

## ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

19 juin 2014 (\*)

«Libre prestation des services – Agence de travail intérimaire – Détachement de travailleurs par une agence établie dans un autre État membre – Restriction – Entreprise utilisatrice de main-d'œuvre – Retenue à la source de l'impôt sur le revenu de ces travailleurs – Obligation – Versement au budget national – Obligation – Cas des travailleurs détachés par une agence nationale – Absence de telles obligations»

Dans les affaires jointes C-53/13 et C-80/13,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par le Krajský soud v Ostravě (République tchèque) et le Nejvyšší správní soud (République tchèque), par décisions, respectivement, des 16 et 17 janvier 2013, parvenues à la Cour les 30 janvier et 15 février 2013, dans les procédures

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

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

contre

**Odvolací finanční ředitelství,**

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano (rapporteur), président de chambre, MM. A. Borg Barthet, E. Levits, M<sup>me</sup> M. Berger et M. F. Biltgen, juges,

avocat général: M. M. Wathelet,

greffier: M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 11 décembre 2013,

considérant les observations présentées:

- pour ACO Industries Tábor s.r.o., par M<sup>e</sup> D. Hejzlar, avocat,
- pour l'Odvolací finanční ředitelství, par M<sup>e</sup> E. Nedorostková, avokátka,
- pour la République tchèque, par MM. M. Smolek, T. Müller et J. Vláčil, en qualité d'agents,
- pour le Royaume de Danemark, par M<sup>mes</sup> M. Søndahl et V. Pasternak Jørgensen, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. W. Roels ainsi que par M<sup>mes</sup> M. Šimerdová et Z. Malůšková, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 février 2014,

rend le présent

## Arrêt

- 1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation des articles 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE et 56 TFUE.
- 2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant Strojírny Prostějov, a.s. (ci-après «Strojírny Prostějov») et ACO Industries Tábor s. r .o. (ci-après «ACO Industries Tábor») à l'Odvovací finanční ředitelství (direction des finances compétente en matière de recours), au sujet du traitement fiscal auquel ces deux entreprises ont été assujetties.

### Le cadre juridique

#### *Le droit tchèque*

- 3 L'article 2 de la loi n° 586/1992 relative à l'impôt sur le revenu, telle que modifiée dispose:
  - «1. Les personnes assujetties à l'impôt sur le revenu des personnes physiques sont des personnes physiques (ci-après les 'assujettis').
  2. Les assujettis qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire de la République tchèque sont imposés au titre des revenus de sources tchèque et étrangère.
  3. Les assujettis qui ne sont pas visés au paragraphe 2 ou ceux pour lesquels les accords internationaux le prévoient sont imposés uniquement au titre des revenus de source tchèque (article 22). [...]
  4. Les assujettis ayant leur résidence habituelle sur le territoire de la République tchèque sont ceux qui y résident au moins 183 jours par année civile, et ce de façon continue ou périodique; le délai de 183 jours comprend chaque jour de séjour entamé. Par domicile sur le territoire de la République tchèque, on entend, aux fins de la présente loi, le lieu où l'assujetti a une résidence stable dans des circonstances dont il est possible de déduire son intention d'occuper cette résidence de manière permanente.»
- 4 L'article 6, paragraphe 2, de cette loi prévoit:

«L'assujetti qui tire ses revenus d'une activité salariée et des avantages liés à sa fonction est désigné ci-après comme 'employé', le payeur du revenu comme 'employeur'. Par employeur, on entend également tout assujetti visé à l'article 2, paragraphe 2, ou à l'article 17, paragraphe 3, pour lequel les employés effectuent un travail selon ses directives, même si les revenus pour ce travail sont, sur le fondement d'une relation contractuelle, versés par l'intermédiaire d'une personne établie ou résidant à l'étranger. Au regard des autres dispositions de la loi, le revenu ainsi versé est réputé payé par un assujetti visé à l'article 2, paragraphe 2, ou à l'article 17, paragraphe 3. Dans le cas où la somme versée par l'employeur à une personne établie ou résidant à l'étranger comporte également la rémunération pour le service d'intermédiaire, le revenu d'un employé est réputé représenter au moins 60 % de la somme totale.»
- 5 L'article 22, paragraphe 1, sous b), de ladite loi est rédigé dans les termes suivants:

«Par revenus de source tchèque, on entend, dans le cas des assujettis visés à l'article 2,

paragraphe 3, et à l'article 17, paragraphe 4, les revenus tirés d'une activité salariée (emploi salarié) [...] qui est exercée sur le territoire de la République tchèque [...]

6 L'article 38c de la même loi énonce:

«On entend également par redevable conformément aux articles 38d, 38e et 38h tout assujetti visé à l'article 2, paragraphe 3, et à l'article 17, paragraphe 4, qui dispose d'un établissement fixe sur le territoire de la République tchèque (article 22, paragraphe 2), ou qui y emploie ses employés plus de 183 jours, à l'exception des cas de fourniture de services au sens des dispositions de l'article 22, paragraphe 1, sous c) [...]. Dans le cas énoncé à l'article 6, paragraphe 2, deuxième et troisième phrases, l'assujetti visé à l'article 2, paragraphe 3, et à l'article 17, paragraphe 4, n'a pas la qualité de redevable.»

7 Aux termes de l'article 38h, paragraphe 1, de cette loi:

«Le redevable calcule l'acompte sur la base des revenus de personnes physiques tirés d'une activité salariée et des avantages liés à une fonction (ci-après un 'acompte') en se fondant sur la base retenue pour le calcul de l'acompte. [...]

#### *La convention préventive d'une double imposition*

8 L'article 14, paragraphe 1, de la convention destinée à éviter la double imposition et l'évasion fiscale dans le domaine de l'impôt sur le revenu et sur la fortune, conclue entre la République tchèque et la République slovaque (communication du ministère des Affaires étrangères n° 100/2003, publiée au Recueil des conventions internationales), prévoit:

«Les traitements, salaires et autres rémunérations similaires, qui sont perçus par le résident d'un État contractant au titre de son activité professionnelle sont imposés, sous réserve des articles 15, 17 et 18, uniquement dans cet État, à moins que cette activité professionnelle ne soit exercée dans l'autre État contractant. Si elle est exercée dans l'autre État contractant, les rémunérations perçues au titre de cette activité peuvent être imposées dans cet autre État.»

9 L'article 23, paragraphes 1 et 3, de cette convention prévoit:

«1. Les ressortissants nationaux d'un État contractant ne seront soumis dans l'autre État contractant à aucun impôt ni à aucune autre obligation y afférente, qui seraient autres ou plus lourds que l'imposition et les obligations y afférentes auxquelles sont ou peuvent être soumis les ressortissants nationaux de cet autre État, qui se trouvent, notamment eu égard à la résidence, dans une situation identique. Ces dispositions s'appliquent, nonobstant les dispositions de l'article 1<sup>er</sup>, également aux personnes qui ne résident pas dans l'un ou dans les deux États contractants.

[...]

3. L'imposition de l'établissement stable dont dispose l'entreprise d'un État contractant dans l'autre État contractant ne sera pas, dans cet autre État, moins favorable que celle des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité. [...]

#### **Les litiges au principal et les questions préjudicielles**

10 Les affaires au principal concernent deux entreprises tchèques, Strojírny Prostějov et ACO Industries Tábor, qui ont eu recours aux services d'une agence de travail intérimaire ayant son siège en République slovaque, mais opérant en République tchèque par l'intermédiaire d'une succursale inscrite au registre de commerce de la République tchèque. Ces deux entreprises, en qualité

d'utilisatrices, se sont prévaluées, pour une durée déterminée, de la main-d'œuvre de travailleurs employés par ladite agence.

*L'affaire C-53/13*

- 11 Le Finanční úřad v Prostějově (direction des finances de Prostějov) a, par décision du 7 mars 2011, exigé de Strojírny Prostějov qu'elle verse au budget de l'État la retenue de l'impôt sur le revenu dû par les travailleurs dont elle avait utilisé la main-d'œuvre. Selon lui, étant donné que, au regard du droit tchèque, la succursale d'une personne morale étrangère n'a pas la capacité d'être titulaire de droits et d'obligations, l'entreprise prestataire devait être considérée comme étant une agence étrangère. Par conséquent, le bénéficiaire tchèque de la main-d'œuvre serait obligé de retenir l'impôt sur le revenu des travailleurs et de le reverser au budget de l'État.
- 12 Le recours contre cette décision, introduit par Strojírny Prostějov auprès du Finanční ředitelství v Ostravě (direction des finances d'Ostrava), a été rejeté par celui-ci par décision du 18 août 2011. Cette dernière décision fait actuellement l'objet d'un contrôle devant le Krajský soud v Ostravě (cour régionale d'Ostrava).
- 13 Celui-ci considère que la réglementation tchèque introduit une discrimination entre la situation d'une entreprise tchèque qui se prévaut des services d'une agence de travail intérimaire nationale et celle d'une entreprise tchèque qui a recours à une agence établie dans un autre État membre. En effet, ce n'est que dans le second cas que l'entreprise tchèque est tenue d'opérer la retenue à la source de l'impôt sur le revenu dû par les travailleurs dont elle utilise la main-d'œuvre au titre du contrat conclu avec l'agence de travail intérimaire, alors que, dans le premier cas, il appartient à l'agence de travail intérimaire, dont ces travailleurs sont les employés, d'opérer ladite retenue. Or, cela constituerait une restriction aux libertés de prestation des services et de circulation des travailleurs, étant donné qu'une telle obligation entraînerait des charges, notamment d'ordre administratif, ne pesant que sur les entreprises qui choisissent une agence non établie en République tchèque.
- 14 Dans ces conditions, le Krajský soud v Ostravě a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les dispositions des articles 56 [TFUE] et 57 [TFUE] s'opposent-elles à l'application d'une réglementation nationale qui, dans le cas où une entreprise (le prestataire) mettant des travailleurs à disposition d'une autre entreprise est établie sur le territoire d'un autre État membre, impose à l'entreprise utilisatrice l'obligation de retenir l'impôt sur le revenu prélevé sur les rémunérations versées à ces travailleurs et de le reverser au budget de l'État, alors que, dans le cas où le prestataire est établi sur le territoire de la République tchèque, cette obligation pèse sur le prestataire?»

*L'affaire C-80/13*

- 15 Le Finanční úřad v Táboře (administration fiscale de Tábor) a procédé à un contrôle fiscal d'ACO Industries Tábor et a constaté que, au cours des années 2007 et 2008, aucun acompte sur l'impôt sur le revenu des travailleurs mis à disposition par N-Partner, une agence de travail intérimaire établie en République slovaque, n'avait été prélevé. Pour cette raison, il a ordonné à ACO Tábor de verser cet acompte. La base imposable retenue pour le calcul du montant dudit acompte correspondait à 60 % des sommes facturées à ACO Industries Tábor par la succursale tchèque de N-Partner.
- 16 ACO Industries Tábor a introduit devant le Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (direction des finances de České Budějovice) un recours contre la décision du Finanční úřad v Táboře, lequel a été rejeté par décision du 13 mai 2011. ACO Industries Tábor a interjeté appel de cette dernière

décision devant le Krajský soud v Českých Budějovicích (cour d'appel de České Budějovice). Celui-ci a rejeté cet appel par décision du 31 janvier 2012, laquelle a fait l'objet d'un pourvoi en cassation devant le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême).

- 17 Le Nejvyšší správní soud considère que la réglementation tchèque, d'une part, peut dissuader une entreprise, telle qu'ACO Industries Tábor, de se prévaloir des services offerts par une agence de travail intérimaire établie dans un État membre autre que la République tchèque, étant donné que, dans ce cas, cette réglementation non seulement impose l'obligation de retenue à la source, mais prévoit également, quant à l'étendue de l'imposition, une assiette de l'impôt forfaitaire qui ne tient pas compte du salaire effectif perçu par les travailleurs. D'autre part, ladite réglementation aurait comme conséquence qu'il serait moins attrayant pour une agence de travail intérimaire établie en dehors de la République tchèque de proposer des services dans cet État membre par rapport à une agence établie dans celui-ci. De même, l'accès au marché du travail en République tchèque par l'intermédiaire d'agences de travail intérimaire non nationales serait rendu plus difficile. Pour ces raisons, cette juridiction se demande si la réglementation en question ne constitue pas une restriction à la liberté d'établissement ou à la libre prestation des services et, à titre accessoire, également à la libre circulation des travailleurs.
- 18 En outre, tout en excluant que cette restriction puisse se justifier par des raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique, ladite juridiction se demande si des considérations tenant à l'efficacité du contrôle fiscal pourraient justifier cette restriction, étant donné que, en l'occurrence, le prestataire de services, à savoir l'agence de travail intérimaire slovaque, dispose d'une succursale, établie en République tchèque, à laquelle pourrait s'adresser l'administration fiscale afin de réclamer l'impôt. Cette succursale, en effet, pourrait se charger d'opérer la retenue, comme, par ailleurs, cela a été fait dans l'affaire au principal par la succursale tchèque de N-Partner.
- 19 S'agissant de la détermination de l'assiette de l'impôt par l'application d'un taux forfaitaire de 60 % du montant facturé par l'agence de travail intérimaire slovaque à l'entreprise utilisatrice, la juridiction de renvoi considère, en revanche, que cette fiction juridique peut être justifiée par un intérêt lié à l'efficacité du contrôle fiscal. En effet, cette règle aurait pour but de décourager les agences de travail intérimaire étrangères de facturer le montant dû par les entreprises utilisatrices sans distinguer entre la partie de ce montant due au titre du salaire des travailleurs – pour laquelle une retenue devrait être opérée – et celle due au titre de la rémunération de cette agence pour le service fourni. Ainsi, cette réglementation ne s'appliquerait qu'à la situation dans laquelle la facture émise par l'agence de travail intérimaire non résidente n'indiquerait pas le montant de la rémunération du service d'intermédiaire.
- 20 Dans ces conditions, le Nejvyšší správní soud a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) Les articles 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] et 56 [TFUE] s'opposent-ils à une réglementation qui prévoit que l'employeur établi dans un premier État membre est tenu de prélever un acompte sur l'impôt sur le revenu des employés (ressortissants d'un second État membre) qui sont mis à sa disposition de manière temporaire par une agence de travail intérimaire établie dans le second État membre, par l'intermédiaire d'une succursale créée dans le premier État membre?
- 2) Les articles 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] et 56 [TFUE] s'opposent-ils à une réglementation qui prévoit que l'assiette de l'impôt sur les revenus des employés est calculée par application d'un taux forfaitaire d'au moins 60 % du montant facturé par l'agence de travail intérimaire dans les cas où ce montant comprend également la rémunération pour le service d'intermédiaire?

- 3) En cas de réponse affirmative à la première ou à la deuxième question, est-il possible, dans une situation telle que celle de l'espèce, de restreindre les libertés fondamentales précitées en invoquant des raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique, ou encore, le cas échéant, l'efficacité du contrôle fiscal?»
- 21 Par ordonnance du président de la Cour du 20 mars 2013, les affaires C-53/13 et C-80/13 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

### Sur les questions préjudicielles

*Sur la question préjudicielle dans l'affaire C-53/13 et sur les première et troisième questions préjudicielles dans l'affaire C-80/13*

- 22 Par la question dans l'affaire C-53/13 et par les première et troisième questions dans l'affaire C-80/13, qu'il convient d'examiner ensemble, les juridictions de renvoi demandent, en substance, si les articles 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE ou 57 TFUE s'opposent à une réglementation, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle les sociétés établies dans un premier État membre recourant à des travailleurs employés et détachés par des agences de travail intérimaire établies dans un second État membre, mais opérant dans ce premier État par l'intermédiaire d'une succursale, sont obligées de retenir à la source et de verser au premier État un acompte sur l'impôt sur le revenu dû par lesdits travailleurs, alors que la même obligation n'est pas prévue pour les sociétés établies dans le premier État qui utilisent les services d'agences de travail intérimaire établies dans ce même État.

#### Observations liminaires

- 23 Afin de répondre à ces questions, il convient de rappeler, d'emblée, que, si, en l'état actuel du droit de l'Union, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de l'Union, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit de l'Union (voir arrêt FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, point 30 et jurisprudence citée).
- 24 En outre, concernant la question de savoir si une législation nationale relève de l'une ou de l'autre des libertés de circulation prévues par les traités, il résulte d'une jurisprudence bien établie qu'il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (voir, notamment, arrêts Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, point 90, ainsi que Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, points 31 à 33).
- 25 En l'occurrence, la réglementation tchèque impose aux entreprises tchèques souhaitant se prévaloir des services d'intermédiation d'une agence de travail intérimaire non établie en République tchèque une obligation de retenue à la source de l'impôt sur le revenu dû par les travailleurs détachés à leur profit par cette agence, alors que la même obligation n'est pas prévue pour les entreprises tchèques souhaitant se prévaloir des services d'intermédiation d'une agence de travail intérimaire établie en République tchèque.
- 26 Or, selon une jurisprudence constante, l'article 56 TFUE confère des droits non seulement au prestataire de services lui-même, mais également au destinataire desdits services (voir, notamment, arrêts Luisi et Carbone, 286/82 et 26/83, EU:C:1984:35, point 10; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, point 32, ainsi que X, C-498/10, EU:C:2012:635, point 23).
- 27 Par conséquent, la législation en question au principal relève de la libre prestation des services.

- 28 Certes, ainsi que le soutient la Commission européenne, une telle réglementation est susceptible d'affecter également la liberté d'établissement des agences de travail intérimaire souhaitant fournir leurs services en République tchèque tout en maintenant leur siège dans un autre État membre, d'autant plus que, en l'occurrence, les agences en question exerçaient leurs activités en République tchèque par l'intermédiaire d'une succursale.
- 29 Il en va de même en ce qui concerne la liberté de circulation des travailleurs, étant donné que ladite réglementation concerne des modalités de perception de l'impôt sur le revenu qui s'imposent aux entreprises tchèques auprès desquelles ces travailleurs ont été détachés dans le cadre d'une relation contractuelle avec les agences dont ils sont les employés, ce qui est susceptible d'affecter indirectement la possibilité pour ceux-ci d'exercer leur liberté de circulation.
- 30 Cependant, en dépit des effets restrictifs éventuels de ladite réglementation sur les libertés d'établissement et de la circulation des travailleurs, de tels effets seraient la conséquence inéluctable d'une éventuelle entrave à la libre prestation des services qui ne justifient pas, en tout état de cause, un examen autonome de ladite législation en considération des articles 45 TFUE et 49 TFUE (voir, en ce sens, arrêts Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, point 27, ainsi que Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, point 33).
- 31 Finalement, dans ces circonstances, il n'y a pas non plus lieu de procéder à une interprétation de l'article 18 TFUE.
- 32 En effet, cette disposition n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit de l'Union pour lesquelles le traité FUE ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination. Or, le principe de non-discrimination a été mis en œuvre, dans le domaine de la libre prestation des services, par les articles 56 TFUE à 62 TFUE (voir, par analogie, arrêts Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, point 37, ainsi que Schulz-Delzers et Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, point 29).
- 33 Il convient dès lors d'examiner la législation tchèque en cause au principal à la lumière de l'article 56 TFUE.

#### Sur la restriction à la libre prestation des services

- 34 Afin de vérifier si la réglementation en cause au principal respecte la libre prestation des services, il convient de rappeler que, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'article 56 TFUE exige la suppression de toute restriction à cette liberté fondamentale imposée au motif que le prestataire est établi dans un État membre différent de celui dans lequel la prestation est fournie (voir arrêts Commission/Allemagne, 205/84, EU:C:1986:463, point 25; Commission/Italie, EU:C:1991:78, point 15; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, point 31, et X, EU:C:2012:635, point 21).
- 35 Constituent des restrictions à la libre prestation des services les mesures nationales qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (arrêt X, EU:C:2012:635, point 22 et jurisprudence citée).
- 36 En outre, ainsi qu'il a été rappelé au point 26 du présent arrêt, l'article 56 TFUE confère des droits non seulement au prestataire de services lui-même, mais également au destinataire desdits services.
- 37 Or, force est de constater que, en l'occurrence, l'obligation de procéder à la retenue d'un acompte sur l'impôt sur le revenu des travailleurs mis à disposition par les agences de travail intérimaire non établies en République tchèque et au versement de cet acompte à l'État tchèque s'impose inévitablement aux destinataires des services fournis par ces agences et implique une charge

administrative supplémentaire qui n'est pas exigée pour les destinataires des mêmes services fournis par un prestataire résident. Par conséquent, une telle obligation est susceptible de rendre les services transfrontaliers moins attrayants pour ces destinataires que les services fournis par des prestataires de services résidents et de dissuader par conséquent lesdits destinataires de faire appel à des prestataires de services résidents d'autres États membres (voir, en ce sens, arrêts FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, point 33; Commission/Belgique, C-433/04, EU:C:2006:702, points 30 à 32, et X, EU:C:2012:635, point 28).

- 38 Le gouvernement danois, s'appuyant sur l'arrêt Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, points 49 à 51), fait valoir que la situation des agences établies en République tchèque est objectivement différente de celle des agences établies en dehors de cet État membre et que, par conséquent, la restriction à la libre prestation des services en cause n'est pas discriminatoire.
- 39 À cet égard, il suffit, cependant, de relever que le prestataire et le destinataire des services sont deux sujets de droit distincts, dotés d'un intérêt propre et pouvant chacun réclamer le bénéfice de la libre prestation des services, dès lors que leurs droits sont lésés (arrêt X, EU:C:2012:635, point 27).
- 40 En l'occurrence, la différence de traitement établie par la réglementation en cause au principal affecte le droit des destinataires des services de choisir librement des services transfrontaliers. En plus, dans la mesure où ces destinataires résident en République tchèque, ceux qui décident de se prévaloir des services des agences résidentes se trouvent dans une situation comparable à ceux qui préfèrent les services d'une agence non résidente.
- 41 Il s'ensuit qu'une législation telle que celle en cause au principal constitue une restriction à la libre prestation des services, prohibée, en principe, par l'article 56 TFUE.
- 42 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par l'argument du gouvernement tchèque selon lequel les effets de la législation en question sont négligeables, étant donné que, selon une jurisprudence constante, même une restriction de faible portée ou d'importance mineure à une liberté fondamentale est prohibée par le traité (arrêts Commission/France, C-34/98, EU:C:2000:84, point 49, et X, EU:C:2012:635, point 30).

#### Sur la justification d'une restriction à la libre prestation des services

- 43 S'agissant de la possibilité de justifier une telle restriction, aucun des intéressés ayant déposé des observations devant la Cour ni les juridictions de renvoi ne considèrent que cette restriction peut être justifiée pour des raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique.
- 44 Il résulte cependant d'une jurisprudence constante de la Cour qu'une réglementation nationale qui relève d'un domaine n'ayant pas fait l'objet d'une harmonisation à l'échelle de l'Union et qui s'applique indistinctement à toute personne ou entreprise exerçant une activité sur le territoire de l'État membre concerné peut, en dépit de son effet restrictif sur la libre prestation des services, être justifiée pour autant qu'elle réponde à une raison impérieuse d'intérêt général qui n'est pas déjà sauvegardée par les règles auxquelles le prestataire est soumis dans l'État membre où il est établi, qu'elle est propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (voir, notamment, arrêts Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, point 15, et Commission/Belgique, EU:C:2006:702, point 33).
- 45 Or, tant le Nejvyšší správní soud, dans sa demande, que le gouvernement tchèque, lors de l'audience, ont en substance considéré que la législation tchèque en cause au principal est justifiée au regard de la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt sur le revenu. À cet égard, ce gouvernement a notamment fait valoir que la retenue à la source constitue une manière

très efficace de recouvrer l'impôt puisqu'elle permet à l'administration fiscale de prendre connaissance sans retard des informations pertinentes concernant le redevable.

- 46 Il convient de relever, à cet égard, que la Cour a déjà admis que la nécessité de garantir le recouvrement de l'impôt sur le revenu peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à la libre circulation des services (arrêts FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, point 35, et X, EU:C:2012:635, point 39).
- 47 En particulier, la Cour a même précisé que la procédure de retenue à la source constitue un moyen légitime et approprié pour assurer le traitement fiscal des revenus d'une personne établie en dehors de l'État d'imposition et pour éviter que les revenus concernés échappent à l'impôt dans l'État de résidence ainsi que dans l'État où les services sont fournis (arrêts FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, point 36, et X, EU:C:2012:635, point 39).
- 48 Toutefois, cette solution se fondait, tant dans l'arrêt FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) que dans l'arrêt X (EU:C:2012:635), sur la circonstance que les prestataires de services en cause dans les affaires ayant donné lieu à ces arrêts fournissaient des services occasionnels dans un État membre autre que celui dans lequel ils étaient établis et n'y restaient que peu de temps (voir, en particulier, arrêt X, EU:C:2012:635, point 42).
- 49 Comme M. l'avocat général l'a relevé au point 70 de ses conclusions, force est de constater que, en l'occurrence, il ne saurait être soutenu que les agences de travail intérimaire en cause au principal fournissent leurs services en République tchèque seulement à titre occasionnel, étant donné qu'elles ont agi par l'intermédiaire d'une succursale inscrite au registre de commerce de la République tchèque.
- 50 Dans ces circonstances, même si, comme le précise le gouvernement tchèque, une succursale, selon le droit tchèque, n'a pas de personnalité juridique et ne peut donc pas être obligée de verser des impôts selon le droit tchèque, il n'en demeure pas moins qu'une telle succursale assure une présence physique du prestataire de services sur le territoire de l'État membre d'accueil et accomplit certaines démarches administratives pour le compte de l'agence de travail intérimaire concernée telles que la signature de contrats.
- 51 À cet égard, non seulement il ne saurait être exclu que les autorités fiscales tchèques recouvrent l'impôt dû auprès de cette succursale et que dès lors celle-ci opère la retenue en cause, mais il résulte également des éléments du dossier dans l'affaire C-80/13 que, en l'occurrence, les acomptes prélevés sur les salaires des employés concernés ont effectivement été versés par la succursale de l'agence de travail intérimaire slovaque.
- 52 De surcroît, l'imposition aux destinataires des services résidents, plutôt qu'à la succursale tchèque des agences résidentes d'autres États membres, de la charge administrative liée à la retenue de l'impôt sur le revenu dû par les travailleurs détachés n'apparaît pas être plus simple ou plus efficace ni du point de vue des prestataires de services ni du point de vue de l'administration tchèque. En effet, étant donné que la succursale de l'agence de travail intérimaire dont les travailleurs sont les employés dispose plus facilement des informations nécessaires concernant les revenus de ces travailleurs, la charge administrative liée à l'opération de la retenue serait moins lourde pour cette succursale que pour le destinataire des services.
- 53 Il s'ensuit que, dans ces circonstances, la législation nationale en cause au principal n'est pas propre à garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt sur le revenu.
- 54 L'Odvolací finanční ředitelství ajoute que cette législation peut néanmoins être justifiée par la nécessité de prévenir la fraude et l'évasion fiscale. En outre, selon le gouvernement tchèque, les

mécanismes de coopération administrative en matière fiscale ne sont pas suffisamment efficaces pour prévenir d'éventuelles évasions fiscales. En effet, la pratique des autorités fiscales démontrerait l'existence de nombreuses fraudes et évasions fiscales à l'occasion de la location internationale de main-d'œuvre.

- 55 Certes, la Cour a jugé, à plusieurs reprises, que la lutte contre l'évasion fiscale et l'efficacité des contrôles fiscaux peuvent être invoquées pour justifier des restrictions à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité (voir arrêts *Baxter e.a.*, C-254/97, EU:C:1999:368, point 18, ainsi que *Commission/Belgique*, EU:C:2006:702, point 35).
- 56 La Cour a toutefois également précisé qu'une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale fondée sur la circonstance qu'un prestataire de services est établi dans un autre État membre ne saurait suffire à justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs du traité (voir, en ce sens, arrêts *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, point 61; *Commission/Belgique*, EU:C:2006:702, point 35, et *Commission/Espagne*, C-153/08, EU:C:2009:618, point 39).
- 57 Or, d'une part, les allégations de la République tchèque concernant l'existence de nombreuses fraudes et évasions fiscales à l'occasion de la location internationale de main-d'œuvre sont restées très vagues, notamment en ce qui concerne la situation spécifique des agences de travail intérimaire établies dans d'autres États membres disposant d'une succursale enregistrée en République tchèque.
- 58 D'autre part, la circonstance que la succursale concernée dans l'affaire C-80/13 se soit chargée des opérations administratives permettant d'opérer et de verser la retenue en cause au principal permet de douter du bien-fondé d'une telle présomption générale.
- 59 Dans ces conditions, l'application de la retenue en cause au principal ne peut pas être justifiée comme étant nécessaire à la prévention des fraudes et des évasions fiscales.
- 60 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la question posée dans l'affaire C-53/13 et aux première et troisième questions posées dans l'affaire C-80/13, que l'article 56 TFUE s'oppose à une réglementation, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle les sociétés établies dans un premier État membre recourant à des travailleurs employés et détachés par des agences de travail intérimaire établies dans un second État membre, mais opérant dans le premier État par l'intermédiaire d'une succursale, sont obligées de retenir à la source et de verser au premier État un acompte sur l'impôt sur le revenu dû par lesdits travailleurs, alors que la même obligation n'est pas prévue pour les sociétés établies dans le premier État qui utilisent les services d'agences de travail intérimaire établies dans ce même État.

*Sur la deuxième question dans l'affaire C-80/13*

- 61 Par sa deuxième question dans l'affaire C-80/13, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56 TFUE s'oppose à une réglementation, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle, lorsque le montant facturé par l'agence de travail intérimaire résidente d'un autre État membre comprend tant le salaire des travailleurs détachés que la rémunération du service d'intermédiaire, l'assiette pour le calcul dudit acompte est fixée à au moins 60 % de ce montant, sans qu'il y ait la possibilité pour le redevable de démontrer que le salaire effectivement perçu par les travailleurs est inférieur à 60 % dudit montant.
- 62 Force est de constater que, dans la mesure où les modalités de calcul de la retenue en question sont étroitement liées à l'obligation d'opérer cette retenue et, ainsi qu'il résulte de la décision de renvoi dans l'affaire C-80/13, ne trouvent à s'appliquer que lorsque le destinataire des services en question

est appelé à opérer ladite retenue, compte tenu de la réponse apportée à la question dans l'affaire C-53/13 et aux première et troisième questions dans l'affaire C-80/13, il n'y a pas lieu de répondre à cette question.

### Sur les dépens

- 63 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant les juridictions de renvoi, il appartient à celles-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

**L'article 56 TFUE s'oppose à une réglementation, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle les sociétés établies dans un premier État membre recourant à des travailleurs employés et détachés par des agences de travail intérimaire établies dans un second État membre, mais opérant dans le premier État par l'intermédiaire d'une succursale, sont obligées de retenir à la source et de verser au premier État un acompte sur l'impôt sur le revenu dû par lesdits travailleurs, alors que la même obligation n'est pas prévue pour les sociétés établies dans le premier État qui utilisent les services d'agences de travail intérimaire établies dans ce même État.**

Signatures

---

\* Langue de procédure: le tchèque.