

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

19 juni 2014 (\*)

„Vrij verrichten van diensten – Uitzendbureau – Terbeschikkingstelling van werknemers door een in een andere lidstaat gevestigd uitzendbureau – Beperking – Onderneming die arbeidskrachten inleent – Inhouding van de inkomstenbelasting van deze werknemers aan de bron – Verplichting – Afdracht aan de nationale schatkist – Verplichting – Geval van werknemers die door een binnenlands uitzendbureau ter beschikking worden gesteld – Geen dergelijke verplichtingen”

In de gevoegde zaken C-53/13 en C-80/13,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Krajský soud v Ostravě (Tsjechië) en de Nejvyšší správní soud (Tsjechië) bij beslissingen van 16 respectievelijk 17 januari 2013, ingekomen bij het Hof op 30 januari en 15 februari 2013, in de procedures

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

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

tegen

**Odvolací finanční ředitelství,**

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano (rapporteur), kamerpresident, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 december 2013,

gelet op de opmerkingen van:

- ACO Industries Tábor s.r.o., vertegenwoordigd door D. Hejzlar, advokát,
- de Odvolací finanční ředitelství, vertegenwoordigd door E. Nedorostková, advokátka,
- de Tsjechische Republiek, vertegenwoordigd door M. Smolek, T. Müller en J. Vlášil als gemachtigden,
- het Koninkrijk Denemarken, vertegenwoordigd door M. Søndahl en V. Pasternak Jørgensen als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels, M. Šimerdová en Z. Malášková als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 februari 2014,

het navolgende

## **Arrest**

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de artikelen 18 VWEU, 45 VWEU, 49 VWEU en 56 VWEU.

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen enerzijds respectievelijk Strojírny Prostějov, a.s. (hierna: „Strojírny Prostějov”) en ACO Industries Tábor s.r.o. (hierna: „ACO Industries Tábor”) en anderzijds de Odvolací finanční ředitelství (kamer van beroep van de belastingdienst) betreffende de fiscale behandeling van deze twee ondernemingen.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Tsjechisch recht*

3 Artikel 2 van wet nr. 586/1992 op de inkomstenbelasting, zoals gewijzigd, bepaalt:

„1. De belastingplicht voor de inkomstenbelasting van natuurlijke personen geldt voor natuurlijke personen (hierna: ‚belastingplichtigen’).

2. Belastingplichtigen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in de Tsjechische Republiek hebben, worden belast over de inkomsten uit Tsjechische en uit buitenlandse bronnen.

3. Belastingplichtigen die niet onder lid 2 vallen of voor wie internationale verdragen zulks bepalen, worden uitsluitend belast over de inkomsten uit Tsjechische bronnen (artikel 22). [...]

4. Belastingplichtigen die hun gewone verblijfplaats in de Tsjechische Republiek hebben, zijn die welke er minstens 183 dagen per kalenderjaar verblijven, ononderbroken of in achtereenvolgende verblijven; elke dag, of een gedeelte daarvan, van hun verblijf wordt meegerekend voor de berekening van het tijdvak van 183 dagen. Voor de toepassing van de onderhavige wet wordt onder woonplaats in de Tsjechische Republiek verstaan de plaats waar de belastingplichtige een vaste verblijfplaats heeft onder omstandigheden waaruit kan worden afgeleid dat hij aldaar duurzaam wil verblijven.”

4 Artikel 6, lid 2, van deze wet luidt:

„De belastingplichtige die inkomsten uit loondienst en emolumenten heeft, wordt hierna ‚werknemer’ genoemd, en degene die hem die inkomsten verschaft ‚werkgever’. Onder ‚werkgever’ wordt ook verstaan een in artikel 2, lid 2, of in artikel 17, lid 3, bedoelde belastingplichtige wanneer werknemers volgens zijn aanwijzingen werken, ook al worden de daaruit verkregen inkomsten op grond van een overeenkomst via een in het buitenland gevestigde of woonachtige persoon betaald. Voor de toepassing van de overige bepalingen van de wet worden de aldus betaalde inkomsten geacht te zijn betaald door een in artikel 2, lid 2, of in artikel 17, lid 3, bedoelde belastingplichtige. Wanneer het bedrag dat de werkgever heeft betaald aan een in het buitenland gevestigde of woonachtige persoon, ook bemiddelingskosten omvat, worden de inkomsten van de werknemer geacht minimaal 60 % van het totale bedrag te zijn.”

5 Artikel 22, lid 1, sub b, van de wet bepaalt:

„Onder inkomsten uit Tsjechische bronnen wordt in het geval van de in de artikelen 2, lid 3, en 17, lid 4, bedoelde belastingplichtigen verstaan inkomsten uit betaalde werkzaamheden (dienstbetrekking) die in de Tsjechische Republiek worden verricht [...]”.

6 Artikel 38 quater van wet nr. 586/1992 op de inkomstenbelasting luidt:

„Onder belastingplichtige overeenkomstig de artikelen 38 quinquies, 38 sexies en 38 novies wordt tevens verstaan een in de artikelen 2, lid 3, en 17, lid 4, bedoelde belastingplichtige die een vaste inrichting in de Tsjechische Republiek heeft (artikel 22, lid 2) of zijn werknemers aldaar meer dan 183 dagen inzet, met uitzondering van dienstverlening in de zin van artikel 22, lid 1, sub c, [...]. In het geval bedoeld in artikel 6, lid 2, tweede en derde zin, is de in de artikelen 2, lid 3, en 17, lid 4, bedoelde belastingplichtige geen belasting verschuldigd.”

7 Artikel 38 novies, lid 1, van deze wet luidt:

De belastingplichtige berekent de vooruitbetaling op de inkomsten van natuurlijke personen uit betaalde werkzaamheden en emolumenten (hierna: ‚vooruitbetaling’) door zich te baseren op de grondslag voor de berekening van de vooruitbetaling. [...]”

#### *Dubbelbelastingverdrag*

8 Artikel 14, lid 1, van het Verdrag tussen de Tsjechische Republiek en de Slowaakse Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (mededeling van het ministerie van Buitenlandse Zaken nr. 100/2003, zoals bekendgemaakt in de verzameling van internationale verdragen) luidt als volgt:

„Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 15, 17 en 18 zijn salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat ter zake van een dienstbetrekking slechts in die staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere verdragsluitende staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, mag de daarvoor verkregen beloning in die andere staat worden belast.”

9 Artikel 23, leden 1 en 3, van dit verdrag bepaalt:

„1. Onderdanen van een verdragsluitende staat worden in de andere verdragsluitende staat niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan onderdanen van die andere staat onder dezelfde omstandigheden, in het bijzonder de woonplaats betreffende, zijn of kunnen worden onderworpen. Deze bepaling is, niettegenstaande het bepaalde in artikel 1, ook van toepassing op personen die geen inwoners zijn van een of van beide verdragsluitende staten.

[...]

3. De belastingheffing van een vaste inrichting die een onderneming van een verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat heeft, is in die andere staat niet ongunstiger dan de belastingheffing van ondernemingen van die andere staat die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. [...]”

## Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

10 De hoofdgedingen betreffen twee Tsjechische ondernemingen, Strojírny Prostějov en ACO Industries Tábor, die gebruik hebben gemaakt van de diensten van een uitzendbureau dat in de Slowaakse Republiek is gevestigd, maar via een in het handelsregister van de Tsjechische Republiek ingeschreven vestiging activiteiten ontplooit in de Tsjechische Republiek. Deze twee ondernemingen hebben gedurende bepaalde tijd als inleensters een beroep gedaan op werknemers van dat uitzendbureau.

### Zaak C-53/13

11 De Finanční úřad v Prostějov (belastingkantoor Prostějov) heeft bij besluit van 7 maart 2011 Strojírny Prostějov opgedragen de inkomstenbelasting die verschuldigd is door de werknemers op wie zij een beroep had gedaan, in te houden en aan de nationale schatkist af te dragen. Volgens de belastingdienst kan de vestiging van een buitenlandse rechtspersoon naar Tsjechisch recht geen rechten en verplichtingen hebben, zodat de dienstverrichter moest worden beschouwd als een buitenlandse onderneming. Derhalve diende de Tsjechische ontvanger van de diensten van de werknemers de inkomstenbelasting van die werknemers in te houden en aan de nationale schatkist af te dragen.

12 Het bezwaar dat Strojírny Prostějov tegen dat besluit heeft ingediend bij de Finanční úřad v Ostravě (belastingdienst Ostrava), is bij besluit van 18 augustus 2011 afgewezen. Deze afwijzing wordt thans getoetst door de Krajský soud v Ostravě (regionale rechtbank Ostrava).

13 Volgens de Krajský soud v Ostravě is bij de Tsjechische regeling sprake van discriminatie tussen Tsjechische ondernemingen die gebruikmaken van de diensten van een binnenlands uitzendbureau en Tsjechische ondernemingen die een beroep doen op een in een andere lidstaat gevestigd uitzendbureau. Een Tsjechische onderneming dient immers slechts in het tweede geval over te gaan tot inhouding aan de bron van de inkomstenbelasting die verschuldigd is door de werknemers op wie zij in het kader van de overeenkomst met het uitzendbureau een beroep doet, terwijl in het eerste geval de inhouding moet geschieden door het uitzendbureau, als werkgever van de werknemers. Dit komt neer op een beperking van het vrij verrichten van diensten en het vrije verkeer van werknemers, aangezien een dergelijke verplichting leidt tot lasten, met name van administratieve aard, die alleen gelden voor ondernemingen die gebruikmaken van de diensten van een niet in de Tsjechische Republiek gevestigd uitzendbureau.

14 Tegen deze achtergrond heeft de Krajský soud v Ostravě de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzetten de artikelen 56 [VWEU] en 57 [VWEU] zich tegen een nationale wettelijke regeling volgens welke, wanneer een onderneming (de dienstverrichter) die werknemers ter beschikking van een andere onderneming stelt, is gevestigd op het grondgebied van een andere lidstaat, de onderneming die de diensten van deze werknemers gebruikt, verplicht is de inkomstenbelasting voor deze werknemers in te houden en aan de schatkist te betalen terwijl, wanneer de dienstverrichter is gevestigd op het Tsjechische grondgebied, die verplichting op de dienstverrichter rust?”

### Zaak C-80/13

15 De Finanční úřad v Táboře (belastingkantoor Tábor) heeft bij ACO Industries Tábor een fiscale controle uitgevoerd en geconstateerd dat in 2007 en 2008 geen vooruitbetalingen waren

gedaan op de inkomstenbelasting van de werknemers die ter beschikking waren gesteld door N?Partner, een in de Slowaakse Republiek gevestigd uitzendbureau. Om die reden gelastte de Finan?ní ú?ad v Tábo?e ACO Industries Tábor over te gaan tot afdracht van die vooruitbetaling. De gehanteerde grondslag voor de berekening van de vooruitbetaling was 60 % van het door de Tsjechische vestiging van N?Partner aan ACO Industries Tábor in rekening gebrachte bedrag.

16 ACO Industries Tábor heeft tegen het besluit van de Finan?ní ú?ad v Tábo?e bezwaar aangetekend bij de Finan?ní ?editelství v ?eských Bud?jovicích (belastingdienst ?eské Bud?jovice), welk bezwaar bij besluit van 13 mei 2011 is afgewezen. Daarop is ACO Industries Tábor in beroep gegaan bij de Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (regionale rechtbank ?eské Bud?jovice). Bij uitspraak van 31 januari 2012 is haar beroep verworpen. Tegen deze uitspraak is cassatieberoep ingesteld bij de Nejvyšší správní soud (administratief hooggerechtshof).

17 Volgens de Nejvyšší správní soud kan de Tsjechische regeling een onderneming, zoals ACO Industries Tábor, ervan weerhouden van de diensten van een in een andere lidstaat dan de Tsjechische Republiek gevestigd uitzendbureau gebruik te maken, aangezien deze regeling niet alleen verplicht tot inhouding aan de bron, maar ook, wat de omvang van de heffing betreft, voorziet in een forfaitaire belastinggrondslag waarbij geen rekening wordt gehouden met de werkelijke lonen van de werknemers. Voorts heeft de regeling tot gevolg dat het voor een buiten de Tsjechische Republiek gevestigd uitzendbureau minder aantrekkelijk is in die lidstaat diensten aan te bieden dan voor een aldaar gevestigd uitzendbureau. Ook wordt het moeilijker om toegang tot de Tsjechische arbeidsmarkt te krijgen via buitenlandse uitzendbureaus. Om die redenen vraagt de Nejvyšší správní soud zich af of de betrokken regeling geen beperking van de vrijheid van vestiging of het vrij verrichten van diensten alsmede in tweede instantie van het vrije verkeer van werknemers oplevert.

18 Daarnaast acht de verwijzende rechter het uitgesloten dat die beperking kan worden gerechtvaardigd uit hoofde van de openbare orde, openbare veiligheid of volksgezondheid, en vraagt hij zich af of overwegingen omtrent de doeltreffendheid van de fiscale controles de beperking kunnen rechtvaardigen, nu de dienstverrichter, namelijk het Slowaakse uitzendbureau, in casu beschikt over een vestiging in de Tsjechische Republiek tot welke de belastingdienst zich kan wenden om de belasting te innen. Deze vestiging zou immers kunnen zorgen voor de inhouding, zoals in het hoofdgeding overigens is geschied door de Tsjechische vestiging van N?Partner.

19 Aangaande de vaststelling van de hoogte van de belastinggrondslag aan de hand van een forfaitair percentage van 60 % van het bedrag dat door het Slowaakse uitzendbureau aan de inlenende onderneming in rekening is gebracht, is de verwijzende rechter echter wel van oordeel dat deze juridische fictie kan worden gerechtvaardigd door het belang van de doeltreffendheid van de fiscale controles. Met die regel wordt immers beoogd tegen te gaan dat buitenlandse uitzendbureaus het door inlenende ondernemingen verschuldigde bedrag in rekening brengen zonder een onderscheid te maken tussen de werknemerslonen – waarover inhouding dient plaats te vinden – en de aan het uitzendbureau verschuldigde vergoeding voor de verrichte dienst. De regel geldt dus slechts wanneer in de door een niet-ingezeten uitzendbureau uitgereikte factuur niet wordt vermeld hoeveel de bemiddelingskosten bedragen.

20 Tegen deze achtergrond heeft de Nejvyšší správní soud de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzetten de artikelen 18 [VWEU], 45 [VWEU], 49 [VWEU] en 56 [VWEU] zich tegen een regeling volgens welke een in een lidstaat gevestigde werkgever vooruitbetalingen dient te doen op de inkomstenbelasting van werknemers (onderdanen van een andere lidstaat) die een uitzendbureau uit die andere lidstaat tijdelijk te zijner beschikking heeft gesteld via een vestiging in

eerstbedoelde lidstaat?

2) Verzetten de artikelen 18 [VWEU], 45 [VWEU], 49 [VWEU] en 56 [VWEU] zich tegen een regeling volgens welke voor die werknemers de belastinggrondslag in de inkomstenbelasting forfaitair is vastgesteld op minimaal 60 % van het door het uitzendbureau in rekening gebrachte bedrag wanneer dat bedrag ook de bemiddelingskosten van dat uitzendbureau omvat?

3) Indien de eerste of de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, kunnen dan in een geval als het onderhavige de genoemde fundamentele vrijheden worden beperkt om redenen van openbare orde, openbare veiligheid of volksgezondheid, of om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen?"

21 Bij beschikking van de president van het Hof van 20 maart 2013 zijn de zaken C-53/13 en C-80/13 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en het arrest.

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

*Beantwoording van de prejudiciële vraag in zaak C-53/13 en van de eerste en de derde prejudiciële vraag in zaak C-80/13*

22 Met de vraag in zaak C-53/13 en de eerste en de derde vraag in zaak C-80/13, die gezamenlijk moeten worden behandeld, wensen de verwijzende rechters in wezen te vernemen of de artikelen 18 VWEU, 45 VWEU, 49 VWEU, 56 VWEU en 57 VWEU zich verzetten tegen een regeling als die in de hoofdingen, volgens welke in een lidstaat gevestigde vennootschappen die gebruikmaken van werknemers die in dienst zijn van en ter beschikking worden gesteld door uitzendbureaus die in een andere lidstaat zijn gevestigd, maar in de eerste staat activiteiten ontplooiën via een vestiging aldaar, een vooruitbetaling over de door die werknemers verschuldigde inkomstenbelasting aan de bron dienen in te houden en aan de eerste staat dienen af te dragen, terwijl deze verplichting niet geldt voor in de eerste staat gevestigde vennootschappen die gebruikmaken van de diensten van aldaar gevestigde uitzendbureaus.

Opmerkingen vooraf

23 Voor het antwoord op deze vragen moet er om te beginnen op worden gewezen dat ofschoon bij de huidige stand van het Unierecht de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheidssfeer van de Unie behoren, de lidstaten niettemin verplicht zijn de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen (zie arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Met betrekking voorts tot de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere in de Verdragen verankerde vrijheid van verkeer valt, blijkt uit ondertussen vaste rechtspraak dat rekening dient te worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (zie met name arresten Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punt 90, en Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punten 31-33).

25 In casu verplicht de Tsjechische regeling Tsjechische ondernemingen die gebruik willen maken van de bemiddelingsdiensten van een niet in de Tsjechische Republiek gevestigd uitzendbureau, om de inkomstenbelasting die verschuldigd is door de werknemers die door dat uitzendbureau te hunner beschikking worden gesteld, aan de bron in te houden, terwijl deze verplichting niet geldt voor Tsjechische ondernemingen die gebruik willen maken van de bemiddelingsdiensten van een in de Tsjechische Republiek gevestigd uitzendbureau.

26 Volgens vaste rechtspraak kent artikel 56 VWEU niet enkel rechten toe aan de dienstverrichter zelf, maar evenzeer aan de ontvanger van deze diensten (zie met name arresten *Luisi en Carbone*, 286/82 en 26/83, EU:C:1984:35, punt 10; *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, punt 32, en *X*, C?498/10, EU:C:2012:635, punt 23).

27 Bijgevolg valt de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde wettelijke regeling onder het vrij verrichten van diensten.

28 Zoals de Europese Commissie betoogt, kan een dergelijke regeling weliswaar ook gevolgen hebben voor de vrijheid van vestiging van uitzendbureaus met zetel in een andere lidstaat die hun diensten willen aanbieden in de Tsjechische Republiek zonder over te gaan tot zetelverplaatsing, met name omdat in casu de betrokken uitzendbureaus hun activiteiten in de Tsjechische Republiek ontplooiden via een vestiging aldaar.

29 Dat geldt ook voor het vrije verkeer van werknemers, aangezien de regeling voorziet in op de afdracht van de inkomstenbelasting betrekking hebbende regels voor Tsjechische ondernemingen waaraan werknemers ter beschikking zijn gesteld in het kader van een overeenkomst met de uitzendbureaus waar deze werknemers voor werken, hetgeen indirect gevolgen kan hebben ten aanzien van de mogelijkheid die de werknemers hebben om gebruik te maken van het recht op vrij verkeer.

30 Ofschoon de regeling de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van werknemers mogelijkwerijs beperkt, zijn deze beperkingen evenwel een onvermijdelijk gevolg van een eventuele belemmering van het vrij verrichten van diensten en rechtvaardigen zij in geen geval dat genoemde regeling afzonderlijk wordt getoetst aan de artikelen 45 VWEU en 49 VWEU (zie in die zin arresten *Omega*, C?36/02, EU:C:2004:614, punt 27, en *Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas*, EU:C:2006:544, punt 33).

31 Ten slotte behoeft bijgevolg evenmin te worden overgegaan tot uitlegging van artikel 18 VWEU.

32 Deze bepaling kan namelijk slechts autonoom toepassing vinden in situaties waarin het Unierecht geldt, maar waarvoor het VWEU niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet. Op het gebied van het vrij verrichten van diensten is het non-discriminatiebeginsel echter ten uitvoer gelegd door de artikelen 56 VWEU tot en met 62 VWEU (zie naar analogie arresten *Attanasio Group*, C?384/08, EU:C:2010:133, punt 37, en *Schulz-Delzers en Schulz*, C?240/10, EU:C:2011:591, punt 29).

33 De in de hoofdgedingen aan de orde zijnde Tsjechische wettelijke regeling moet dus worden getoetst aan artikel 56 VWEU.

#### Beperking van het vrij verrichten van diensten

34 Ter beoordeling van de vraag of de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde regeling strookt met het vrij verrichten van diensten, moet in herinnering worden geroepen dat volgens de rechtspraak van het Hof artikel 56 VWEU de afschaffing verlangt van elke beperking van deze fundamentele vrijheid die wordt opgelegd op grond dat de dienstverrichter is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de dienst wordt verricht (zie arresten *Commissie/Duitsland*, 205/84, EU:C:1986:463, punt 25; *Commissie/Italië*, C?180/89, EU:C:1991:78, punt 15; *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, punt 31, en *X*, EU:C:2012:635, punt 21).

35 Als beperkingen op de vrijheid van dienstverrichting moeten worden beschouwd, nationale

maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (arrest X, EU:C:2012:635, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Voorts kent artikel 56 VWEU, zoals in punt 26 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, niet enkel rechten toe aan de dienstverrichter zelf, maar evenzeer aan de ontvanger van deze diensten.

37 Vastgesteld moet worden dat in casu de verplichting tot inhouding van een vooruitbetaling op de inkomstenbelasting van de werknemers die door de niet in de Tsjechische Republiek gevestigde uitzendbureaus ter beschikking zijn gesteld, en tot betaling van die vooruitbetaling aan de Tsjechische overheid onvermijdelijk geldt voor de ontvangers van de diensten van deze uitzendbureaus en een aanvullende administratieve last met zich meebrengt die niet wordt verlangd van de ontvangers van dezelfde door een ingezeten dienstverrichter verrichte diensten. Hieruit volgt dat een dergelijke verplichting grensoverschrijdende diensten minder aantrekkelijk kan maken voor deze dienstontvangers dan de diensten die door ingezeten dienstverrichters worden verricht, zodat zij ervan kunnen worden weerhouden op in andere lidstaten gevestigde dienstverrichters een beroep te doen (zie in die zin arresten FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punt 33; Commissie/België, C-433/04, EU:C:2006:702, punten 30-32, en X, EU:C:2012:635, punt 28).

38 De Deense regering stelt onder verwijzing naar het arrest Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punten 49-51) dat de situatie van in de Tsjechische Republiek gevestigde uitzendbureaus objectief verschilt van die van uitzendbureaus die buiten deze lidstaat zijn gevestigd, zodat de betrokken beperking van het vrij verrichten van diensten geen discriminatie oplevert.

39 In dit verband is het evenwel voldoende erop te wijzen dat de dienstverrichter en de dienstontvanger twee onderscheiden rechtssubjecten zijn, die ieder hun eigen belang hebben en die zich ieder op de vrijheid van dienstverrichting kunnen beroepen wanneer hun rechten worden aangetast (arrest X, EU:C:2012:635, punt 27).

40 In casu doet het verschil in behandeling waar de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde regeling toe leidt, afbreuk aan het recht van dienstontvangers om vrijelijk gebruik te maken van grensoverschrijdende diensten. Voor zover het gaat om in de Tsjechische Republiek gevestigde dienstontvangers, is het bovendien zo dat de dienstontvangers die besluiten gebruik te maken van de diensten van ingezeten uitzendbureaus, in een vergelijkbare situatie verkeren als die welke gebruik wensen te maken van de diensten van een niet-ingezeten uitzendbureau.

41 Een wettelijke regeling als die in de hoofdgedingen, vormt derhalve een door artikel 56 VWEU, in beginsel, verboden beperking van het vrij verrichten van diensten.

42 Het argument van de Tsjechische regering dat het effect van de aan de orde zijnde wettelijke regeling verwaarloosbaar is, doet geen afbreuk aan deze conclusie aangezien volgens vaste rechtspraak het Verdrag zelfs een geringe of minder belangrijke beperking van een fundamentele vrijheid verbiedt (arresten Commissie/Frankrijk, C-34/98, EU:C:2000:84, punt 49, en X, EU:C:2012:635, punt 30).

Rechtvaardiging van de beperking van het vrij verrichten van diensten

43 Wat de mogelijke rechtvaardiging van een dergelijke beperking betreft, kan noch volgens de belanghebbenden die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, noch volgens de verwijzende rechters die beperking worden gerechtvaardigd uit hoofde van de openbare orde, openbare veiligheid of volksgezondheid.

44 Het is evenwel vaste rechtspraak van het Hof dat een nationale regeling op een gebied dat niet op het niveau van de Unie is geharmoniseerd, die geldt voor iedere persoon of onderneming die op het grondgebied van de betrokken lidstaat werkzaam is, ondanks het feit dat zij tot een beperking van de vrijheid van dienstverrichting leidt, gerechtvaardigd kan zijn voor zover zij beantwoordt aan een dwingende reden van algemeen belang, wanneer dat belang niet reeds wordt gewaarborgd door de regels die voor de dienstverrichter gelden in de lidstaat waar hij is gevestigd, en zij geschikt is om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen en niet verder gaat dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (zie met name arresten Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, punt 15, en Commissie/België, EU:C:2006:702, punt 33).

45 Zowel de Nejvyšší správní soud, in het verzoek om een prejudiciële beslissing, als de Tsjechische regering, ter terechtzitting, heeft in wezen verklaard dat de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde Tsjechische wettelijke regeling haar rechtvaardiging vindt in de behoefte om de doelmatige invordering van de inkomstenbelasting te verzekeren. Dienaangaande heeft deze regering in het bijzonder aangevoerd dat de bronheffing een zeer doeltreffende methode voor het innen van de belasting is, aangezien de belastingdienst aldus onvervuld wetenschap kan krijgen van de relevante gegevens betreffende de belastingplichtige.

46 Het Hof heeft reeds erkend dat de behoefte om voor de invordering van de inkomstenbelasting te zorgen een dwingende reden van algemeen belang kan zijn, die een beperking van de vrijheid van dienstverrichting kan rechtvaardigen (arresten FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punt 35, en X, EU:C:2012:635, punt 39).

47 Het Hof heeft er zelfs op gewezen dat de bronheffingsprocedure een wettig en passend middel vormt voor de fiscale behandeling van de inkomsten van een buiten de heffingsstaat gevestigde persoon en ter voorkoming dat over de betrokken inkomsten geen belasting wordt betaald in de woonstaat en evenmin in de staat waar de diensten zijn verricht (arresten FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punt 36, en X, EU:C:2012:635, punt 39).

48 Zowel in het arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) als in het arrest X (EU:C:2012:635) berustte deze oplossing echter op de omstandigheid dat de dienstverrichters in de zaken die tot die arresten hebben geleid, slechts bij gelegenheid in een andere lidstaat dan die waarin zij waren gevestigd hun diensten verrichtten en daar slechts kort verbleven (zie met name arrest X, EU:C:2012:635, punt 42).

49 Zoals de advocaat-generaal in punt 70 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dient te worden vastgesteld dat in casu niet staande kan worden gehouden dat de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde uitzendbureaus slechts bij gelegenheid in de Tsjechische Republiek hun diensten verrichtten, aangezien zij hun activiteiten via een in het handelsregister van de Tsjechische Republiek ingeschreven vestiging hebben ontplooid.

50 Ook al heeft een vestiging, zoals de Tsjechische regering aangeeft, naar Tsjechisch recht geen rechtspersoonlijkheid, zodat zij overeenkomstig het Tsjechische recht niet kan worden verplicht tot betaling van belastingen, dit neemt niet weg dat een dergelijke vestiging de fysieke aanwezigheid van de dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat van ontvangst van de dienst impliceert en namens het betrokken uitzendbureau bepaalde administratieve handelingen verricht, zoals het ondertekenen van contracten.

51 In dit verband valt niet alleen niet uit te sluiten dat de Tsjechische belastingautoriteiten de verschuldigde belasting innen van die vestiging en dat de vestiging dus tot de aan de orde zijnde inhouding overgaat, maar blijkt uit de stukken van zaak C-80/13 ook dat in casu de vooruitbetalingen op de lonen van de betrokken werknemers daadwerkelijk zijn gedaan door de vestiging van het Slowaakse uitzendbureau.

52 Daarenboven schijnt het noch vanuit het gezichtspunt van de dienstverrichter, noch vanuit het gezichtspunt van de Tsjechische autoriteiten eenvoudiger of doelmatiger te zijn als de administratieve last die gepaard gaat met het inhouden van de inkomstenbelasting die verschuldigd is door de ter beschikking gestelde werknemers, aan de ingezeten dienstontvangers, en niet aan de Tsjechische vestiging van in andere lidstaten gevestigde uitzendbureaus, wordt opgelegd. De vestiging van het uitzendbureau waar de werknemers voor werken, beschikt immers makkelijker over de relevante informatie over de inkomsten van die werknemers, zodat de administratieve last die gepaard gaat met de inhouding, minder zwaar zal zijn voor deze vestiging dan voor de dienstontvanger.

53 Hieruit volgt dat de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling dus niet geschikt is om de doelmatige invordering van de inkomstenbelasting te verzekeren.

54 De *Odvolací finanční ředitelství* voegt hieraan toe dat deze wettelijke regeling niettemin kan worden gerechtvaardigd door de behoefte om belastingfraude en ontwijking te voorkomen. Voorts voert de Tsjechische regering aan dat de systemen voor administratieve samenwerking op belastinggebied niet doelmatig genoeg zijn om eventuele belastingontwijking te voorkomen. Uit de praktijk van de belastingautoriteiten zou immers blijken dat belastingfraude en ontwijking met betrekking tot de internationale aanwerving van arbeidskrachten schering en inslag zijn.

55 Het Hof heeft weliswaar herhaaldelijk geoordeeld dat de strijd tegen belastingontwijking en de doeltreffendheid van de fiscale controles kunnen worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beperkingen van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden (zie arresten *Baxter* e.a., C-254/97, EU:C:1999:368, punt 18, en *Commissie/België*, EU:C:2006:702, punt 35).

56 Het Hof heeft evenwel ook verklaard dat een algemeen vermoeden van belastingfraude of ontwijking dat is gebaseerd op de omstandigheid dat een dienstverrichter in een andere lidstaat is gevestigd, niet volstaat als rechtvaardigingsgrond voor een fiscale maatregel die afbreuk doet aan de door het Verdrag nagestreefde doelstellingen (zie in die zin arresten *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, punt 61; *Commissie/België*, EU:C:2006:702, punt 35, en *Commissie/Spanje*, C-153/08, EU:C:2009:618, punt 39).

57 Het betoog van de Tsjechische Republiek dat belastingfraude en ontwijking met betrekking tot de internationale aanwerving van arbeidskrachten schering en inslag zijn, is heel vaag, met name wat betreft de specifieke situatie van in andere lidstaten gevestigde uitzendbureaus die een in de Tsjechische Republiek ingeschreven vestiging hebben.

58 Daarnaast blijkt uit de omstandigheid dat de vestiging in zaak C-80/13 de administratieve handelingen heeft verricht waardoor de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde inhouding heeft

plaatsgevonden en is afgedragen, dat twijfelachtig is of een dergelijk algemeen vermoeden gegrond is.

59 Hieruit volgt dat de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde inhouding niet aldus kan worden gerechtvaardigd dat zij noodzakelijk is ter voorkoming van belastingfraude en ?ontwijking.

60 Gelet op het voorgaande moet op de vraag in zaak C-53/13 en op de eerste en de derde vraag in zaak C-80/13 worden geantwoord dat artikel 56 VWEU zich verzet tegen een regeling als die in de hoofdgedingen, volgens welke in een lidstaat gevestigde vennootschappen die gebruikmaken van werknemers die in dienst zijn van en ter beschikking worden gesteld door uitzendbureaus die in een andere lidstaat zijn gevestigd, maar in de eerste staat activiteiten ontplooiën via een vestiging aldaar, een vooruitbetaling op de door die werknemers verschuldigde inkomstenbelasting aan de bron dienen in te houden en aan de eerste staat dienen af te dragen, terwijl deze verplichting niet geldt voor in de eerste staat gevestigde vennootschappen die gebruikmaken van de diensten van aldaar gevestigde uitzendbureaus.

#### *Tweede vraag in zaak C-80/13*

61 Met zijn tweede vraag in zaak C-80/13 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 56 VWEU zich verzet tegen een regeling als die in de hoofdgedingen, volgens welke wanneer het bedrag dat door een in een andere lidstaat gevestigd uitzendbureau in rekening wordt gebracht zowel de lonen van de ter beschikking gestelde werknemers als de bemiddelingskosten omvat, bij de grondslag voor de berekening van de vooruitbetaling wordt uitgegaan van een minimale grondslag van 60 % van dat bedrag, zonder dat de belastingplichtige kan bewijzen dat de werkelijke beloning van de werknemers lager is dan 60 % van dat bedrag.

62 Vastgesteld moet worden dat de wijze van berekening van de aan de orde zijnde inhouding nauw samenhangt met de inhoudingsplicht en blijkens de verwijzingsbeslissing in zaak C-80/13 slechts toepassing vindt wanneer de betrokken dienstontvanger dient in te houden, zodat deze vraag, gelet op het antwoord op de vraag in zaak C-53/13 en op de eerste en de derde vraag in zaak C-80/13, niet behoeft te worden beantwoord.

#### **Kosten**

63 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechters over de kosten hebben te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 56 VWEU verzet zich tegen een regeling als die in de hoofdgedingen, volgens welke in een lidstaat gevestigde vennootschappen die gebruikmaken van werknemers die in dienst zijn van en ter beschikking worden gesteld door uitzendbureaus die in een andere lidstaat zijn gevestigd, maar in de eerste staat activiteiten ontplooiën via een vestiging aldaar, een vooruitbetaling op de door die werknemers verschuldigde inkomstenbelasting aan de bron dienen in te houden en aan de eerste staat dienen af te dragen, terwijl deze verplichting niet geldt voor in de eerste staat gevestigde vennootschappen die gebruikmaken van de diensten van aldaar gevestigde uitzendbureaus.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Tsjechisch.