Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MELCHIOR WATHELET
föredraget den 13 februari 2014[1]

Förenade målen C-53/13 och C-80/13

Strojírny Prostějov a.s. (C-53/13)
mot
Odvolací finanční ředitelství
(begäran om förhandsavgörande från Krajský soud v Ostravě (Republiken Tjeckien))
och
ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)
mot
Odvolací finanční ředitelství

(begäran om förhandsavgörande från Nejvyšší správni soud (Republiken Tjeckien))

”Frihet att tillhandahålla tjänster — Utstationering av arbetstagare — Restriktioner — Innehållande av källskatt på inkomst och inbetalning till staten av det företag som har anlitat dessa arbetstagare — Sådan skyldighet föreligger inte i fråga om arbetstagare som har utstationerats av ett inhemskt företag”

I – Inledning

1. Respektive begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål rörande internationell uthyrning av arbetskraft och avser skyldigheten för en person med hemvist i Tjeckien (tjänstemottagaren) att betala in innehållen källskatt på lönerna till de arbetstagare som har tillhandahållits av ett bemanningsföretag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (tjänsteleverantören), medan denna skyldighet åligger bemanningsföretaget om det är ett bolag med hemvist i Republiken Tjeckien.

2. Om bemanningsföretaget saknar hemvist i landet, uppställs det dessutom en presumtion i den tjeckiska lagstiftningen, med innebörden att när det i den faktura som bemanningsföretaget utan hemvist i landet utfärdar till sin tjeckiska kund inte görs någon åtskillnad mellan priset för förmedlingstjänsten och det belopp som är avsett för utbetalning av löner till arbetstagarna, ska sistnämnda belopp anses uppgå till 60 procent av det totala belopp som har fakturerats.

3. Målen vid de nationella domstolarna avser två tjeckiska bolag som har anlitat slovakiska bemanningsföretag och som inte har innehållit den källskatt som föreskrivs i den tjeckiska lagstiftningen. De tjeckiska skattemyndigheterna beslutade att eftertaxera bolagen och kräva in de belopp som bolagen borde ha innehållit som källskatt på arbetstagarnas löner. De tjeckiska bolagen anser dock att källskatten var inräknad i det belopp som betalades till bemanningsföretagen. Eftertaxeringen medför således för deras del en skyldighet att betala detta belopp en andra gång och dessutom, på grund av den schablonmässiga procentsatsen på 60 procent, på ett betydligt större skatteunderlag än de faktiska lönerna till arbetstagarna.

1 — Originalspråk: franska.

4. Förevarande mål avser frågan huruvida dessa bestämmelser är förenliga med unionsrätten.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionsrätt*

5. Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 18 FEUF, 45 FEUF, 49 FEUF och 56 FEUF.

B – *Tjeckisk rätt*

6. Följande bestämmelser i lag nr 586/1992 om inkomstskatt (nedan kallad inkomstskattelagen), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna, är relevanta för de frågor som har aktualiserats i de nationella målen:

”…

2 §

Personer som är skyldiga att erlägga inkomstskatt för fysiska personer

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 punkt 2 ovan eller skattskyldiga som omfattas av internationella avtal ska endast erlägga skatt på inkomst från Republiken Tjeckien (22 §). Skattskyldiga som vistas i Republiken Tjeckien uteslutande i syfte att genomföra studier eller undergå viss behandling ska också erlägga skatt enbart på inkomst från Republiken Tjeckien, även om de stadigvarande vistas i Republiken Tjeckien.

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 dag av vistelsen 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.

…6 §Förvärvsinkomster och tjänsteförmåner

…

2. En skattskyldig med förvärvsinkomst och tjänsteförmåner kallas nedan *arbetstagare* och den person som är skyldig att betala inkomsten kallas nedan *arbetsgivare*. Med *arbetsgivare* avses också sådan skattskyldig som anges i 2 § punkt 2 eller 17 § punkt 3 när arbetstagare utför arbete enligt en sådan skattskyldigs anvisningar, trots att 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 inkomst som betalats på sådant sätt anses utgöra inkomst som har betalats av en sådan skattskyldig som anges i 2 § punkt 2 eller 17 § punkt 3. I fall där en förmedlingsavgift ingår i de 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.

…

38c §

Utländska personer som är skyldiga att erlägga skatt

Med person som ska erlägga skatt enligt 38d §, 38e § och 38h § avses också en sådan skattskyldig som anges i 2 § punkt 3 och 17 § punkt 4 som har ett fast driftställe i Republiken Tjeckien (22 § punkt 2) eller som i landet anställer sina arbetstagare under längre tid än 183 dagar, med undantag för sådana tjänster som avses i 22 § punkt 1 c ... I de fall som anges i den andra och tredje meningen i 6 § punkt 2 är en sådan skattskyldig som anges i 2 § punkt 3 och 17 § punkt 4 inte en person som är skyldig att erlägga skatt.”

7. I 69 § i lag nr 337/1992 om uppbörd av skatter och avgifter (nedan kallad lagen om uppbörd av skatt och avgifter), som har rubriken ”Innehållande av källskatt”, föreskrivs följande i punkt 1:

”Skatten, eller det belopp som syftar till att säkra betalning av skatten, som den person som är skyldig att erlägga skatt var skyldig att innehålla eller uppbära på skatteunderlaget ska erläggas av denna person till skattemyndigheten inom den tidsfrist som anges i denna lag eller i särskild lag. Om dessa skattebelopp inte innehålls eller uppbärs till beräknat belopp eller inte erläggs inom angiven tidsfrist, ska skattemyndigheten begära direkt betalning av dessa belopp från den person som är skyldig att erlägga skatt. Skattemyndigheten kan, om det är motiverat, föreskriva en annan tidsfrist för den person som är skyldig att erlägga skatt för erläggandet av den innehållna skatten. Ett sådant beslut kan överklagas. Om den person som är skyldig att erlägga skatt inte innehåller eller uppbär skatten till beräknat belopp, inte heller i efterhand, ska underlaget för att beräkna skatten vara det belopp som, efter innehållande av källskatt, ska betalas ut till den skattskyldige av den person som är skyldig att erlägga skatt.”

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 (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet) föreskrivs följande:

”... [L]ön och annan liknande ersättning som en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för anställning [ska] endast beskattas i den staten, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten kan den ersättning som erhålls på grund av arbetet beskattas i den staten.”

III – Målen vid de nationella domstolarna och tolkningsfrågorna

9. Klagandena i målen vid de nationella domstolarna, Strojírny Prostějov a.s. (nedan kallat Strojírny Prostějov) och ACO Industries Tábor s.r.o. (nedan kallat ACO Industries), är bolag hemmahörande i Republiken Tjeckien som har anlitat bemanningsföretag som är hemmahörande i Slovakien och som bedriver ekonomisk verksamhet i Republiken Tjeckien genom en filial som är inskriven i det tjeckiska handelsregistret.

10. Det framgår av besluten om hänskjutande att de aktuella bemanningsföretagen hyrde ut sina arbetstagare till Strojírny Prostějov och ACO Industries för en tidsbegränsad period, under vilken dessa arbetstagare utförde sitt arbete enligt anvisningar från Strojírny Prostějov och ACO Industries. Bemanningsföretagen fakturerade bolagen det överenskomna beloppet för tillfällig uthyrning av personal. Beloppet beräknades i förhållande till antalet arbetstimmar som utförts av de arbetstagare som var uthyrda till Strojírny Prostějov och ACO Industries.

11. ACO Industries betalade ett bemanningsföretag 160 tjeckiska kronor (CZK) eller 170 CZK (det vill säga cirka 5,85 euro eller 6,21 euro enligt aktuell växelkurs) för varje arbetstimme, medan arbetstagarna enligt sitt avtal garanterades en timlön på 50 CZK (det vill säga cirka 1,82 euro enligt aktuell växelkurs). Mellanskillnaden på 110 CZK eller 120 CZK (det vill säga 4,02 euro eller 4,38 euro enligt aktuell växelkurs) utgjorde bemanningsföretagets bruttointäkter. I beslutet om hänskjutande i mål C-53/13 lämnas inte några sådana sifferuppgifter.

12. Vid en skatterevision fann skattemyndigheterna att Strojírny Prostějov och ACO Industries inte hade erlagt förskottsbetalningar av inkomstskatten för arbetstagarna. Skattemyndigheterna ålade därför Strojírny Prostějov och ACO Industries att direkt betala utestående belopp.

13. I beslutet om hänskjutande i mål C-80/13 anges det att skattemyndigheterna, i enlighet med den presumtion som uppställts i 6 § punkt 2 *in fine* i inkomstskattelagen, som skatteunderlag tillämpade ett belopp motsvarande 60 procent av de belopp som hade fakturerats av bemanningsföretaget. Någon sådan precisering finns inte i det andra beslutet om hänskjutande i mål C-53/13.

14. Strojírny Prostějov och ACO Industries överklagade till de behöriga skattemyndigheterna, vilka dock avslog överklagandena. Bolagen ingav därefter överklaganden till de tjeckiska domstolarna, vilka ansåg att de aktuella målen väckte frågor rörande tolkningen av unionsrätten och beslutade att ställa tolkningsfrågor till domstolen.

15. I målet C-53/13 har Krajský soud v Ostravě ställt 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 är hemmahörande i en annan medlemsstat, ålägger det företag som använder arbetskraften att innehålla inkomstskatt för dessa arbetstagare och betala in den till staten, medan denna skyldighet åligger tjänsteleverantören för det fall tjänsteleverantören är hemmahörande i Republiken Tjeckien?”

16. I målet C-80/13 har Nejvyšší správni soud ställt följande tre 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 är hemmahörande i en medlemsstat, ska erlägga förskottsbetalningar av inkomstskatt för arbetstagare (medborgare i en annan medlemsstat) som arbetsgivaren tillfälligt har inhyrt från ett bemanningsföretag, som är hemmahörande 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 sådana arbetstagare beräknas enligt en schablonmässig procentsats på minst 60 procent av det belopp som har fakturerats av bemanningsföretaget i fall där förmedlingsavgiften ingår i det fakturerade beloppet?

3) Om fråga 1 eller 2 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 och hälsa eller, i förekommande fall, en effektiv skattekontroll?”

IV – Förfarandet vid domstolen

17. Respektive begäran om förhandsavgörande inkom till domstolen den 30 januari 2013 avseende målet C-53/13 och den 15 februari 2013 avseende målet C-80/13. Genom beslut av den 20 mars 2013 beslutade domstolens ordförande att förena de båda målen.

18. ACO Industries, Odvolací finanční ředitelství, den tjeckiska och den danska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Förhandling hölls den 11 december 2013, vid vilken den tjeckiska regeringen och kommissionen yttrade sig muntligen.

V – Bedömning

19. Genom sina respektive tolkningsfrågor har de hänskjutande domstolarna ställt samma fråga till domstolen, nämligen huruvida en bestämmelse i en lagstiftning i en medlemsstat, såsom 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen, vilken föreskriver att de som har hemvist i denna medlemsstat ska erlägga förskottsbetalningar av inkomstskatt för arbetstagare som de tillfälligt har inhyrt från ett bemanningsföretag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, medan denna skyldighet åligger det aktuella bemanningsföretaget om det är hemmahörande i den förstnämnda medlemsstaten, innebär en inskränkning av de grundläggande friheterna och, om så är fallet, huruvida inskränkningen kan vara motiverad.

A – *Den grundläggande frihet som är tillämplig i förevarande fall*

20. I likhet med kommissionen anser jag att en tillämpning av den icke-diskrimineringsprincip som har införts i artikel 18 FEUF direkt kan uteslutas, eftersom det följer av domstolens praxis att denna artikel endast kan tillämpas självständigt i de situationer för vilka det inte finns några särskilda regler om icke-diskriminering i EUF-fördraget. [2]

21. Det ska således fastställas vilken frihet garanterad genom EUF-fördraget som den aktuella nationella lagstiftningen faller under. För att avgöra detta är det lämpligt att beakta syftet med den aktuella nationella lagstiftningen. [3]

22. Skyldigheten att erlägga förskottsbetalningar av inkomstskatt för arbetstagare åligger i förevarande fall den tjänstemottagare som har hemvist i Republiken Tjeckien om bemanningsföretaget är hemmahörande i utlandet, medan denna skyldighet åligger bemanningsföretaget om detta har hemvist i Republiken Tjeckien.

23. Kommissionen anser att den aktuella nationella lagstiftningen ska prövas mot bakgrund av friheten att tillhandahålla tjänster, i den mån lagstiftningen fastställer de skattemässiga skyldigheter som åligger ett bemanningsföretag när det tillhandahåller tjänster till bolag som bedriver verksamhet i Republiken Tjeckien, och mot bakgrund av etableringsfriheten, i den mån lagstiftningen fastställer den skatt som ska erläggas av ett utländskt bemanningsföretag som har öppnat en filial i Republiken Tjeckien, vars verksamhet har anknytning till uthyrning av arbetstagare.

24. Jag anser att den skillnad i behandling som följer av en tillämpning av 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen kan medföra att personer som har hemvist i Republiken Tjeckien avhålls från att anlita bemanningsföretag som saknar hemvist i landet, för att undvika ansvaret för att erlägga förskottsbetalningar av inkomstskatt för arbetstagarna. Den kan även göra det svårare för dessa tjänsteleverantörer som saknar hemvist i landet att bedriva ekonomisk verksamhet i Republiken Tjeckien. Av dessa skäl faller den endast under friheten att tillhandahålla tjänster.

2 — Se dom av den 15 september 2011 i mål C-240/10, Schulz-Delzers och Schulz (REU 2011, s. I-8531), punkt 29.

3 — Se dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkterna 31–33, av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz (REG 2006, s. I-9521), punkterna 34 och 44–49, av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkterna 37 och 38, av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 36, och av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (REG 2007, s. I-2107), punkterna 26–34, och beslut av den 10 maj 2007 i mål C-492/04, Lasertec (REG 2007, s. I-3775), punkt 19.

25. Möjligheten att denna lagstiftning inverkar på etableringen i Republiken Tjeckien av bemanningsföretag som saknar hemvist i landet är endast en följd av den potentiellt inskränkande verkan som den aktuella nationella lagstiftningen kan ha på tillhandahållandet av deras tjänster.

B – *Huruvida det föreligger en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster*

1. Parternas argument

26. ACO Industries och kommissionen anser att 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen medför en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster. Enligt ACO Industries medför nämligen skyldigheten att erlägga förskottsbetalningar av inkomstskatt för arbetstagare att den som har hemvist i Republiken Tjeckien och som anlitar ett utländskt bemanningsföretag behandlas hårdare i skattemässigt hänseende än den som har hemvist i Republiken Tjeckien och som anlitar ett bemanningsföretag med hemvist i landet.

27. ACO Industries anser att detsamma även gäller den aktuella nationella bestämmelse som föreskriver att om ett bemanningsföretag utan hemvist i landet anlitas, uppgår skatteunderlaget enligt schablon till 60 procent av det belopp som har fakturerats av bemanningsföretaget när förmedlingsavgiften ingår i fakturan, varvid detta schablonbelopp presumeras motsvara arbetstagarens inkomst.

28. ACO Industries har således gjort gällande att ett bemanningsföretag med hemvist i landet inte behöver vidta särskilda åtgärder, som till exempel att i fakturan skilja arbetstagarnas ersättning från kostnaden för transport av dessa och andra administrativa kostnader som har samband med förmedlingstjänsten. Kommissionen anser att skattebördan och den administrativa bördan för en tjeckisk tjänstemottagare gör att de tjänster som erbjuds av bemanningsföretag som saknar hemvist i landet blir mindre attraktiva än de tjänster som erbjuds av bemanningsföretag som har hemvist i Republiken Tjeckien och utgör av den anledningen en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster. Vad beträffar den schablonmässiga procentsatsen på 60 procent anser kommissionen, i likhet med ACO Industries, att den utgör en diskriminerande åtgärd, eftersom den inte är tillämplig när tjänster utförs av bemanningsföretag som har hemvist i landet.

29. Odvolací finanční ředitelství och den tjeckiska och den danska regeringen anser däremot att den aktuella nationella lagstiftningen inte utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster.

30. Odvolací finanční ředitelství och den tjeckiska regeringen har särskilt hävdat att de bemanningsföretag som är hemmahörande utanför Republiken Tjeckien inte befinner sig i en jämförbar situation eller i konkurrenssituation med de företag som är hemmahörande i denna medlemsstat. Den administration som hänger samman med beräkningen, uppbörden och innehållandet av inkomstskatt för utstationerade arbetstagare utgör inte heller en orimlig börda för det företag som anlitar dessa arbetstagare som arbetskraft. Enligt den tjeckiska regeringen är ett sådant skatteuttag under alla omständigheter tillåtet enligt artikel 14.1 i dubbelbeskattningsavtalet.

31. Den danska regeringen anser att det i förevarande fall inte föreligger någon skillnad i behandling mellan personer som befinner sig i jämförbara situationer. Enligt denna regering är den relevanta jämförelsegrunden en arbetstagare som har hyrts ut av ett bemanningsföretag med hemvist i landet. I den mån den innehållna källskatten på lön till arbetstagare som hyrs ut av ett bemanningsföretag som saknar hemvist i landet inte är högre än inkomstskatten på löner till arbetstagare som hyrs ut av ett bemanningsföretag med hemvist i landet, har den danska regeringen hävdat att 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen inte medför en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster.

32. De hänskjutande domstolarnas uppfattning är att 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster, genom att dess tillämpning medför att personer med hemvist i Republiken Tjeckien som anlitar bemanningsföretag som saknar hemvist i landet, i stället för bemanningsföretag som har hemvist i Republiken Tjeckien, behandlas hårdare i skattemässigt hänseende.

2. Bedömning

33. I likhet med ACO Industries, kommissionen och de hänskjutande domstolarna, anser jag att 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen medför en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster.

34. Domstolen har redan prövat flera nationella bestämmelser som ålägger en tjänstemottagare med hemvist i landet, som anlitar en tjänsteleverantör som saknar hemvist i landet, att innehålla källskatt på de belopp som den ska erlägga till tjänsteleverantören. Parterna har nämnt målen FKP Scorpio Konzertproduktionen, Truck Center och X, och jag vill därutöver tillägga målet kommissionen mot Belgien. [4]

35. I det ovannämnda målet FKP Scorpio Konzertproduktionen ville den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida ”en nationell lagstiftning enligt vilken källskatt skall innehållas på ersättning för tjänster som tillhandahålls av personer som inte är bosatta i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahålls, trots att så inte skulle ske om de var bosatta i den medlemsstaten”, [5] utgjorde en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster och, i förekommande fall, huruvida den kunde vara motiverad.

36. Domstolen konstaterade att det förelåg en inskränkning av denna frihet, på grundval av den omständigheten att ”skyldigheten för den som erhåller tjänster att innehålla källskatt på den ersättning som denne betalar till den som tillhandahåller tjänsterna, om den senare är bosatt i en annan medlemsstat, och risken att den förre hålls ansvarig för underlåtenhet att så göra, [medför] att företag som Scorpio avskräcks från att anlita personer som är bosatta i andra medlemsstater för att tillhandahålla tjänster”. [6]

37. Domstolens dom i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien avsåg också innehållande av källskatt. Kommissionen yrkade att domstolen skulle fastställa att Belgien hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 50 EG (nu artiklarna 56 FEUF och 57 FEUF), genom att förplikta belgiska uppdragsgivare och entreprenörer – som anlitar utländska avtalsparter, som inte är registrerade i Konungariket Belgien – att innehålla 15 procent av det belopp som ska betalas för utförda arbeten och genom att ålägga samma uppdragsgivare och entreprenörer solidariskt ansvar för sådana avtalsparters skatteskulder.

38. Domstolen konstaterade att det förelåg en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster, på grundval av att den omständigheten ”att uppdragsgivaren eller entreprenören enligt [den belgiska lagstiftningen] för de belgiska myndigheternas räkning [skulle] innehålla 15 procent av det belopp som fakturerats av en icke registrerad tjänsteleverantör [innebar] att denne tjänsteleverantör beröva[de]s möjligheten att omedelbart kunna disponera en del av sina intäkter, som inte [kunde] återfås annat än

4 — Se dom av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (REG 2006, s. I-9461), av den 9 november 2006 i mål C-433/04, kommissionen mot Belgien (REG 2006, s. I-10653), av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767), och av den 18 oktober 2012 i mål C-498/10, X.

5 — Punkt 28.

6 — Ibidem, punkt 33.

genom ett särskilt administrativt förfarande. De olägenheter som innehållandeskyldigheten inneb[a]r för de tjänsteleverantörer som inte [var] registrerade eller etablerade i Belgien [kunde] därför medföra att de [avhölls] från att söka tillträde till den belgiska marknaden i syfte att där tillhandahålla tjänster inom byggnadssektorn.” [7]

39. Domstolen ställdes återigen inför samma fråga i det ovannämnda målet Truck Center, där den hänskjutande domstolen ville få klarhet i huruvida ”en medlemsstats lagstiftning enligt vilken källskatt ska innehållas på ränta som ett bolag med hemvist i denna stat betalar till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan källskatt inte innehålls på ränta som betalas till ett bolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat”, [8] var förenlig med etableringsfriheten.

40. Domstolen slog fast att ”[f]ör att fastställa om [denna] skillnad i den skattemässiga behandlingen [var] diskriminerande måste det ... undersökas huruvida de berörda bolagen, när det gäller den nationella bestämmelsen i fråga, befinner sig i situationer som är objektivt jämförbara”. [9] Den konstaterade att den aktuella skillnaden i behandling berörde situationer som inte var objektivt sett lika, av följande tre huvudsakliga skäl:

— För det första gäller att ”när både det bolag som betalar ränta och det bolag som uppbär densamma har hemvist i Belgien, har belgiska staten en annan ställning än när ett bolag med hemvist i Belgien betalar ränta till ett bolag som saknar hemvist där, eftersom belgiska staten i förstnämnda fall agerar i sin egenskap av hemviststat för de berörda bolagen och i det andra fallet i egenskap av källstat för räntan”. [10]

— För det andra ”leder en utbetalning av ränta från ett bolag med hemvist i landet till ett annat bolag med hemvist där till en annan beskattning än den som tillämpas på räntebetalningar från ett bolag med hemvist i landet till ett bolag som saknar hemvist i landet, och dessa beskattningar vilar på olika rättsliga grunder”, nämligen förskottsskatten på utdelningar och räntor i fallet då ränta betalas av ett bolag med hemvist i landet till ett bolag som saknar hemvist i landet, och inkomstskatten för juridiska personer i fallet med en utbetalning av ränta från ett bolag med hemvist i landet till ett annat bolag med hemvist där. [11]

— För det tredje ansågs slutligen dessa olika beskattningstekniker återspegla ”skillnaden mellan de situationer i vilka dessa bolag befinner sig när det gäller uppbörden av skatten”, det vill säga ”de bolag som har hemvist i landet omfattas av den belgiska skattemyndighetens direkta kontroll, vilken myndighet kan säkerställa uppbörden av skatten”, medan bolag som uppbär ränta och som inte har hemvist i landet inte omfattas därav, vilket således gör att det krävs bistånd av skattemyndigheten i deras hemviststater för att genomföra uppbörden av skatten. [12]

41. Domstolen fann att ”den skillnad i behandling som följ[de] av den skattelagstiftning som [var] i fråga i målet vid den nationella domstolen ... inte ... säkert ... [ledde] till någon fördel för de bolag som uppb[a]r ränta och som ha[de] hemvist i landet dels eftersom de måste erlägga inkomstskatten för juridiska personer i förskott, ... dels eftersom den skattesats som tillämpa[de]s när förskottsskatten på utdelningar och räntor [togs] ut på ränta som betala[de]s till ett bolag som sakna[de] hemvist i landet [var] betydligt lägre än den skattesats som tillämpa[de]s när inkomstskatten för juridiska personer [togs] ut på ränteinkomster i bolag som ha[de] hemvist i landet”. [13]

7 — Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 30.

8 — Punkt 21.

9 — Ibidem, punkt 36.

10 — Ibidem, punkt 42.

11 — Ibidem, punkterna 43 och 44.

12 — Ibidem, punkterna 47 och 48.

13 — Ibidem, punkt 49.

42. Domstolen avslutades sin prövning av frågan huruvida skillnaden i behandling var diskriminerande [14] genom att i punkt 50 i domen slå fast att nämnda skillnad i behandling inte utgjorde någon inskränkning av etableringsfriheten.

43. Mer nyligen, i det ovannämnda målet X, prövade domstolen frågan huruvida skyldigheten enligt nederländsk lagstiftning för en tjänstemottagare att innehålla källskatt på ersättning som betalas till tjänsteleverantörer, vilka har hemvist i en annan medlemsstat, medan någon sådan skyldighet inte förelåg beträffande ersättning som betalades till tjänsteleverantörer med hemvist i Nederländerna, var förenlig med friheten att tillhandahålla tjänster.

44. Domstolen ansåg att ”[o]beroende av vilka verkningar innehållandet av en källskatt [skulle kunna] ha på den skattemässiga situationen för tjänsteleverantörer utan hemvist i landet, [kunde] den ytterligare administrativa börda och de därmed förenade risker i ansvarighetshänseende som skyldigheten att innehålla skatten inneb[a]r, leda till att gränsöverskridande tjänster blir mindre lockande för tjänstemottagarna [med hemvist i landet] än de tjänster som tillhandahålls av leverantörer med hemvist i landet och avhålla dessa mottagare från att anlita tjänsteleverantörer utan hemvist i landet”. [15]

45. Domstolen angav vidare att ”[d]enna slutsats påverkas inte av den nederländska regeringens argument att den ytterligare administrativa bördan för tjänstemottagaren är försumbar, eftersom denne redan är skyldig att innehålla andra källskatter och betala in dessa till skattemyndigheten, och att den administrativa bördan dessutom uppvägs av en lättnad i den administrativa bördan för tjänsteleverantörer utan hemvist i landet, vilka inte utöver sina administrativa åligganden gentemot skattemyndigheterna i sin hemvistmedlemsstat dessutom tvingas lämna in en skattedeklaration i Nederländerna”. [16]

46. Domstolen drog slutsatsen att den aktuella nederländska lagstiftningen utgjorde en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster ”eftersom den inneb[a]r ytterligare administrativ börda och därmed förenade risker i ansvarighetshänseende”. [17]

47. Skillnaden i slutsats mellan, å ena sidan, domen i det ovannämnda målet Truck Center och, å andra sidan, domarna i de ovannämnda målen FKP Scorpio Konzertproduktionen, kommissionen mot Belgien och X återspeglas i parternas ståndpunkter i förevarande mål. ACO Industries har nämligen inte alls hänvisat till domen i målet Truck Center och kommissionen har endast nämnt den, medan den tjeckiska och den danska regeringen huvudsakligen har grundat sig på denna dom för att visa att den aktuella lagstiftningen är förenlig med unionsrätten.

48. Det finns två omständigheter som övertygar mig om att det föreligger en inskränkning. Den första omständigheten avser domen i det ovannämnda målet Truck Center. I det målet fann domstolen att det inte förelåg någon inskränkning enbart på grund av att den ansåg att skillnaden i behandling tillämpades på skattskyldiga personer som inte befann sig i situationer som objektivt sett var lika.

49. Även om jag anser att de tre skäl för att situationerna var olika som domstolen framhöll i denna dom inte är övertygande, [18] räcker det i förevarande mål att påpeka att de tjeckiska företag som anlitar bemanningsföretag utan hemvist i Republiken Tjeckien befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för de tjeckiska företag som anlitar bemanningsföretag som har hemvist i Republiken Tjeckien. Detsamma gäller de bemanningsföretag som tillhandahåller dessa tjänster, eftersom det i

14 — Ibidem, punkt 36.

15 — Domen i det ovannämnda målet X, punkt 28.

16 — Ibidem, punkt 29.

17 — Ibidem, punkt 32.

18 — Se punkt 39 i förevarande förslag till avgörande.

artikel 14.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Republiken Tjeckien och Republiken Slovakien föreskrivs att ersättning till arbetstagare som hyrs ut till en kund med hemvist i Republiken Tjeckien ska beskattas i Republiken Tjeckien, oavsett huruvida uthyrningen sköts av ett bemanningsföretag som har hemvist i Republiken Tjeckien eller av ett bemanningsföretag som saknar hemvist där.

50. Den omständigheten att den tjeckiska lagstiftningen anser att arbetsgivaren är tjänsteleverantör i det ena fallet och tjänstemottagare i det andra fallet påverkar inte på något sätt frågan huruvida de skattemässiga situationerna är jämförbara.

51. Den andra omständighet som gör mig övertygad är den långa rad av domar från domstolen, rörande etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital, i vilka det systematiskt har slagits fast att innehållande av källskatt endast på utdelningar till utlandet utgjorde en skillnad i behandling av lika situationer (oavsett om det rörde sig om aktieägare eller utdelande bolag) och, av den anledningen, en inskränkning av en grundläggande frihet.[19]

C – *Huruvida inskränkningen är motiverad*

52. Nejvyšší správní soud har även ställt frågan huruvida den inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster som följer av 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen kan vara motiverad. Nejvyšší správni soud har särskilt nämnt allmän ordning, säkerhet eller hälsa och, i förekommande fall, en effektiv skattekontroll. Odvolací finančni ředitelství och den tjeckiska regeringen har även nämnt förebyggande av skatteflykt.

53. Vad beträffar behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll anser jag att det, i likhet med det ovannämnda målet FKP Scorpio Konzertproduktionen, ska anses vara fråga om behovet av att säkerställa en effektiv uppbörd av inkomstskatt. Skyldigheten att innehålla källskatt på inkomst syftar nämligen snarare till att säkerställa uppbörden av skatt än att underlätta skattekontroll.

1. Parternas argument

54. Även om ACO Industries och kommissionen inte har bestritt att en inskränkning kan motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll och uppbörd av skatt, har de bestritt att 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen är förenlig med proportionalitetsprincipen. De syftar särskilt på den omständigheten att presumtionen om att 60 procent av det totala fakturerade beloppet utgör ersättning till arbetstagarna inte kan motbevisas, eftersom den skattskyldige inte kan bevisa att det faktiska skatteunderlaget, det vill säga den verkliga ersättningen till dessa arbetstagare, understiger denna procentsats.

55. ACO Industries har påpekat att denna schablonmässiga procentsats inte säkerställer en enhetlig beskattning, eftersom den avser andra delar än lönen till arbetstagare, som till exempel deras resekostnader från Slovakien till Republiken Tjeckien.

56. Odvolací finančni ředitelství samt den tjeckiska och den danska regeringen anser däremot att 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen är nödvändig, eftersom Republiken Tjeckien är källstat för inkomsten och därför inte kan kräva in skatten från den skattskyldige, utan är beroende av samarbetet med skattemyndigheterna i den skattskyldiges hemviststat.

19 — Se dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France (REG 2006, s. I-11949), punkterna 29 och 30, av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta (REG 2007, s. I-9569), punkt 28, av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna (REG 2009, s. I-4873), punkt 39, av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha (REG 2009, s. I-5145), punkt 41, av den 20 oktober 2011 i mål C-284/09, kommissionen mot Tyskland (REU 2011, s. I-9879), punkterna 51, 72 och 73, av den 10 maj 2012 i de förenade målen C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 18. Se beslut av den 18 juni 2012 i mål C-38/11, Amorim Energia, punkterna 53 och 76–79, och av den 12 juli 2012 i mål C-384/11, Tate & Lyle Investments, punkterna 21–25.

57. Den tjeckiska regeringen anser i det avseendet att innehållandet av källskatt utgör ett mycket effektivt sätt att uppbära skatten, eftersom det möjliggör för skattemyndigheterna att få kännedom om den beskattningsgrundande händelse för vilken en tjänsteleverantör utan hemvist i landet är skattskyldig. Att ta ut skatten från tjänsteleverantörer utan hemvist i landet skulle dessutom medföra en avsevärd börda för sådana leverantörer, eftersom de måste ge in en skattedeklaration på ett annat språk än sitt eget och sätta sig in i ett skattesystem i en annan medlemsstat än den där vederbörande har hemvist.

58. Vad beträffar den schablonmässiga procentsatsen på 60 procent, har Nejvyšší správni soud och den tjeckiska regeringen framhållit att den endast tillämpas för det fall även förmedlingsavgiften ingår i det fakturerade beloppet, utan att det belopp som begärs för arbetstagarnas förvärvsverksamhet klart anges.

2. Bedömning

a) Allmän ordning, säkerhet och hälsa

59. De skäl som avser allmän ordning, säkerhet och hälsa kan genast avfärdas. Varken de hänskjutande domstolarna eller de berörda parterna har för övrigt lagt fram minsta tillstymmelse till bevis som skulle kunna stödja ett sådant skäl.

b) Effektiv skattekontroll och uppbörd av skatt

60. Domstolen har vid väldigt många tillfällen slagit fast att behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll och uppbörd av inkomstskatt utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en sådan mekanism som den som föreskrivs i 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen.

61. Så var bland annat fallet i domarna i målen FKP Scorpio Konzertproduktionen, kommissionen mot Belgien, Santander Asset Management SGIIC m.fl. och X.[20]

62. I domen i det ovannämnda målet FKP Scorpio Konzertproduktionen slog domstolen fast att ”[k]ällskatteförfarandet och ... [det ansvarighetssystem som ska säkerställa detta förfarande] utg[jorde] ... ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt erl[ades] för de inkomster som en person som [var] bosatt utanför beskattningsstaten förvärva[de] och för att undvika att dessa inkomster varken beskatta[de]s i den stat där den berörde [var] bosatt eller den stat där tjänsterna tillhandah[ö]lls. Domstolen vill härvid erinra om att vid den tidpunkt då de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen inträffade, det vill säga år 1993, fanns det inget [unions]direktiv eller annan handling som har tagits upp i det målet som reglera[de] ömsesidigt bistånd rörande skatteuppbörd mellan [de berörda medlemsstaterna].”[21]

63. Med hänsyn till den betydelse som domstolen tillmätte avsaknaden av direktiv eller annan handling som reglerar ömsesidigt bistånd rörande skatteuppbörd, är det enligt min mening helt logiskt att anta att domstolen inte skulle ha godtagit detta skäl, om det hade funnits ett sådant direktiv eller en sådan handling.

64. I domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien medgav domstolen att en effektiv skattekontroll kunde motivera en inskränkning i utövandet av de grundläggande friheterna samtidigt som den slog fast att ”... en mindre restriktiv åtgärd än att frånta tjänsteleverantörerna möjligheten att omedelbart disponera en icke försumbar del av sina inkomster [kunde] vara ett system som baseras på

20 — Domarna i de ovannämnda målen FKP Scorpio Konzertproduktionen, punkt 35, kommissionen mot Belgien, punkt 35, Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 46, och X, punkt 35.

21 — Punkt 36

utbyte av information mellan uppdragsgivarna, entreprenörerna, tjänsteleverantörerna och den belgiska skattemyndigheten. Detta system skulle till exempel kunna medge att uppdragsgivarna och entreprenörerna ges information om eventuella skatteskulder hos sina avtalsparter eller innebära ett krav på att informera den belgiska skattemyndigheten om alla avtal som ingåtts med avtalsparter som inte är registrerade eller om alla betalningar som gjorts till dessa.” [22] Eftersom innehållandet av källskatt tillämpades automatiskt och ovillkorligen, tillät det således inte att hänsyn togs till situationen för den enskilda tjänsteleverantören som inte var etablerad och registrerad i Belgien.

65. Domstolen gick ännu längre i domen i de ovannämnda förenade målen Santander Asset Management SGIIC m.fl. I punkt 49 i domen slog domstolen fast att ”[d]en nationella lagstiftning som [var] i fråga i de nationella målen ... inte heller [kunde] motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll. ... [E]n effektiv skattekontroll [kan nämligen inte] motivera en beskattning som uteslutande och specifikt träffar personer utan hemvist i landet”, vilket är fallet med 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen.

66. Domstolen tycks ha intagit en annan ståndpunkt i domen i det ovannämnda målet X, där den – trots direktiv 76/308/EEG [23] (vilket numera har ersatts av direktiv 2008/55/EG [24]) – slog fast att innehållandet av källskatt inte gick utöver vad som var nödvändigt för att säkerställa en effektiv skatteuppbörd, även med beaktande av de möjligheter till ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som ges enligt direktiv 76/308. Domstolen ansåg att ett avstående från att innehålla källskatt inte nödvändigtvis undanröjer alla formaliteter som åvilar tjänstemottagare. [25]

67. Domstolen ansåg att om något innehållande av källskatt inte ägde rum skulle skattemyndigheterna i den berörda medlemsstaten sannolikt ålägga tjänstemottagaren med hemvist i denna stat att deklarera tjänster som tillhandahölls av en leverantör utan hemvist i landet. [26] Ett avstående från att innehålla källskatt skulle dessutom förutsätta att skatten tas ut från tjänsteleverantörer utan hemvist i landet, vilket skulle medföra en avsevärd börda för sådana leverantörer, eftersom de måste ge in en skattedeklaration på ett annat språk än sitt eget och sätta sig in i ett skattesystem i en annan medlemsstat än den där vederbörande har hemvist. [27]

68. Denna slutsats förklaras dock av de särskilda faktiska omständigheterna i det ovannämnda målet X. Nämnda mål avsåg skyldigheten enligt nederländsk lagstiftning för X, som hade hemvist i Nederländerna, att innehålla skatt på de belopp som den skulle betala till två halvprofessionella fotbollsklubbar med hemvist i Förenade kungariket för två vänskapsmatcher som ägde rum i Nederländerna. I det sammanhanget, och trots direktiv 76/308, är det enligt min mening logiskt att inte ålägga källstaten att kräva in skatten i tjänsteleverantörens hemviststat, när tjänsteleverantörens vistelse i källstaten inte översteg några dagar, eller kanske rent av bara några timmar, med tanke på hur länge fotbollsmatcher varar.

69. Det går inte att göra någon jämförelse med förevarande mål där, såsom Nejvyšší správní soud har anfört, bemanningsföretaget har en filial i Republiken Tjeckien som är inskriven i det tjeckiska handelsregistret. Som Nejvyšší správní soud har påpekat kan den tjeckiska skattemyndigheten direkt kräva bemanningsföretaget på skatt, tack vare att det finns en filial. Filialens närvaro i Republiken

22 — Punkt 39.

23 — Rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt (EGT L 73, s. 18; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 66).

24 — Rådets direktiv 2008/55/EG av den 26 maj 2008 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EUT L 150, s. 28).

25 — Domen i det ovannämnda målet X, punkt 49.

26 — Idem.

27 — Ibidem, punkt 50.

Tjeckien medför även att skyldigheten att innehålla källskatt inte innebär en orimlig administrativ börda, på samma sätt som skyldigheten att känna till tjeckisk lagstiftning, eftersom filialen under alla omständigheter har administrativa, och kanske rentav skattemässiga (som till exempel mervärdesskatt), skyldigheter och åligganden i det landet.

70. Vidare noterar jag att till skillnad från i det ovannämnda målet X tycks den aktuella verksamheten, nämligen uthyrning av arbetstagare, vara tillräckligt varaktig och frekvent för att den tjeckiska skattemyndigheten ska kunna kräva in den skatt som ska erläggas från filialen.

71. Jag vill tillägga att möjligheten att tillämpa direktiv 76/308, vilket numera har ersatts av direktiv 2008/55, eller ett internationellt avtal om uppbörd av skatt som är bindande för de berörda medlemsstaterna borde räcka för att en sådan bestämmelse som 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen inte ska anses vara proportionerlig.

72. Vad gäller uppbörd av skatt i en annan medlemsstat, vill jag även hänvisa till den nyligen avkunnade domen i målet Sunico m.fl.[28] Det målet avsåg ett undandragande av mervärdesskatt genom så kallad karusellhandel, som hade gjort det möjligt att undgå att betala utgående mervärdesskatt, till men för statskassan i Förenade kungariket. Domstolen slog fast att en talan varigenom en myndighet i en medlemsstat framställer skadeståndsanspråk mot fysiska och juridiska personer med hemvist i en annan medlemsstat, för en skada som orsakats genom en olaglig överenskommelse om att begå bedrägeri genom att undandra mervärdesskatt som skulle betalas i den första medlemsstaten, omfattas av tillämpningsområdet för förordning (EG) nr 44/2001,[29] kallad ”Bryssel I-förordningen”, vilket ger tillgång till förenklade förfaranden för erkännande och verkställighet av domar på privaträttens område.

73. Beträffande den schablonmässiga procentsatsen på 60 procent delar jag kommissionens ståndpunkt att tillämpningen av denna, utan någon möjlighet för tjänstemottagaren att visa att de löner som de inhyrda arbetstagarna har fått understiger det beräknade schablonbeloppet, går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det åsyftade målet, i förevarande fall en effektiv uppbörd av inkomstskatt.

74. Det framgår av den begäran om förhandsavgörande som ingetts av Nejvyšší správní soud att ACO Industries och det slovakiska bemanningsföretaget hade kommit överens om att de tillhandahållna tjänsterna skulle faktureras med 160 CZK eller 170 CZK per timme. Arbetstagarna garanterades dock enligt sitt eget avtal en lön på 50 CZK per timme. I ett sådant fall medför tillämpningen av den schablonmässiga skattesatsen att skatt innehålls på ett schablonmässigt skatteunderlag som är nästan dubbelt så stort som det faktiska skatteunderlaget.

75. Som jag noterade i punkt 65 i mitt förslag till avgörande i målet van Caster[30], framgår det klart av domstolens praxis[31] att ett absolut förbud som hindrar den skattskyldige från att lämna skattemyndigheterna nödvändiga upplysningar inte kan vara motiverat med hänsyn till de grundläggande rättigheterna i en situation som rör ett internt förhållande inom Europeiska unionen.

76. Detta gäller även om, såsom Nejvyšší správní soud har angett, avtalsparterna hade kunnat undvika den schablonmässiga procentsatsen på 60 procent genom att i fakturan skilja det belopp som motsvarade arbetstagarnas löner från det belopp som motsvarade priset för förmedlingstjänsten.

28 — Dom av den 12 september 2013 i mål C 49/12.

29 — Rådets förordning (EG) nr 44/2001 av den 22 december 2000 om domstols behörighet och om erkännande och verkställighet av domar på privaträttens område (EGT L 12, 2001, s. 1).

30 — C-326/12, som är anhängigt vid domstolen.

31 — Se dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl. (REG 1999, s. I-4809), punkterna 19 och 20, av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier (REG 2005, s. I-2057), punkt 25, av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA (REG 2007, s. I-8251), punkt 96, av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche (REG 2009, s. I-359), punkt 53, av den 30 juni 2011 i mål C-262/09, Meilicke m.fl. (REU 2011, s. I-5669), punkterna 43 och 44, och av den 6 oktober 2011 i mål C-493/09, kommissionen mot Portugal (REU 2011, s. I-9247), punkt 46.

77. Jag anser således att de inskränkningar av friheten att tillhandahålla tjänster som följer av de skyldigheter som genom 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen åläggs personer med hemvist i landet som anlitar tjänsteleverantörer utan hemvist i landet inte kan motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv uppbörd av skatt.

c) Bekämpning av skatteflykt

78. För att motivera att tjänsteleverantören åläggs att innehålla källskatt har Odvolací finanční ředitelství och den tjeckiska regeringen även åberopat förebyggande av skatteflykt.

79. Odvolací finanční ředitelství anser att 6 § punkt 2 i inkomstskattelagen gör det möjligt att bekämpa de tjeckiska företagens missbruk att hyra in utländska arbetstagare och byta ut dessa var 183:e dag i syfte att kringgå bestämmelserna i inkomstskattelagen, vilka undantar löner som utbetalas av ett utländskt bolag som inte har ett fast driftställe i Republiken Tjeckien till arbetstagare som inte tillbringar mer än 183 dagar i Tjeckien från skatteplikt i Republiken Tjeckien.

80. På liknande sätt har den tjeckiska regeringen hävdat att skattemyndigheternas verksamhet visar att det förekommer många fall av skatteundandragande och skatteflykt i samband med internationell uthyrning av arbetskraft, till exempel genom att arbetstagare byts ut mellan ett inhemskt företag och ett utländskt bemanningsföretag. Den tjeckiska regeringen har framhållit att sådan skatteflykt i praktiken undgår skattemyndigheternas kontroll.

81. Jag anser att detta skäl inte kan godtas. Domstolen har förvisso uttalat att bekämpande av skatteflykt får åberopas för att motivera en begränsning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget, men den har även angett att ett allmänt antagande om skatteflykt eller skatteundandragande inte är tillräcklig för att motivera en åtgärd som skadar de syften som eftersträvas genom fördraget. [32]

82. I förevarande fall förblir Odvolací finanční ředitelstvís och den tjeckiska regeringens påståenden relativt obestämda. Vidare framgår det inte alls av de handlingar som har ingetts till domstolen att det föreligger ett missbruk i de aktuella målen där de berörda bemanningsföretagen har ett fast driftställe i Republiken Tjeckien.

VI – Förslag till avgörande

83. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara de frågor som ställts av Krajský soud v Ostravě och Nejvyšší správni soud enligt följande:

Artikel 56 FEUF utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som 6 § punkt 2 i den tjeckiska lagen nr 586/1992 om inkomstskatt, enligt vilken personer med hemvist i Republiken Tjeckien, vilka anlitar arbetstagare som hyrs ut till dem av ett bemanningsföretag med hemvist i en annan medlemsstat, ska innehålla källskatt på arbetstagarnas löner (enligt ett presumerat skatteunderlag på 60 procent av det totala belopp som har fakturerats av bemanningsföretaget), medan denna skyldighet åligger ett bemanningsföretag som har hemvist i landet.

32 — Se dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien (REG 2000, s. I-7587), punkt 45, av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (REG 2004, s. I-2229), punkt 27, och av den 9 november 2006 i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 35.