der driver virksomhed i Den Tjekkiske Republik, og i lyset af etableringsfriheden, for så vidt som den fastlægger den skat, som skal betales af et udenlandsk vikarbureau, der har oprettet en filial på Den Tjekkiske Republiks område, hvis virksomhed er knyttet til tilrådighedsstillelse af arbejdstagere.

2 — Jf. dom af 15.9.2011, sag C-240/10, Schulz-Delzers og Schulz, Sml. I, s. 8531, præmis 29.

3 — Jf. dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 31-33, af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 34 og 44-49, af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 37 og 38, af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 36, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 26-34, samt kendelse af 10.5.2007, sag C-492/04, Lasertec, Sml. I, s. 3775, præmis 19.

24. Efter min opfattelse er den forskellige behandling, der følger af anvendelsen af artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat, egnet til at kunne afholde tjekkiske hjemmehørende fra at benytte sig af tjenesteydelser fra ikke-hjemmehørende vikarbureauer for at undgå byrden ved at skulle indeholde forskudsskat af de ansattes indkomst. Den er ligeledes egnet til at gøre disse ikke-hjemmehørende tjenesteyderes virksomhed i Den Tjekkiske Republik vanskeligere. Af disse grunde henhører den udelukkende under den frie udveksling af tjenesteydelser.

25. Muligheden for, at denne lovgivning har indvirkning på etableringen af ikke-hjemmehørende bureauer i Den Tjekkiske Republik, er udelukkende en følge af den potentielle restriktive virkning af den omhandlede nationale lovgivning på leveringen af deres tjenesteydelser.

B – *Spørgsmålet, om der foreligger en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser*

1. Parternes argumenter

26. Ifølge ACO Industries og Kommissionen skaber artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, eftersom pligten til at indeholde forskudsskat af de ansattes indkomst pålægger den tjekkiske hjemmehørende, som benytter sig af tjenesteydelser fra et udenlandsk vikarbureau, en mere bebyrdende skattemæssig behandling end den, der tilkommer en tjekkisk hjemmehørende, som bruger tjenesteydelser fra et hjemmehørende vikarbureau.

27. Efter ACO Industries' opfattelse er dette også tilfældet med hensyn til den omhandlede nationale bestemmelse, som, når der benyttes et ikke-hjemmehørende vikarbureau, foreskriver et fast beskatningsgrundlag på 60% af det af vikarbureauet fakturerede beløb, når fakturaen også dækker vederlaget for formidlingsydelsen, idet denne faste procentsats forudsættes at udgøre den ansattes indkomst.

28. ACO Industries har således anført, at et hjemmehørende vikarbureau ikke skal træffe særlige foranstaltninger, som eksempelvis særskilt angivelse på fakturaen af vederlaget til de ansatte, af deres transportudgifter og af andre administrative udgifter, som er knyttet til formidlingsydelsen. Kommissionen er af den opfattelse, at den skattemæssige og administrative byrde, som tjekkiske modtagere af tjenesteydelser påføres, gør de tjenesteydelser, der tilbydes af ikke-hjemmehørende vikarbureauer, mindre attraktive end dem, der tilbydes af bureauer, som er hjemmehørende i Den Tjekkiske Republik, og derved udgør en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser. Med hensyn til den faste sats på 60% er Kommissionen, ligesom ACO Industries, af den opfattelse, at der er tale om en foranstaltning, der indebærer forskelsbehandling, idet den ikke finder anvendelse i tilfælde, hvor tjenesteydelserne leveres af hjemmehørende vikarbureauer.

29. Derimod finder Odvolací finanční ředitelství og den tjekkiske og den danske regering, at den omhandlede nationale lovgivning ikke udgør en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser.

30. Odvolací finanční ředitelství og den tjekkiske regering har særlig anført, at vikarbureauer med hjemsted uden for Den Tjekkiske Republik hverken befinder sig i en sammenlignelig situation eller i en konkurrencesituation i forhold til bureauer med hjemsted i denne medlemsstat. Desuden udgør den administration, der er forbundet med beregningen, opkrævningen og indeholdelsen af de udstationerede arbejdstageres indkomstskat, ikke en uforholdsmæssigt stor byrde for den virksomhed, der anvender disse arbejdstageres arbejdskraft. Ifølge den tjekkiske regering er denne indeholdelse under alle omstændigheder tilladt i medfør af artikel 14, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

31. Den danske regering er af den opfattelse, at der i den foreliggende sag ikke er tale om en forskelsbehandling af personer i objektivt sammenlignelige situationer. Ifølge denne regering er det relevante sammenligningsgrundlag de ansatte, som stilles til rådighed af et hjemmehørende vikarbureau. Hvis kildeskatten af lønnen til de arbejdstagere, der er stillet til rådighed af et ikke-hjemmehørende vikarbureau, ikke er højere end indkomstskatten af lønnen til de arbejdstagere, der er stillet til rådighed af et hjemmehørende vikarbureau, finder den danske regering, at artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat ikke indebærer en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser.

32. De forelæggende retters opfattelse er, at artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat udgør en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, idet dens anvendelse fører til en mere byrdefuld skattemæssig behandling for tjekkiske hjemmehørende, som benytter sig af tjenesteydelser fra ikke-hjemmehørende vikarbureauer frem for tjenesteydelser fra vikarbureauer, der er hjemmehørende i Den Tjekkiske Republik.

2. Analyse

33. Ligesom ACO Industries, Kommissionen og de forelæggende retter er jeg af den opfattelse, at artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat indebærer en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser.

34. Domstolen har allerede gennemgået adskillige nationale bestemmelser, hvorefter en hjemmehørende modtager af tjenesteydelser, som benytter sig af tjenesteydelser fra en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, skal indeholde kildeskat af de beløb, som den pågældende skal betale til tjenesteyderen. Parterne har henvist til sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, Truck Center-sagen og X-sagen, hvortil jeg kan føje sagen Kommissionen mod Belgien [4].

35. I sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen ønskede den forelæggende ret oplyst »hvorvidt […] en national lovgivning, hvorefter der i forhold til vederlag til tjenesteydere, som ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne præsteres, anvendes en skatteindeholdelsesprocedure, mens vederlag til tjenesteydere, som er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke er genstand for en sådan indeholdelse« [5], udgjorde en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser og i bekræftende fald, om den kunne begrundes.

36. Domstolen har fastslået, at der foreligger en restriktion af denne grundlæggende frihed på grundlag af den omstændighed, at »tjenesteydelsesmodtagerens pligt til at foretage indeholdelse af kildeskat i vederlaget til en tjenesteyder, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, samt denne modtagers risiko for eventuelt at blive pålagt hæftelse, [kan] afholde selskaber som Scorpio fra at anvende tjenesteydere, som er hjemmehørende i andre medlemsstater« [6].

37. Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Belgien vedrørte også indeholdelse af kildeskat. Kommissionen nedlagde påstand om, at det blev fastslået, at Kongeriget Belgien havde tilsidesat de forpligtelser, der påhvilede denne medlemsstat i medfør af artikel 49 EF og artikel 50 EF (nu artikel 56 TEUF og 57 TEUF), idet den forpligtede opdragsgivere og entreprenører, som indgik aftale med udenlandske medkontrahenter, der ikke var registreret i Belgien, til at tilbageholde 15% af det skyldige beløb for udførte arbejder, og idet det pålagde samme opdragsgivere og entreprenører et solidarisk ansvar for betaling af sådanne medkontrahenters skattegæld.

4 — Jf. dom af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, af 9.11.2006, sag C-433/04, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 10653, af 22.12.2008, sag C-282/07, Truck Center, Sml. I, s. 10767, og af 18.10.2012, sag C-498/10, X.

5 — Præmis 28.

6 — Ibidem, præmis 33.

38. Domstolen fastslog, at der forelå en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser på grundlag af den omstændighed, at »opdragsgiveren eller entreprenøren […] i henhold til [den belgiske lovgivning] [skulle] indeholde 15% af den pris, som en ikke-registreret tjenesteyder [havde] faktureret, [hvilket var] ensbetydende med, at denne tjenesteyder [blev frataget] muligheden for umiddelbart at disponere over en del af sin indkomst, som han først [kunne] få udbetalt ved afslutningen af en særlig administrativ procedure. De ulemper, som indeholdelsesforpligtelsen [indebar] for tjenesteydere, der ikke [var] registreret og ikke etableret i Belgien, [kunne] derfor afholde dem fra at gå ind på det belgiske marked med henblik på at levere tjenesteydelser inden for byggebranchen« [7].

39. Domstolen var atter stillet over for det samme spørgsmål i Truck Center-sagen, i hvilken den forelæggende ret ønskede oplyst, om »en national lovgivning, hvorefter der indeholdes kildeskat af renter, som et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, betaler til et modtagende selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, mens renter, som betales til et modtagende selskab, der er hjemmehørende i førstnævnte medlemsstat, fritages for denne kildebeskatning« [8], var forenelig med etableringsfriheden.

40. Domstolen udtalte, at »[f]or at kunne afgøre, om [denne] skattemæssig[e] forskelsbehandling [var] diskriminerende, [burde] det […] undersøges, om de omhandlede selskaber befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation i forhold til den nationale lovgivning« [9]. Den fastslog, at den omhandlede forskellige behandling vedrørte situationer, som ikke var objektivt sammenlignelige af de følgende tre grunde:

— For det første »er État belges situation, når det renteudbetalende selskab og det selskab, der modtager renterne, er hjemmehørende i Belgien, forskellig fra den, hvor et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, betaler renter til et ikke-hjemmehørende selskab, fordi État belge i det første tilfælde handler i egenskab af den stat, hvor selskaberne er hjemmehørende, og i det andet tilfælde handler i egenskab af den stat, hvor renterne har [deres] oprindelse« [10].

— For det andet »giver rentebetaling fra et hjemmehørende selskab til et andet hjemmehørende selskab og rentebetaling fra et hjemmehørende selskab til et ikke-hjemmehørende selskab anledning til særskilte former for beskatning i henhold til forskellige retsgrundlag«, nemlig forskudsskat for så vidt angår renter, som et hjemmehørende selskab betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, og selskabsskat for så vidt angår betaling af renter fra et hjemmehørende selskab til et andet hjemmehørende selskab [11].

— For det tredje ansås disse forskellige beskatningsteknikker endelig for at afspejle »forskellen mellem de situationer, hvori disse selskaber befinder sig med hensyn til inddrivning af skat«, nemlig den omstændighed, at »hjemmehørende rentemodtagende selskaber […] direkte [er] underlagt de belgiske skattemyndigheders kontrol, der kan iværksætte tvangsinddrivelse af skatten«, mens dette ikke var tilfældet for ikke-hjemmehørende rentemodtagende selskaber, idet inddrivelsen af skatten forudsætter bistand fra skattemyndighederne i den stat, hvor de er hjemmehørende [12].

7 — Dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 30.

8 — Præmis 21.

9 — Ibidem, præmis 36.

10 — Ibidem, præmis 42.

11 — Ibidem, præmis 43 og 44.

12 — Ibidem, præmis 47 og 48.

41. Ifølge Domstolen »[gav] den forskelsbehandling, som [fulgte] af den skattelovgivning, der [var] tvist om i hovedsagen […] ikke nødvendigvis […] hjemmehørende rentemodtagende selskaber en fordel, for det første fordi disse […] [var] forpligtede til at foretage acontobetalinger af selskabsskat, og for det andet fordi satsen for den forskudsskat, der [opkrævedes] af renter betalt til et ikke-hjemmehørende selskab, [var] væsentligt lavere end satsen for den selskabsskat, som [opkrævedes] af indkomsten hos hjemmehørende rentemodtagende selskaber« [13].

42. Domstolen afsluttede sin analyse af spørgsmålet, om den forskellige behandling var udtryk for forskelsbehandling [14], med i dommens præmis 50 at fastslå, at den nævnte forskellige behandling ikke udgjorde en restriktion af etableringsfriheden.

43. I en nyere sag, X-sagen, behandlede Domstolen spørgsmålet, om det var foreneligt med den frie udveksling af tjenesteydelser, at en modtager af tjenesteydelser i medfør af nederlandsk lovgivning havde pligt til at indeholde kildeskat af vederlag betalt til tjenesteydere med hjemsted i en anden medlemsstat, mens der ikke fandtes nogen sådan pligt med hensyn til vederlag betalt til tjenesteydere med hjemsted i Nederlandene.

44. Domstolen udtalte, at »uafhængigt af de virkninger, som en indeholdelse af kildeskat [ville kunne] have på ikke-hjemmehørende tjenesteyderes skattemæssige situation, [kunne] forpligtelsen til at foretage en sådan indeholdelse, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici, gøre grænseoverskridende tjenester mindre attraktive for hjemmehørende modtagere af tjenesteydelser end de tjenesteydelser, som leveres af hjemmehørende tjenesteydere, og afholde nævnte modtagere fra at anvende ikke-hjemmehørende tjenesteydere« [15].

45. »Denne konklusion«, fortsætter Domstolen, »afkræftes ikke af den nederlandske regerings argumenter, hvorefter effekten af den ekstra administrative byrde, der pålægges modtageren af tjenesteydelserne, for det første er ubetydelig, for så vidt som denne modtager i forvejen er forpligtet til at foretage andre indeholdelser af kildeskat og overføre de indeholdte beløb til skattemyndighederne, og for det andet udlignes ved en lempelse af den administrative byrde for en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, som ikke skal udfylde nogen skatteangivelse i Nederlandene ud over de administrative forpligtelser over for skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor den pågældende har hjemsted« [16].

46. Domstolen konkluderede, at den omhandlede nederlandske lovgivning udgjorde en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, »for så vidt som den [medførte] en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici« [17].

47. Forskellen mellem konklusionerne i på den ene side Truck Center-dommen og på den anden side dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, dommen i sagen Kommissionen mod Belgien og X-dommen afspejler sig i parternes synspunkter i den foreliggende sag. ACO Industries henviser således ikke til Truck Center-dommen, og Kommissionen nævner den blot, mens den tjekkiske og den danske regering i det væsentlige støtter sig på denne dom med henblik på at godtgøre, at den omhandlede lovgivning er forenelig med EU-retten.

48. To faktorer overbeviser mig om, at der foreligger en restriktion. Den første faktor vedrører Truck Center-dommen. I denne sag konkluderede Domstolen udelukkende, at der ikke forelå nogen restriktion, fordi den fandt, at den forskellige behandling fandt anvendelse på skattepligtige, som ikke befandt sig i objektivt sammenlignelige situationer.

13 — Ibidem, præmis 49.

14 — Ibidem, præmis 36.

15 — X-dommen, præmis 28.

16 — Ibidem, præmis 29.

17 — Ibidem, præmis 32.

49. Selv om jeg ikke er overbevist af de tre grunde til, at der ikke forelå sammenlignelige situationer, som Domstolen anførte i denne dom [18], er det tilstrækkeligt i de foreliggende sager at bemærke, at de tjekkiske virksomheder, som benytter sig af tjenesteydelser fra ikke-hjemmehørende vikarbureauer, befinder sig en situation, der er sammenlignelig med situationen for tjekkiske virksomheder, som benytter sig af de samme tjenesteydelser fra vikarbureauer, der er hjemmehørende i Den Tjekkiske Republik. Det samme gælder for de bureauer, der leverer disse tjenesteydelser, eftersom dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Den Tjekkiske Republik og Den Slovakiske Republik i artikel 14, stk. 1, bestemmer, at løn til arbejdstagere, der stilles til rådighed for en kunde, der er hjemmehørende i Den Tjekkiske Republik, beskattes i Den Tjekkiske Republik, uanset om de stilles til rådighed af et hjemmehørende eller et ikke-hjemmehørende bureau.

50. Den omstændighed, at den tjekkiske lovgivning i det ene tilfælde anser arbejdsgiveren for at være den, der leverer tjenesteydelserne, og i det andet modtageren af tjenesteydelserne, ændrer ikke ved, at de skattemæssige situationer er sammenlignelige.

51. Den anden faktor, som bidrager til min overbevisning, er den lange liste af domme fra Domstolen på området for etableringsfriheden eller kapitalens frie bevægelighed, hvori det systematisk blev lagt til grund, at indeholdelse af kildeskat, som kun skal foretages i udgående udbytte, udgjorde en forskellig behandling af sammenlignelige situationer (hvad enten der var tale om aktionærer eller udloddende selskaber), og dermed en restriktion af en grundlæggende frihed [19].

C – *Begrundelse*

52. Nejvyšší správní soud rejser tillige spørgsmålet, om den restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, der følger af artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat, kan begrundes. Retten har nærmere bestemt nævnt den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed og eventuelt en effektiv skattekontrol. Odvolací finanční ředitelství og den tjekkiske regering har desuden nævnt forebyggelse af skatteunddragelse.

53. Hvad angår behovet for at sikre en effektiv skattekontrol bør det efter min opfattelse, ligesom i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, lægges til grund, at der er tale om behovet for at sikre en effektiv indkomstskatteinddrivelse. Pligten til at indeholde kildeskat har nemlig snarere til formål at sikre skatteinddrivelsen end at lette skattekontrollen.

1. Parternes argumenter

54. Selv om ACO Industries og Kommissionen ikke bestrider, at det er muligt at begrunde en restriktion med behovet for at sikre en effektiv skattekontrol og skatteinddrivelse, bestrider de, at artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat overholder proportionalitetsprincippet. De sigter navnlig til den uafkræftelige karakter af formodningen for, at arbejdstagernes løn udgør 60% af det samlede fakturerede beløb, for så vidt som den skattepligtige ikke kan bevise, at det reelle beskatningsgrundlag, nemlig disse arbejdstageres faktiske løn, er lavere end denne procentdel.

55. ACO Industries har anført, at denne faste procentsats ikke sikrer en ensartet beskatning, eftersom den omfatter andre elementer end de ansattes løn, som eksempelvis deres udgifter til rejsen fra Slovakiet til Den Tjekkiske Republik.

18 — Jf. punkt 39 ovenfor.

19 — Jf. dom af 14.12.2006, sag C-170/05, Denkavit Internationaal og Denkavit France, Sml. I, s. 11949, præmis 29 og 30, af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 28, af 11.6.2009, sag C-521/07, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 4873, præmis 39, af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, præmis 41, af 20.10.2011, sag C-284/09, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 9879, præmis 51, 72 og 73, og af 10.5.2012, forenede sager C-338/11 – C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 18. Jf. kendelse af 18.6.2012, sag C-38/11, Amorim Energia, præmis 53 og 76-79, og af 12.7.2012, sag C-384/11, Tate & Lyle Investments, præmis 21- 25.

56. Odvolací finanční ředitelství og den tjekkiske og den danske regering er derimod af den opfattelse, at artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat er nødvendig, eftersom Den Tjekkiske Republik er kildestaten for indkomsten og derfor ikke kan inddrive skatten hos den skattepligtige, men er afhængig af samarbejdet med skattemyndighederne i den stat, hvor den skattepligtige er hjemmehørende.

57. I denne henseende er det den tjekkiske regerings opfattelse, at indeholdelse af kildeskat er en meget effektiv måde at inddrive skatten på, eftersom den gør det muligt for skatteforvaltningen at blive bekendt med den begivenhed, der udløser skattepligten for den ikke-hjemmehørende tjenesteyder. Endvidere indebærer opkrævning af skatten hos den ikke-hjemmehørende tjenesteyder en betydelig byrde for denne, eftersom den pågældende ville skulle indgive en skatteangivelse på et andet sprog end sit eget og gøre sig fortrolig med skattesystemet i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen har hjemsted.

58. Hvad angår den faste sats på 60% har Nejvyšší správní soud og den tjekkiske regering påpeget, at anvendelsen af den er begrænset til situationer, hvor fakturaen også dækker vederlaget for formidlingsydelsen uden en klar angivelse af det beløb, som kræves for de ansattes lønnede arbejde.

2. Analyse

a) Offentlig orden, offentlig sikkerhed og offentlig sundhed

59. Begrundelserne med henvisning til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed kan med det samme forkastes. Hverken de forelæggende retter eller de berørte parter har i øvrigt fremført nogen oplysninger eller omstændigheder, der ville kunne underbygge en sådan begrundelse.

b) Effektiv skattekontrol og skatteinddrivelse

60. Domstolen har i talrige sager fastslået, at behovet for at sikre en effektiv skattekontrol og inddrivelse af indkomstskat udgør et tvingende alment hensyn, som vil kunne begrunde en mekanisme som den, der er fastsat i artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat.

61. Dette var bl.a. tilfældet i dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, dommen i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl. og X-dommen [20].

62. I dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen fastslog Domstolen, at »[s]katteindeholdelsesproceduren og den dertil knyttede pligtordning […] [udgjorde] 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 [blev unddraget] beskatning i såvel bopælsstaten som i den stat, hvor tjenesteydelserne [blev leveret]. I denne forbindelse skal det påpeges, at på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagerne, dvs. i 1993, var der ingen [EU-]direktiver eller andre instrumenter, som er nævnt i sagsakterne, der nævnte gensidig bistand ved inddrivelsen af skattekrav mellem [de berørte medlemsstater]« [21].

20 — Dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, præmis 35, dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 35, dommen i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 46, og X-dommen, præmis 35.

21 — Præmis 36.

63. Henset til den betydning, som Domstolen har tillagt fraværet af et direktiv eller et andet instrument om gensidig administrativ bistand ved inddrivelsen af skattekrav, forekommer det mig ganske logisk at antage, at den ikke ville have accepteret denne begrundelse, hvis der havde været et sådant direktiv eller et sådant instrument til rådighed.

64. I dommen i sagen Kommissionen mod Belgien fastslog Domstolen, idet den anerkendte, at hensynet til en effektiv skattekontrol kunne begrunde en restriktion af udøvelsen af de grundlæggende friheder, at »et middel, der er mindre restriktivt end at fratage udbydere af tjenesteydelser muligheden for umiddelbart at disponere over en ikke uvæsentlig del af deres indkomster, [kunne] have været at fastsætte en ordning – baseret på udveksling af oplysninger mellem opdragsgivere, entreprenører, leverandører af tjenesteydelser og den belgiske skatte- og afgiftsforvaltning – som ville give opdragsgivere og entreprenører mulighed for at orientere sig om deres medkontrahenters eventuelle fiskale gæld, eller som indførte en forpligtelse til at informere den belgiske skatte- og afgiftsforvaltning om enhver kontraktafslutning med ikke-registrerede medkontrahenter eller om enhver udbetaling i deres favør« [22]. Da indeholdelsen af kildeskat automatisk og ubetinget fandt anvendelse, gav den ikke mulighed for at tage hensyn til den individuelle situation for tjenesteydere, der ikke havde hjemsted og ikke var registreret i Belgien.

65. Domstolen gik endnu længere i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl. I dommens præmis 49 fastslog den, at »[d]en i hovedsagerne omhandlede nationale lovgivning […] heller ikke [kunne] begrundes i nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol. […] [E]n effektiv skattekontrol [kan] nemlig ikke begrunde en beskatning, som specifikt og udelukkende rammer ikke-hjemmehørende«, hvilket er tilfældet for så vidt angår artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat.

66. Domstolens synspunkt synes at være et andet i X-dommen, hvor den på trods af eksistensen af direktiv 76/308/EØF [23] (som i dag er erstattet af direktiv 2008/55/EØF [24]) fastslog, at indeholdelsen af kildeskat ikke gik videre end nødvendigt med henblik på at sikre en effektiv skatteinddrivelse, selv under hensyn til de ved direktiv 76/308 indførte muligheder for gensidig bistand ved inddrivelse af skat. Domstolen fandt, at en afståelse fra indeholdelse af kildeskat ikke nødvendigvis ville fjerne alle de formaliteter, der påhviler modtageren af tjenesteydelser [25].

67. Ifølge Domstolen ville den pågældende medlemsstats skattemyndigheder i fraværet af en sådan beskatning sandsynligvis se sig nødsaget til at pålægge den tjenesteydelsesmodtager, som har hjemsted på denne stats område, en forpligtelse til at indberette den ydelse, der er leveret af den ikke-hjemmehørende tjenesteyder [26]. Afståelse fra indeholdelse af kildeskat vil i øvrigt føre til, at det er nødvendigt at opkræve skatten hos den ikke-hjemmehørende tjenesteyder, hvilket vil kunne medføre en betydelig byrde for denne tjenesteyder, for så vidt som den pågældende ville skulle indgive en skatteangivelse på et andet sprog end sit eget og gøre sig fortrolig med skattesystemet i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen har hjemsted [27].

68. Denne konklusion kan imidlertid forklares ved de særlige omstændigheder i X-sagen. Denne sag handlede om en pligt i medfør af nederlandsk lovgivning for X, der var hjemmehørende i Nederlandene, til at foretage indeholdelse af kildeskat af de beløb, som han skulle betale til to semiprofessionelle fodboldklubber i Det Forenede Kongerige for to venskabskampe, som blev spillet i

22 — Præmis 39.

23 — Rådets direktiv af 15.3.1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med foranstaltninger, der er finansieret af Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, samt af landbrugsimportafgifter og told (EFT L 73, s. 18)

24 — Rådets direktiv af 26.5.2008 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EUT L 150, s. 28).

25 — X-dommen, præmis 49.

26 — Ibidem.

27 — Ibidem, præmis 50.

Nederlandene. I denne kontekst og på trods af eksistensen af direktiv 76/308 forekommer det mig logisk ikke at forpligte kildestaten til at inddrive skatten i den medlemsstat, hvor tjenesteyderen er hjemmehørende, når dennes tilstedeværelse i kildestaten ikke gik ud over nogle få dage eller måske endda, varigheden af fodboldkampene taget i betragtning, nogle få timer.

69. Der er herved ingen sammenligning med den foreliggende sag, hvor vikarbureauet, som anført af Nejvyšší správní soud, har en filial i Den Tjekkiske Republik, der er optaget i handelsregisteret. Eksistensen af en filial betyder, at den tjekkiske skatteforvaltning, som påpeget af Nejvyšší správní soud, direkte kan opkræve skatten hos vikarbureauet. At filialen befinder sig i Den Tjekkiske Republik, indebærer også, at pligten til at foretage indeholdelse af kildeskat ikke indebærer uforholdsmæssigt store administrative byrder, hvilket ligeledes gælder med hensyn til pligten til at være bekendt med den tjekkiske lovgivning, eftersom filialen under alle omstændigheder er undergivet administrative og måske endog skattemæssige pligter og byrder (som eksempelvis merværdiafgift) i dette land.

70. Endvidere bemærker jeg, at den omhandlede virksomhed, nemlig tilrådighedsstillelsen af ansatte, i modsætning til hvad der var tilfældet i X-sagen, synes at være tilstrækkeligt stabil og hyppigt forekommende til, at det er muligt for de tjekkiske skattemyndigheder at inddrive den skat, der skal betales, hos filialen.

71. Endvidere bør muligheden for at anvende direktiv 76/308, som i dag er erstattet af direktiv 2008/55, eller en international overenskomst vedrørende inddrivelse af skat, som er bindende for de berørte medlemsstater, være tilstrækkelig til at udelukke, at en bestemmelse som artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat står i et rimeligt forhold til det forfulgte mål.

72. Hvad angår skatteinddrivelse i en anden medlemsstat henviser jeg ydermere til den for nylig afsagte dom i sagen Sunico m.fl.[28] vedrørende momssvig af »karrusel«-typen, som gjorde det muligt at unddrage Det Forenede Kongeriges statskasse udgående moms. Domstolen fastslog, at en sag, hvor en myndighed i en medlemsstat kræver erstatning fra fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, for en skade, som skyldes en ansvarspådragende sammensværgelse om at begå bedrageri med hensyn til merværdiafgift, der skal betales i den førstnævnte medlemsstat, er omfattet af anvendelsesområdet for forordning (EF) nr. 44/2001[29], også kaldt »Bruxelles I-forordningen«, hvilket giver adgang til forenklede procedurer for anerkendelse og fuldbyrdelse af retsafgørelser på det civil- og handelsretlige område.

73. Hvad angår den faste sats på 60% deler jeg Kommissionens opfattelse, hvorefter dens anvendelse uden mulighed for modtageren af tjenesteydelserne for at godtgøre, at den løn, som udbetales til de arbejdstagere, der er stillet til den pågældendes rådighed, er lavere end det beregnede faste beløb, går videre end nødvendigt for at nå det forfulgte mål, som i det foreliggende tilfælde er en effektiv inddrivelse af indkomstskat.

74. Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse fra Nejvyšší správní soud, at ACO Industries og det slovakiske vikarbureau havde aftalt, at tjenesteydelsen skulle faktureres med et beløb på 160 CZK eller 170 CZK i timen. Ifølge deres egen overenskomst var den løn, som de ansatte var garanteret, på 50 CZK i timen. Under sådanne omstændigheder indebærer anvendelsen af den faste procentsats, at der anvendes indeholdelse af kildeskat af et forud fastsat beskatningsgrundlag, som er tæt på det dobbelte af det reelle beskatningsgrundlag.

28 — Dom af 12.9.2013, sag C-49/12.

29 — Rådets forordning af 22. december 2000 om retternes kompetence og om anerkendelse og fuldbyrdelse af retsafgørelser på det civil- og handelsretlige område (EFT 2001 L 12, s. 1).

75. Som jeg anførte i præmis 65 i mit forslag til afgørelse i van Caster-sagen [30], fremgår det klart af Domstolens praksis [31], at et absolut forbud, som hindrer den skattepligtige i at fremlægge de nødvendige oplysninger for skattemyndighederne, i en situation, som er intern for Den Europæiske Union, ikke kan være berettiget i betragtning af de grundlæggende friheder.

76. Dette gælder også, som anført af Nejvyšší správní soud, selv om medkontrahenterne havde kunnet undgå den faste sats på 60% ved på fakturaen at opføre beløbet svarende til de ansattes løn og beløbet svarende til prisen for formidlingsydelsen særskilt.

77. Jeg mener dermed, at de restriktioner af den frie udveksling af tjenesteydelser, der følger af pligterne i medfør af artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat for hjemmehørende, som benytter sig af tjenesteydelser fra ikke-hjemmehørende tjenesteydere, ikke kan begrundes med behovet for at sikre en effektiv skatteinddrivelse.

c) Bekæmpelse af skatteunddragelse

78. Med henblik på at begrunde, at indeholdelsen af kildeskat påhviler modtagerne af tjenesteydelserne, har Odvolací finanční ředitelství og den tjekkiske regering også påberåbt sig hensynet til forebyggelse af skatteunddragelse.

79. Odvolací finanční ředitelství er af den opfattelse, at artikel 6, stk. 2, i lov om indkomstskat gør det muligt at bekæmpe den praksis med karakter af misbrug fra tjekkiske virksomheders side, som går ud på at leje udenlandske arbejdstagere og skifte dem ud hver 183. dag med det formål at omgå de bestemmelser i lov om indkomstskat, hvorefter løn, der udbetales af et udenlandsk selskab, der ikke har et fast driftssted i Den Tjekkiske Republik, til ansatte, som ikke opholder sig længere end 183 dage på tjekkisk område, er fritaget for skat.

80. I samme retning har den tjekkiske regering anført, at skattemyndighedernes praksis har vist, at der i talrige tilfælde finder skattesvig og -unddragelse sted i forbindelse med international arbejdsudleje, eksempelvis ved at der byttes arbejdstagere mellem en national virksomhed og et udenlandsk vikarbureau. Den tjekkiske regering har påpeget, at denne form for skatteunddragelse stort set unddrager sig skattemyndighedernes kontrol.

81. Efter min opfattelse bør denne begrundelse forkastes. Skønt Domstolen faktisk har fastslået, at hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse kan påberåbes for at begrunde restriktioner af udøvelsen af de grundlæggende friheder, som er sikret ved traktaten, har den således også udtalt, at en generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig ikke kan tjene som tilstrækkelig begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med traktaten [32].

82. I det foreliggende tilfælde er Odvolací finanční ředitelstvís og den tjekkiske regerings oplysninger temmelig vage. Endvidere fremgår det på ingen måde af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at der er tale om et misbrug i de foreliggende sager, hvor de berørte vikarbureauer har et fast driftssted i Den Tjekkiske Republik.

30 — Sag C-326/12, som verserer for Domstolen.

31 — Jf. dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 19 og 20, af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 25, af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 96, af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 53, af 30.6.2011, sag C-262/09, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 5669, præmis 43 og 44, og af 6.10.2011, sag C-493/09, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 9247, præmis 46.

32 — Jf. dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 45, af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 27, og af 9.11.2006 i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 35.

VI – Forslag til afgørelse

83. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Krajský soud v Ostravě og Nejvyšší správní soud forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 56 TEUF er til hinder for en national lovgivning som artikel 6, stk. 2, i den tjekkiske lov nr. 586/1992 om indkomstskat, hvorefter hjemmehørende i Den Tjekkiske Republik, som benytter sig af arbejdstagere, der stilles til deres rådighed af et vikarbureau, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, skal indeholde indkomstskat af arbejdstagernes løn (af et beskatningsgrundlag, der ansættes til 60% af det samlede beløb, som vikarbureauet har faktureret), mens denne pligt ville påhvile et hjemmehørende vikarbureau.«