



Datum van  
inontvangstneming

:

28/03/2013

**Zaak C-80/13****Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

15 februari 2013

**Verwijzende rechter:**

Nejvyšší správní soud (Tsjechische Republiek)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

17 januari 2013

**Verzoekende partij:**

ACO Industries Tábor s. r. o.

**Verwerende partij:**

Odvolací finanční ředitelství

**Rechtsgrondslag:**

Artikel 267 VWEU

---

**BESLISSING**

In de zaak tussen **ACO Industries Tábor s. r. o.**, verzoekster, (omissis) en de **Odvolací finanční ředitelství** (kamer van beroep van de belastingdienst), verweerster, (omissis) naar aanleiding van verzoeksters beroep tegen een besluit van de Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (belastingdienst te České Budějovice) van 13 mei 2011 (omissis) heeft het Nejvyšší správní soud (administratieve hooggerichtshof) in het beroep in cassatie dat verzoekster tegen de uitspraak van de Krajský soud v Českých Budějovicích (regionale rechtbank te České Budějovice) van 31 januari 2012 heeft ingesteld (omissis), het volgende beslist.

**Beslissing**

(omissis) Bij het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt een **verzoek** om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen ingediend:

1. Verzetten de artikelen 18, 45, 49 en 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie zich tegen een regeling op grond waarvan een in een lidstaat gevestigde werkgever voorheffing dient te betalen over het inkomen van werknemers (onderdanen van een andere lidstaat) die een uitzendbureau uit een andere lidstaat hem tijdelijk heeft toegewezen via een vestiging in eerstbedoelde lidstaat?

2. Verzetten de artikelen 18, 45, 49 en 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie zich tegen een regeling op grond waarvan voor die werknemers de belastinggrondslag forfaitair is vastgesteld op minimaal 60 % van het door het uitzendbureau in rekening gebrachte bedrag wanneer dat bedrag de bemiddelingskosten 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 fiscale controles te waarborgen?

(omissis)

## Motivering

### I. Feiten

- 1 Verzoekster, ACO Industries Tábor s.r.o., is een in de Tsjechische Republiek gevestigde onderneming die producten voor de bouw vervaardigt. In 2007 en 2008 deed verzoekster een beroep op N-Partner, s.r.o., organizační složka, gevestigd te Havlíčkův Brod. Dat is een organisatorische eenheid (vestiging) van N-Partner, s.r.o., uit de Slowaakse Republiek. N-Partner, s.r.o., organizační složka, een uitzendbureau, stuurde [Or. 2] uitzendkrachten met een uitzendcontract naar verzoekster, die klant bij haar was. Die uitzendkrachten werkten dan als ongeschoolde arbeider voor verzoekster. Een keer per maand bracht N-Partner, s.r.o., organizační složka, verzoekster een bedrag in rekening voor de tijdelijk toegewezen werknemers. Dit bedrag werd berekend over het aantal uren dat de toegewezen werknemers in die maand hadden gewerkt, vermenigvuldigd met 170 CZK of, in voorkomend geval, 160 CZK als het overeengekomen tarief per arbeidsuur. Volgens de overeenkomst tussen de twee ondernemingen kregen de tijdelijk toegewezen werknemers een uurloon van 50 CZK.
- 2 Het Finanční úřad v Táboře (belastingkantoor Tábor) voerde bij verzoekster een fiscale controle uit en stelde vast dat verzoekster in de betrokken jaren voor haar tijdelijk toegewezen werknemers geen voorheffing over het inkomen van natuurlijke personen uit betaalde werkzaamheden inhield overeenkomstig artikel 38 novies, lid 1, van wet nr. 586/1992 op de inkomstenbelasting, zoals

gewijzigd (hierna: „wet inkomstenbelasting”). Volgens het belastingkantoor was verzoekster echter daartoe verplicht op grond van artikel 6, lid 2, wet inkomstenbelasting. Het belastingkantoor Tábor verzocht verzoekster dan ook om overeenkomstig artikel 69 van wet nr. 337/1992 inzake de administratie van belastingen en heffingen meteen te betalen. Als grondslag werd een bedrag gehanteerd dat overeenkwam met 60 % van het door N-Partner, s. r. o., organizační složka, in rekening gebrachte bedrag. Volgens de laatste zin van artikel 6, lid 2, wet inkomstenbelasting kan het belastingkantoor dat doen wanneer het in rekening gebrachte bedrag bemiddelingskosten omvat. Vervolgens hield het belastingkantoor Tábor deels rekening met verzoeksters bezwaren en werd de opgelegde belasting verminderd om redenen die niet ter zake doen. Het belastingkantoor wijzigde zijn standpunt met betrekking tot de toepassing van artikel 6, lid 2, wet inkomstenbelasting echter niet. Bij besluit van 13 mei 2011 zag verzoekster het door haar ingediende bezwaar afgewezen door de belastingdienst te České Budějovice (omissis).

- 3 Verzoekster stelde bij de regionale rechtbank te České Budějovice beroep tot nietigverklaring van het besluit van de belastingdienst te České Budějovice in. De regionale rechtbank was het evenwel eens met de zienswijze van de administratieve instanties en verwierp het beroep bij uitspraak van 31 januari 2012 (omissis). De regionale rechtbank beriep zich daarbij met name op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (thans het Hof van Justitie van de Europese Unie; hierna: „Hof”) van 3 oktober 2006 in zaak C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen, Jurispr. blz. I-9461). Volgens de regionale rechtbank was het Hof in dat arrest van oordeel dat niet-ingezeten dienstverleners anders mochten worden belast dan dienstverleners uit een bepaalde staat.
- 4 Verzoekster stelde tegen de uitspraak van de regionale rechtbank beroep in cassatie in bij het administratieve hooggerechtshof. Verzoekster stelt dat in artikel 6, lid 2, wet inkomstenbelasting sprake is van een discriminerende maatregel die niet valt onder de uitzondering betreffende openbare orde, openbare veiligheid of volksgezondheid, welke uitzondering door het Hof bovendien strikt wordt uitgelegd. Deze bepaling leidt dus tot beperking van het vrije verkeer van diensten en werknemers binnen de Europese Unie doordat het gebruikmaken van diensten en, in casu, van werknemers die door een uitzendbureau worden gestuurd, veel ongunstiger is dan het gebruikmaken van binnenlandse ondernemingen die dezelfde diensten verlenen. Mocht verzoekster gebruik hebben gemaakt van een uitzendbureau dat een binnenlandse belastingplichtige van de Tsjechische Republiek was, dan zouden voor dat uitzendbureau en zijn werknemers in dit geval minder bezwarende verplichtingen op het gebied van administratie en belasting gelden omdat artikel 6, lid 2, wet inkomstenbelasting niet van toepassing is op binnenlandse uitzendbureaus.
- 5 Verzoekster betoogt dat de reikwijdte van de belastingheffing (het bedrag daarvan in absolute waarde) tevens in strijd is met de beginselen van Unierecht. De contractuele vrijheid van een binnenlands uitzendbureau is onbegrensd; het hoeft

bijvoorbeeld zijn kosten voor publiciteit en werknemersvervoer niet te beperken om te voorkomen dat die kosten feitelijk ook worden belast op grond van de inkomstenbelasting van natuurlijke personen (dus ter voorkoming dat zij worden belast op basis van de juridische fictie in de laatste zin van artikel 6, lid 2, wet inkomstenbelasting – opmerking van het hooggerechtshof). Een binnenlands uitzendbureau hoeft de klant, voor diens fiscale positie, geen informatie te verschaffen over het inkomen van de door hem gestuurde werknemers, zodat het bij de onderhandelingen [Or. 3] over de contractprijs het voordeel van de vertrouwelijkheid daarvan heeft. Voor een buitenlands uitzendbureau wordt het op een juridische fictie gebaseerde inkomen echter belast ook al is het niet daadwerkelijk ontvangen. Blijkens de rechtspraak van het Hof mag bronbelasting worden geheven op bepaalde inkomsten van buitenlandse belastingplichtigen, maar mag de heffing niet aanzienlijk afwijken van die welke ten aanzien van een binnenlandse dienstverlener wordt geheven. De omstandigheid dat in beide gevallen hetzelfde tarief geldt, doet niet terzake omdat de belasting waaraan een buitenlandse belastingplichtige is onderworpen, een totaal andere grondslag heeft.

- 6 De belastingdienst te České Budějovice heeft er naar aanleiding van het beroep in cassatie op gewezen dat er goede redenen waren voor de strengere regeling die geldt voor het in dienst nemen van werknemers via buitenlandse ondernemingen. Buitenlandse ondernemingen zijn niet onderworpen aan het toezicht van de Tsjechische belastinginstanties en dus moeilijk te controleren. Er is sprake van talrijke gevallen waarin in de Tsjechische Republiek geen belasting werd betaald hoewel aangeworven buitenlandse werknemers werkzaamheden in de Tsjechische Republiek verrichtten, zodat belasting verschuldigd was. Artikel 6, lid 2, wet inkomstenbelasting kwam er om te voorkomen dat de Tsjechische fiscale regeling wordt omzeild. Deze bepaling is in overeenstemming met artikel 14 van het verdrag tussen de Tsjechische Republiek en de Slowaakse Republiek tot vermijding van dubbele belasting. Aangezien niet altijd duidelijk zal zijn welk bedrag van de door de klant gedane betaling voor de gestuurde werknemers het inkomen van de uitzendkrachten is en welk bedrag door de dienstverlener als bemiddelingskosten in rekening wordt gebracht, is wettelijk bepaald dat het inkomen van de werknemer wordt geacht minstens 60 % van het totale bedrag te zijn. Bijgevolg wordt in gevallen waarin de bemiddelingskosten meer dan 40 % van de gedane betaling voor het sturen van werknemers bedragen, het inkomen van de werknemer geacht overeen te komen met 60 % van de gedane betaling. Als het inkomen meer bedraagt dan 60 % daarvan, wordt het daadwerkelijk ontvangen inkomen belast. Volgens de belastingdienst te České Budějovice is de beschreven regeling niet in strijd met de beginselen van Unierecht omdat er daarvoor een rechtvaardiging bestaat. Die rechtvaardiging, zoals uit het arrest in de zaak FKP Scorpio Konzertproduktionen blijkt, is de noodzaak om de doeltreffendheid van de inning van de inkomstenbelasting te waarborgen voor personen die gevestigd of woonachtig zijn buiten de heffingsstaat, aangezien het moeilijk is om voor dergelijke personen een procedure te starten en het onaanvaardbaar is dat zich een situatie voordoet waarbij inkomen niet in de staat waar de persoon is gevestigd of

woonachtig is, wordt belast en evenmin in de staat waar de diensten worden verleend.

- 7 Op 1 januari 2013 is de bevoegdheid van de belastingdienst te České Budějovice bij wet nr. 456/2011 betreffende de financiële administratie van de Tsjechische Republiek in dit geval overgedragen aan de kamer van beroep van de belastingdienst, zodat de kamer van beroep van de belastingdienst in de onderhavige zaak de verwerende partij is.

## II. Relevante wettelijke regeling

- 8 De in de onderhavige zaak relevante bepalingen van nationaal recht zijn de artikelen 2, 6, lid 2, 22, lid 1, sub b, 38 quater en 38 novies, leden 1, 2, 6, 8 en 9, wet inkomstenbelasting, zoals geldend in 2007 en 2008:

„Artikel 2

Belastingplicht voor de inkomstenbelasting van natuurlijke personen

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 het inkomen uit Tsjechische en uit buitenlandse bronnen.

3. Belastingplichtigen die niet in lid 2 zijn genoemd of waarvoor internationale verdragen zulks bepalen, worden uitsluitend belast over het inkomen uit Tsjechische bronnen (artikel 22). Belastingplichtigen die uitsluitend in de Tsjechische Republiek verblijven om er te studeren of zich er te laten verzorgen, worden eveneens uitsluitend belast over het inkomen uit Tsjechische bronnen, ook al hebben zij hun gewone verblijfplaats in de Tsjechische Republiek.

[Or. 4]

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 waarbij sprake is van omstandigheden waaruit kan worden afgeleid dat hij aldaar duurzaam wil verblijven.

Artikel 6

## Inkomen uit betaalde werkzaamheden en emolumenten

2. De belastingplichtige die een inkomen uit betaalde werkzaamheden en emolumenten heeft, wordt hierna ‚werknemer’ genoemd, en degene die hem dat inkomen verschaft ‚werkgever’. Onder ‚werkgever’ wordt ook verstaan een in artikel 2, lid 2, of in artikel 17, lid 3, genoemde belastingplichtige wanneer werknemers volgens zijn aanwijzingen werken, ook al wordt het daaruit verkregen inkomen 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 wordt het aldus betaalde inkomen geacht te zijn betaald door een in artikel 2, lid 2, of in artikel 17, lid 3, genoemde belastingplichtige. Wanneer het bedrag dat de werkgever heeft betaald aan een in het buitenland gevestigde of woonachtige persoon, bemiddelingskosten omvat, wordt het inkomen van de werknemer geacht minimaal 60 % van het totale bedrag te zijn.

## Artikel 22

### Bron van inkomen

1.b) Onder inkomen uit Tsjechische bronnen wordt in het geval van de in de artikelen 2, lid 3, en 17, lid 4, genoemde belastingplichtigen verstaan het inkomen uit betaalde werkzaamheden (dienstbetrekking) die in de Tsjechische Republiek worden verricht, met uitzondering van het inkomen als bedoeld sub f, punt 2, (omissis).

## Artikel 38 quater

### Buitenlandse belastingplichtigen

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, genoemde 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, (omissis). In het geval bedoeld in de tweede en de derde zin van artikel 6, lid 2, is de in de artikelen 2, lid 3, en 17, lid 4, genoemde belastingplichtige geen belasting verschuldigd.

## Artikel 38 novies

### Inhouding en betaling van voorheffing over het inkomen van natuurlijke personen uit betaalde werkzaamheden en emolumenten

1. De belastingplichtige berekent de voorheffing op het inkomen van natuurlijke personen uit betaalde werkzaamheden en emolumenten (hierna: ‚voorheffing’) door zich te baseren op de grondslag voor de berekening van de voorheffing. De grondslag voor de berekening van de voorheffing is de som van

het inkomen uit betaalde werkzaamheden en emolumenten, betaald aan de belastingplichtige per kalendermaand of per belastingtijdvak, met uitzondering van het inkomen dat belastbaar is via bronheffing tegen het tarief van artikel 36 en het inkomen waarover geen belasting is verschuldigd,

- a) verminderd met van belasting vrijgestelde bedragen, en
- b) vermeerderd met een bedrag dat overeenkomt met de premies voor de sociale verzekering, werkloosheidsverzekering en ziekteverzekering (hierna: „premies”), die de werkgever krachtens de desbetreffende wetgeving dient te betalen over het betaalde inkomen, en vermeerderd, voor werknemers met een verplichte buitenlandse verzekering die daaraan soortgelijk is, met een bedrag dat overeenkomt met de door de werkgever betaalde premies voor die buitenlandse verzekering.

2. De voorheffing die wordt vastgesteld op basis van de grondslag voor de berekening, bedraagt 15 % per kalendermaand, afgerond tot een rond bedrag in kroon voor bedragen van hoogstens 100 CZK en afgerond tot de dichtstbijzijnde honderd kroon voor bedragen van meer dan 100 CZK.

6. De belastingplichtige houdt de voorheffing in wanneer hij het inkomen uit betaalde werkzaamheden en emolumenten (hierna: „loon”) aan de belastingplichtige betaalt of crediteert, ongeacht het tijdvak waarvoor het loon wordt betaald. Indien de belastingplichtige [Or. 5] de lonen maandelijks of, op gezette tijden, voor een langere periode uitbetaalt, houdt hij de voorheffing in bij de betaling van het loon. Lonen die tot het einde van januari over het vorige belastingtijdvak worden uitbetaald, worden meegerekend in de kosten voor de berekening van de voorheffing over dat tijdvak.

8. Indien de belastingplichtige niet verzoekt om jaarlijkse vaststelling van de voorheffingen en belastingfaciliteiten, voldoet hij aan zijn fiscale verplichtingen door de voorheffing op het loon in te houden, tenzij hij aangifte dient te doen overeenkomstig artikel 38 octies.

9. De belastingplichtige betaalt de som van de ingehouden voorheffingen of de som van de bedragen die dienden te worden ingehouden als voorheffing uiterlijk op de twintigste dag van de kalendermaand waarin de verplichting tot inhouding van de voorheffing is ontstaan. Voor het inkomen dat is betaald via een in het buitenland gevestigde of woonachtige persoon (artikel 6, lid 2), betaalt de belastingplichtige de som van de bedragen die dienden te worden ingehouden als voorheffing, uiterlijk op de twintigste dag na het einde van de kalendermaand waarin zijn fiscale verplichtingen in de boekhouding zijn opgenomen overeenkomstig de geldende boekhoudregels. De belastingdienst kan een andere termijn stellen voor het betalen van de voorheffing, welke termijn echter uiterlijk afloopt op de laatste dag van de kalendermaand waarin de verplichting tot inhouding van de voorheffing is ontstaan.”



- 9 Artikel 69, lid 1, van de wet inzake de administratie van belastingen en heffingen is ook van toepassing in de onderhavige zaak:

„Artikel 69

Bronheffing

1. De belasting of de waarborg tot betaling van de belasting die de belastingplichtige op basis van de belastinggrondslag diende in te houden of af te dragen, wordt aan de belastingdienst betaald binnen de in de onderhavige wet of de specifieke wet gestelde termijn. Indien deze bedragen niet tegen het vastgestelde tarief zijn ingehouden of afgedragen of binnen de gestelde termijn zijn betaald, verlangt de belastingdienst van de belastingplichtige de directe betaling daarvan. De belastingdienst kan de belastingplichtige in gerechtvaardigde gevallen een andere termijn voor betaling van de ingehouden belasting opleggen; tegen dat besluit kan beroep worden ingesteld. Indien de belastingplichtige niet tegen het vastgestelde tarief belasting inhoudt of afdraagt, ook niet op een later tijdstip, is de grondslag voor de berekening van de belasting het bedrag waaruit het bedrag zou zijn voortgevloeid dat, na de inhouding van de belasting, door de belastingplichtige zou zijn betaald.”

- 10 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), en met name de artikelen 14, leden 1 tot en met 4, en 23, leden 1 en 3, daarvan, is ook relevant in deze zaak:

„Artikel 14

Inkomen uit betaalde werkzaamheden

1. 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 ter zake daarvan verkregen beloning in die andere staat worden belast.

2. Niettegenstaande de bepalingen van lid 1 is de beloning verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat ter zake van een in de andere verdragsluitende staat uitgeoefende dienstbetrekking slechts in de eerstbedoelde staat belastbaar, indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a) de genierter werkt in de andere staat gedurende een tijdvak of tijdvakken, die in een tijdvak van twaalf maanden beginnend of eindigend in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaan, en

b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere staat is, en

c) de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting die de werkgever in de andere staat heeft.

3. Voor de berekening van de in lid 2, sub a, vermelde tijdvakken, worden de volgende dagen meegerekend:

a) alle dagen van fysieke aanwezigheid, waarbij de dagen van aankomst en vertrek zijn meegerekend, en

b) dagen die buiten de werkstaat zijn doorgebracht zoals zaterdag en zondagen, nationale feestdagen, vakantiedagen en zakenreizen die rechtstreeks in verband staan met de dienstbetrekking van de genierter in die staat, waarna de werkzaamheden zijn voortgezet op het grondgebied van die staat.

4. Onder het in lid 2, sub b, vermelde begrip ‚werkgever‘ wordt verstaan degene die recht heeft op het uitgevoerde werk en die de verantwoordelijkheid draagt en de risico’s loopt die verband houden met de uitvoering van het werk.

## Artikel 23

[Or. 6]

### Beginsel van gelijke behandeling

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. Deze bepaling mag niet aldus worden uitgelegd, dat zij een verdragsluitende staat verplicht aan inwoners van de andere verdragsluitende staat bij de belastingheffing de persoonlijke aftrekken,

tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de samenstelling van het gezin of gezinslasten te verlenen, die het aan zijn eigen inwoners verleent.”

- 11 Ook bepaalde artikelen van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), namelijk artikel 18, eerste alinea, VWEU, artikel 45, leden 1 en 2, VWEU, artikel 49 VWEU, artikel 52, lid 1, VWEU en artikel 56, eerste alinea, VWEU zijn van toepassing op deze zaak:

„Artikel 18

Binnen de werkingssfeer van de Verdragen en onverminderd de bijzondere bepalingen, daarin gesteld, is elke discriminatie op grond van nationaliteit verboden.

Artikel 45

1. Het verkeer van werknemers binnen de Unie is vrij.
2. Dit houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.

Artikel 49

In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het kapitaal, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 54, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld.

Artikel 52

1. De voorschriften van dit hoofdstuk en de maatregelen uit hoofde daarvan genomen doen niet af aan de toepasselijkheid van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen waarbij een bijzondere regeling is vastgesteld voor vreemdelingen welke bepalingen uit hoofde van de openbare orde, de openbare veiligheid en de volksgezondheid gerechtvaardigd zijn.

Artikel 56

In het kader van de volgende bepalingen zijn de beperkingen op het vrij verrichten van diensten binnen de Unie verboden ten aanzien van de onderdanen der lidstaten die in een andere lidstaat zijn gevestigd dan die, waarin degene is gevestigd te wiens behoeve de dienst wordt verricht.”

- 12 In het beroep in cassatie heeft verzoekster zich ook beroepen op verordening (EU) nr. 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie. Die verordening trad echter pas in werking op 16 juni 2011. Verweersters besluit valt dus onder de vorige wettelijke regeling, namelijk verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap, zoals gewijzigd. Volgens het administratieve hooggerechtshof is laatstgenoemde verordening evenwel niet relevant voor de uitkomst van de zaak.

[Or. 7]

### III. Prejudiciële vragen

- 13 In de onderhavige zaak maakte een Slowaaks uitzendbureau gebruik van de vrijheid van vestiging om een vestiging (organisatorische eenheid) in de Tsjechische Republiek te openen. Via deze vestiging verleende het een dienst aan verzoekster door werknemers te sturen om voor verzoekster werkzaamheden te verrichten (uitzendwerk). De uitzendkrachten waren Slowaken die gebruikmaakten van het vrije verkeer van werknemers en in de Tsjechische Republiek voor verzoekster werkten. Volgens de Tsjechische wettelijke regeling, namelijk artikel 6, lid 2, wet inkomstenbelasting dient verzoekster voorheffing te betalen over het inkomen van deze werknemers. De grondslag voor die belasting bedraagt minstens 60 % van het door het Slowaakse uitzendbureau in rekening gebrachte bedrag wanneer het in rekening gebrachte bedrag bemiddelingskosten omvat. Deze bepaling geldt uitsluitend voor internationale aanwervingen van uitzendkrachten (bijvoorbeeld via buitenlandse uitzendbureaus). Zij geldt niet voor Tsjechische uitzendbureaus.
- 14 Volgens vaste rechtspraak van het Hof blijven de lidstaten bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen van de Unie bevoegd om, door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde onder meer dubbele belasting af te schaffen (arresten van 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punten 24 en 30; 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57; 7 september 2006, N, C-470/04, Jurispr. blz. I-7409, punt 44, en 8 november 2007, Amurta, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 17). Daarnaast behoren de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten, maar deze zijn verplicht die bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen (zie met name arresten van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29; 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 40, en

12 december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 36, en arrest *Amurta*, reeds aangehaald, punt 16).

- 15 Volgens het Hof kan een nationale maatregel die de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden belemmert, de uitoefening daarvan verbiedt, een afschrikkend effect heeft op de uitoefening daarvan of de uitoefening daarvan minder aantrekkelijk maakt, worden aangemerkt als een beperking van die vrijheden (zie met betrekking tot de vrijheid van vestiging bijvoorbeeld arresten van 30 november 1995, *Gebhard*, C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, punt 37, en 6 december 2012, *DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle*, C-380/11, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 33, met betrekking tot het vrije verkeer van diensten arrest van 25 juli 1991, *Säger*, C-76/90, Jurispr. blz. I-4221, punt 12, en met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers arrest van 27 januari 2000, *Graf*, C-190/98, Jurispr. blz. I-493, punt 23).
- 16 In de onderhavige zaak rijst dus de vraag of de Tsjechische wettelijke regeling een beperking inhoudt van de hierboven genoemde fundamentele vrijheden en in strijd is met het discriminatieverbod op grond van nationaliteit. Derhalve heeft het administratieve hooggerechtshof het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over twee vragen. (omissis)

[Or. 8]

- 17 Volgens de verwijzende rechter kan de Tsjechische wettelijke regeling verzoekster ervan weerhouden om met het Slowaakse uitzendbureau te werken. Indien verzoekster gebruik wil maken van de diensten van dat uitzendbureau, moet zij de belastingdruk dragen en voorheffing betalen over het inkomen van de werknemers die het uitzendbureau naar haar heeft gestuurd. Door te werken met werknemers van een Tsjechisch uitzendbureau, zou zij ontsnappen aan die fiscale maatregel. Het Tsjechische uitzendbureau zou dan zelf voorheffing betalen over het inkomen van zijn werknemers. Voor een Slowaaks uitzendbureau is het dan ook moeilijker en minder aantrekkelijk om zich in de Tsjechische Republiek te vestigen en aldaar diensten aan te bieden. Voor Slowaakse werknemers zou het moeilijker kunnen zijn om toegang tot de Tsjechische arbeidsmarkt te krijgen via hun nationale uitzendbureaus. Om die reden is de verwijzende rechter van oordeel dat de Tsjechische wettelijke regeling een beperking van de vrijheid van vestiging of, al naar het geval, van de vrijheid om diensten aan te bieden oplevert, en in tweede instantie ook het vrije verkeer van werknemers beperkt. De verwijzende rechter komt tot dezelfde conclusie wat betreft de tweede vraag in verband met de reikwijdte van de belastingheffing, aangezien er voor Tsjechische uitzendbureaus geen overeenkomstige bepalingen over de forfaitaire vaststelling van de grondslag zijn.
- 18 Indien het Hof de eerste of de tweede vraag bevestigend beantwoordt, moet worden nagegaan of de beperking van fundamentele vrijheden dan valt onder een

van de uitzonderingen van artikel 45, lid 3, of artikel 52, lid 1, of onder de door het Hof ontwikkelde redenen van algemeen belang. In dit verband moet met name worden stilgestaan bij de doeltreffendheid van fiscale controles (cf. arresten van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer, C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 31, en 10 maart 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 24). Nationale maatregelen die de uitoefening van in het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, moeten aan vier voorwaarden voldoen: zij moeten zonder discriminatie worden toegepast, zij moeten hun rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang, zij moeten geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen, en zij mogen niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (zie arrest Gebhard, reeds aangehaald, punt 37). Het administratieve hooggerechtshof wenst dus ook te vernemen of in een geval als dit de genoemde fundamentele vrijheden kunnen worden beperkt om redenen van openbare orde, openbare veiligheid of volksgezondheid, of om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen.

- 19 De verwijzende rechter stelt zich op het standpunt dat geen sprake is van de uitzonderingen betreffende openbare orde, openbare veiligheid of volksgezondheid. Niettemin wijzen de administratieve instanties in casu op de noodzaak om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen. Volgens de verwijzende rechter kan dit betoog worden onderschreven wanneer het gaat om een eenmalige grensoverschrijdende dienstverlening (zie arrest van 18 oktober 2012, X, C-498/10, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, of arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, reeds aangehaald). In dergelijke gevallen kan het voor de Tsjechische belastingdienst moeilijk zijn om een buitenlandse dienstverlener te belasten, zodat de belasting wordt geheven van de binnenlandse dienstontvanger. Indien echter, zoals in deze zaak het geval is, de dienstverlener een vestiging (organisatorische eenheid) in de Tsjechische Republiek heeft, kan de belastingdienst via die vestiging de belasting rechtstreeks van de dienstverlener heffen. Volgens de verwijzende rechter is de omstandigheid dat de verplichting tot betaling van belasting wordt overgedragen van het Slowaakse uitzendbureau naar de Tsjechische werkgever, dan ook niet gerechtvaardigd uit hoofde van een efficiënte belastinginning (doeltreffendheid van fiscale controles). Bovendien heeft de vestiging van het Slowaakse uitzendbureau, volgens verzoekster, zelf voorheffing betaald over het loon van de betrokken werknemers.
- 20 De verwijzende rechter komt tot de tegenovergestelde conclusie wat betreft de forfaitaire vaststelling van de grondslag op minimaal 60 % van het in rekening gebrachte bedrag. Blijkens de wettelijke regeling geldt deze grondslag slechts voor het geval waarin de hoogte van de bemiddelingskosten niet duidelijk uit het in rekening gebrachte bedrag blijkt. Niets belet het uitzendbureau om de diverse kostenposten op de factuur uit te splitsen (dus om de lonen en de bemiddelingskosten afzonderlijk te vermelden). Weliswaar moet het uitzendbureau dan zijn winstmarge kenbaar maken, maar het is niet zozeer de winstmarge in absolute zin die doorslaggevend is voor de Tsjechische werkgever,

als wel het totale bedrag dat het aan het uitzendbureau dient te betalen (de som van de lonen en de bemiddelingskosten). Het gebruikmaken van een juridische fictie [Or. 9] kan dus worden gerechtvaardigd door het belang van de doeltreffendheid van fiscale controles. Met deze bepaling wordt beoogd buitenlandse uitzendbureaus ertoe te verplichten om het werkelijk uitbetaalde loon in rekening te brengen en dat loon te belasten, en te voorkomen dat onder het mom van bemiddelingskosten lonen worden uitbetaald waarover geen belasting is ingehouden.

- 21 Het administratieve hooggerechtshof is een rechterlijke instantie van een lidstaat waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Aangezien de hierboven genoemde vragen over de uitlegging van Unierecht aan deze rechterlijke instantie zijn voorgelegd, is het administratieve hooggerechtshof krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie gehouden zich tot het Hof van Justitie van de Europese Unie te wenden met die vragen.

(omissis)