

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

18. října 2012(*)

„Volný pohyb služeb – Omezení – Daňové právní předpisy – Srážková daň z odměn, kterou musí uplatnit příjemce služeb usazený v tuzemsku u odměny dlužné poskytovateli služeb usazenému v jiném členském státě – Neexistence takové povinnosti, jedná-li se o poskytovatele služeb usazeného v téže členském státě“

Ve věci C-498/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 24. září 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 14. října 2010, v řízení

X NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, vykonávající funkci předsedy prvního senátu, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj) a J.-J. Kasel a M. Safjan, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. listopadu 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X NV F. A. Engelenem a S. C. W. Doumou, belastingadviseurs,
- za nizozemskou vládu B. Koopman a C. Wissels, jako zmocněnkyní,
- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a M. Jacobs, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a N. Rouam, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s S. Fiorentinem, avvocato dello Stato,
- za švédskou vládu A. Falk a S. Johannesson, jako zmocněnkyní,
- za vládu Spojeného království L. Seeboruthem, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocnenci,
po vypořádaní stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 21. prosince 2011,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 56 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi X NV (dále jen „X“), poloprofesionálním fotbalovým klubem („betaaldvoetbalorganisatie“) usazeným v Nizozemsku na straně jedné a Staatssecretaris van Financiën na straně druhé ve věci srážkové daně vybrané z odměny, která byla zaplácena poskytovateli služeb usazenému v jiném členském státě.

Právní rámec

Nizozemské právo

3 Podle článku 1 zákona o dani z odměn z roku 1964 (Wet op de loonbelasting 1964, dále jen „Wet LB 1964“):

„Příjmy z daní, tzv. ‚dani z odměn‘, podléhají zdanění nebo jejich zdanění pověřený provést srážku daní, umělci, profesionální sportovci, zahraniční společnosti a další fyzické osoby, které jsou označeny tímto zákonem nebo podle jeho ustanovení.“

4 Do 1. ledna 2007 čl. 5b odst. 1 a 3 Wet LB 1964 stanovil následující:

„1. Ve smyslu tohoto zákona a ustanovení na něm založených se zahraniční společnosti rozumí: skupina fyzických osob či právnických osob, které nemají bydliště, resp. sídlo v Nizozemsku, jejichž členové vystupují, samostatně nebo společně, v Nizozemsku jako umělci nebo vykonávají profesionálně určitý druh sportu na základě krátkodobé smlouvy nebo krátkodobě z jiného právního důvodu.

[...]

3. Pokud člen zahraniční společnosti vystupuje nebo vykonává sportovní činnost profesionálně v rámci pracovního právního vztahu s osobou pověřenou provést srážku daní neusazenou v Nizozemsku, daň z odměn je vybrána podle ustanovení použitelných na zahraniční společnost.“

5 Od 1. ledna 2007 je znění tohoto článku následující:

„1. Ve smyslu tohoto zákona a ustanovení na něm založených se zahraniční společnosti rozumí: skupina fyzických osob či entit, které nemají hlavní bydliště, resp. hlavní sídlo v Nizozemsku, jejichž členové vystupují, samostatně nebo společně, v Nizozemsku jako umělci nebo vykonávají profesionálně určitý druh sportu na základě krátkodobé smlouvy, ledaže

[...]

2. je v souladu s pravidly stanovenými ministerskou vyhláškou povoleno, aby společnost byla složena převážně ze členů, kteří mají své bydliště nebo sídlo v zemi, s níž Nizozemské království uzavřelo dohodu o zamezení dvojího zdanění nebo pokud mají své bydliště nebo sídlo v Nizozemsku, Nizozemských Antilách nebo na Arubě.“

6 ?lánek 8a odst. 1 Wet LB 1964 stanoví:

„Pokud je um?lecký nebo sportovní výkon založen na krátkodobé smlouv?, je v p?ípad? um?lce, profesionálního sportovce ?i zahrani?ní spole?nosti provedením srážkové dan? pov??ena:

- a. pokud je honorá? p?ijat od osoby, s níž byl um?lecký nebo sportovní výkon sjednán: osoba, s níž byl um?lecký nebo sportovní výkon sjednán;
- b. pokud je honorá? p?ijat od t?etí osoby: tato osoba.“

7 ?lánek 35g Wet LB 1964 stanoví:

„1. Co se tý?e zahrani?ní spole?nosti, da? je vybírána podle výše honorá?e:

2. ‚Honorá?em‘ se rozumí souhrn ?ástek p?ijatých zahrani?ní spole?ností za um?lecký nebo sportovní výkon uskute?n?ý v Nizozemsku. Honorá? zahrnuje náhradu výdaj?, jakož i nárok obdržet po ur?ité dob? nebo za ur?itých podmínkách jednu ?i n?kolik plateb ?i pln?ní.

3. Sou?ástí honorá?e nejsou:

- a. náhrady a pln?ní týkající se jídel a nápoj? [...];
- b. náhrady týkající se cestovních výdaj? a náklad? na pobyt – s výjimkou cestovních výdaj? zvláštním vozidlem – které jsou nezbytné k ?ádnému provedení um?leckého nebo sportovního výkonu, pokud spole?nost p?edloží osob? pov??ené provést srážku dan? p?íslušné doklady a pokud je tato osoba uchová a p?edloží za ú?elem kontroly;
- c. dávky, jejichž cílem je zamezit vzniku cestovních výdaj? a náklad? na pobyt nezbytných k uskute?n?í ?ádného um?leckého nebo sportovního výkonu;

[...]

4. Honorá? nezahrnuje to, co by mohlo být podle rozhodnutí inspektora považováno za náhradu, která není sou?ástí honorá?e (rozhodnutí o náhrad? náklad?). Rozhodnutí o náhrad? náklad? oznámí inspektor na žádost a lze se proti n?mu odvolat. Žádost p?edloží spole?nost nebo osoba pov??ená provést srážku dan? p?ed um?leckým nebo sportovním výkonem nebo osoba pov??ená provést srážku dan?, nejpozd?ji m?síc po poskytnutí služby. [...]

8 ?lánek 35h odst. 1 Wet LB 1964 stanoví, že výše dlužné dan? ?iní 20 % honorá?e.

Úmluva mezi Nizozemským královstvím a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska

9 ?lánek 17 Úmluvy o zamezení dvojího zdan?ní a da?ových únik? v oblasti daní z p?íjmu a majetku, uzav?ené dne 7. listopadu 1980 mezi Nizozemským královstvím a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska (dále jen „Úmluva o zamezení dvojího zdan?ní“) stanoví:

„1. Bez ohledu na ?lánky 14 a 15 jsou zisky a p?íjmy, které rezidentovi smluvního státu plynou z jeho ?inností vykonávaných osobn? v jiném smluvním stát? jakožto um?lci [...] nebo jakožto sportovci, zdan?ny v tomto jiném stát?.

2. Pokud zisky nebo příjmy z činností, které vykonal umělec nebo sportovec osobně, neplynou umělci nebo sportovci samotnému, nýbrž jiné osobě, jsou tyto zisky nebo příjmy zdaněny bez ohledu na ustanovení článků 7, 14 a 15 ve smluvním státě, v němž umělec nebo sportovec uskutečnil svou činnost.“

10 Znění čl. 22 odst. 1 této úmluvy je následující:

„S ohledem na právní úpravu Spojeného království týkající se možnosti odpisu daně dlužné mimo Spojené království od daně dlužné ve Spojeném království (ustanovení, která nemohou porušit následující obecnou zásadu):

a. nizozemská daň dlužná na základě nizozemských právních předpisů a v souladu s ustanoveními této úmluvy buď přímo, nebo na základě srážky ze zisku, příjmu nebo výnosu získaných v Nizozemsku (v případě dividend s výjimkou daně ze zisku, z něhož byly vyplaceny dividendy) může být odečtena z daně, která je vypočtena ve Spojeném království na základě těchto zisků, příjmů nebo výnosů, na jejichž základě byla vypočtena nizozemská daň;

[...]“

Spor v povodním řízení a předložené otázky

11 Klub X sjednal v červenci 2002 a v březnu 2004 se dvěma poloprofesionálními fotbalovými kluby se sídlem ve Spojeném království přátelská utkání. Tato utkání se uskutečnila v Nizozemsku v srpnu 2002 a srpnu 2004.

12 Za tato dotčená utkání zaplatil X jednomu z klubů 133 000 eur a druhému 50 000 eur. Tyto částky uvedené kluby svým hráčům nevyplatily.

13 Jelikož X neprovedla srážky daně z příjmu ohledně uvedených částek a rovněž ji neodvedla, byla v červnu vydána rozhodnutí o dodatečném výměru daně z příjmu ve výši 26 050 eur a 9 450 eur, tj. 20 % těchto částek po odečtení určitých nákladů.

14 Rechterbank te 's-Gravenhage, k němuž podal X v prvním stupni žalobu proti těmto rozhodnutím o dodatečném výměru, zrušil uvedená rozhodnutí, jakož i dodatečné výměry.

15 Na základě odvolání Staatssecretaris van Financiën zrušil Gerechtshof te 's-Gravenhage rozsudkem ze dne 1. prosince 2008 rozsudky Rechterbank te 's-Gravenhage.

16 X měla za to, že nizozemská právní úprava představuje omezení ve smyslu článku 56 SFEU, kterou nelze odvodnit, a proto podala proti rozsudku Gerechtshof te 's-Gravenhage k Hoge Raad der Nederlanden kasační opravný prostředek.

17 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předložené otázky:

„1) Musí být článek 56 SFEU vykládán v tom smyslu, že se jedná o omezení volného pohybu služeb v případě, že příjemce služby, jež je poskytována poskytovatelem služeb usazeným v jiném členském státě, je na základě právních předpisů členského státu, v němž je tento příjemce služby usazen a v němž je služba poskytována, povinen provést srážku daně z odměny dlužné za tuto službu, zatímco taková povinnost provést srážku nevzniká, pokud je poskytovatel služeb usazen v téže členském státě jako příjemce služby?

2) a) Jestliže odpověď na předcházející otázku zní v tom smyslu, že právní předpis, který

stanoví, že příjemce služby provede srážku daní, vede k omezení volného pohybu služeb, může být pak takové omezení odvodeno z nutnosti zajistit výběr a vymáhání daní od zahraničních společností, které se v Nizozemsku zdržují pouze krátkodobě a lze je obtížně kontrolovat, což ztěžuje výkon daňové pravomoci svěřené Nizozemsku?

b) Je v tomto případě relevantní skutečnost, že právní předpis byl později pro takové situace, jako je dotčená situace, změněn v tom smyslu, že se jednostranně upouští od výběru daní, nebo není možné jej jednoduše a účinně uskutečnit?

3) Překrčuje právní předpis, s ohledem na možnosti, které nabízí zejména směrnice [Rady] 76/308/EHS [ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. věst. L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01, s. 44)], ve znění směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001 (Úř. věst. L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12, s. 27, dále jen „směrnice 76/308“) pro vzájemnou pomoc při vymáhání daňových pohledávek, meze toho, co je nezbytné?

4) Je pro zodpovězení předcházejících otázek relevantní skutečnost, zda lze provést zápočet daní dlužné z odměny v členském státě, v němž je usazen příjemce služby, s daní dlužnou z odměny v tomto jiném členském státě?

K předložným otázkám

18 Úvodem je třeba připomenout, že i když podle ustálené judikatury spadají přímé daně do pravomoci členských států, musejí tyto nicméně při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz zejména rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 36, a ze dne 8. listopadu 2007, *Amurta*, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 16, a ze dne 18. června 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 24).

K první otázce

19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že povinnost, uložená příjemci služby na základě právních předpisů členského státu, provést srážku daní z odměn uhrazených poskytovatelem služeb usazeným v jiném členském státě, zatímco taková povinnost nevzniká v případě odměn uhrazených poskytovatelem služeb usazeným v dotčeném členském státě, představuje omezení volného pohybu služeb ve smyslu tohoto ustanovení.

20 Nejprve je třeba připomenout, že článek 56 SFEU brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším než čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (viz zejména rozsudek ze dne 11. června 2009, *X a Passenheim-van Schoot*, C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093, bod 32, jakož i citovaná judikatura).

21 V souladu s judikaturou Soudního dvora totiž článek 56 SFEU požaduje odstranění jakýchkoli omezení volného pohybu služeb uložených z toho důvodu, že poskytovatel služby je usazen v jiném členském státě, než kde je služba poskytována (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 3. října 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 31, a ze dne 15. února 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, Sb. rozh. s. I-1425, bod 20).

22 Vnitrostátní opatření, která výkon této svobody zakazují, brání tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním, představují omezení volného pohybu služeb (viz zejména rozsudky ze dne 4.

prosine 2008, Jobra, C-330/07, Sb. rozh. s. I-9099, bod 19, a ze dne 22. prosine 2010, Tankreederei I, C-287/10, Sb. rozh. s. I-14233, bod 15).

23 Krom? toho podle ustálené judikatury Soudního dvora p?iznává ?lánek 56 SFEU práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovnž p?íjemci uvedených služeb (viz rozsudky ze dne 26. ?íjna 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Recueil, s. I-7447, bod 34; ze dne 3. ?íjna 2006, výše uvedený rozsudek FKP Scorpio Konzertproduktionen, bod 32, jakož i rozsudek ze dne 1. ?ervence 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Sb. rozh. s. I-6645, bod 24).

24 Nizozemské království ukládá p?íjemc?m služeb, kte?í využívají služby poskytovatel? služeb – nerezident? v oblasti sportu, povinnost provést srážku dan? ve výši alespo? 20 % z odm?n zaplacených uvedeným poskytovatel?m služeb – nerezident?m. Naproti tomu v p?ípad?, že se jedná o poskytovatele služeb – rezidenta, dot?ený p?íjemce služeb takovou povinnost nemá.

25 V tomto ohledu vlády, které p?edložily vyjád?ení Soudnímu dvoru, odkazují na rozsudek ze dne 22. prosine 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767) a uvád?jí, že rozdílné zacházení s odm?nami zaplacenými poskytovatel?m služeb – rezident?m a odm?nami zaplacenými poskytovatel?m služeb – nerezident?m je vysv?tlen použitím dvou r?zných technik zdan?ní na da?ové poplatníky, kte?í se nacházejí v rozdílných situacích. Pokud odm?na zaplacená poskytovateli služeb usazenému v Nizozemsku nepodléhá srážkové dani, je tento poskytovatel sám p?ímo zdan?n na základ? dan? z p?íjmu právnických osob nebo p?ípadn? nizozemské dan? z p?íjmu. Nezbytnost použití rozdílných technik vybírání dan? je vysv?tlena situací Nizozemského království, která je odlišná, pokud se jedná o poskytovatele služeb – rezidenty, kte?í p?ímo podléhají kontrole nizozemských da?ových orgán?, a pokud se jedná o poskytovatele služeb – nerezidenty, v?i nimž tento ?lenský stát jedná jakožto stát zdroje p?íjmu?, a nemže tedy pouze konstatovat a vymáhat da?ové pohledávky v?i da?ovému poplatníkovi, nýbrž je závislý na spolupráci s da?ovými orgány státu bydlišt? tohoto poplatníka.

26 Soudní dv?r sice p?ipustil použití rozdílných technik zdan?ní na p?íjemce kapitálových p?íjmu?, podle toho, zda jsou rezidenty, ?i nikoli, jelikož se toto rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivn? srovnatelné (výše uvedený rozsudek Truck Center, bod 41). Jelikož uvedené rozdílné zacházení navíc neznamená nezbytn? výhodu pro p?íjemce-rezidenty, Soudní dv?r rozhodl, že nep?edstavuje omezení svobody usazování (výše uvedený rozsudek Truck Center, body 49 a 50).

27 Jak však uvedla generální advokátka v bod? 32 svého stanoviska, poskytovatel a p?íjemce služeb jsou dva r?zné právní subjekty, z nichž každý má vlastní zájem a každý z nich musí mít možnost dovolávat se volného pohybu služeb, jsou-li dot?ena jeho práva.

28 Je t?eba konstatovat, že bez ohledu na ú?inky, které srážková da? mže mít na da?ovou situaci poskytovatel? služeb – nerezident?, povinnost provést takovou srážku dan?, která s sebou nese dodate?nou administrativní zátž a s ní spojená rizika v oblasti odpov?dnosti, mže ?init p?eshrani?ní služby mén? atraktivními pro p?íjemce služeb – rezidenty než služby poskytované poskytovateli služeb – rezidenty a odradit uvedené p?íjemce, aby využili poskytovatele služeb – nerezidenty.

29 Tento závěr není vyvrácen argumenty nizozemské vlády, podle nichž vliv dodatečné administrativní zátěže uložené příjemci služeb je zanedbatelný, jelikož tento příjemce již musí provést jiné srážky daní a odvést srážené částky daňové správě a kromě toho je vyvážen snížením administrativní zátěže poskytovatele služby – nerezidenta, který kromě svých správních povinností vůči daňové správě Nizozemského státu, v němž je usazen, nemusí podat daňové přiznání v Nizozemsku.

30 V tomto ohledu postačí připomenout, že Smlouva o FEU zakazuje i omezení základní svobody malého rozsahu nebo menšího významu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. února 2000, Komise v. Francie, C-34/98, Recueil, s. I-995, bod 49; ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 43; ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 50, jakož i výše uvedený Dijkman a Dijkman-Lavaleije, bod 42).

31 Kromě toho podle judikatury Soudního dvora nemůže být nepříznivé daňové zacházení, které porušuje základní svobodu, považováno za slučitelné s unijním právem v důsledku existence jiných výhod, a to i za předpokladu, že takové výhody existují (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. března 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 61, a výše uvedené rozsudky Amurta, bod 75, a Dijkman a Dijkman-Lavaleije, bod 41).

32 V důsledku toho je třeba mít za to, že povinnost příjemce služeb provést srážku daní z odměn zaplacených poskytovatelům služeb – nerezidentům, zatímco taková srážka daní se nepoužije na odměny zaplacené poskytovatelům služeb – rezidentům, představuje omezení volného pohybu služeb, jelikož s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž a s ní spojená rizika v oblasti odpovědnosti.

33 Jak uvedla generální advokátka v bodě 39 svého stanoviska, nemůže tento závěr ovlivnit odpověď na otázku, která ostatně není předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, zda taková srážková daň, jako je srážková daň dotčená v povodním řízení, představuje rovněž omezení volného pohybu služeb za předpokladu, že vede k tomu, že poskytnutí služby uskutečněné poskytovatelem-nerezidentem podléhá vyššímu zdanění, než jakému podléhá poskytnutí služby uskutečněné poskytovatelem-rezidentem. Jelikož taková srážková daň může mít vliv na cenu dotčených služeb, mohla by totiž odradit jak poskytovatele-nerezidenta od poskytnutí této služby, tak i příjemce, aby využil této služby takového poskytovatele.

34 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že povinnost příjemce služby, uložená podle právních předpisů Nizozemského státu, provést srážku daní z odměn zaplacených poskytovatelům služeb usazeným v jiném členském státě, zatímco taková povinnost nevzniká v případě odměn zaplacených poskytovatelům služeb usazeným v dotčeném členském státě, představuje omezení volného pohybu služeb ve smyslu tohoto ustanovení, jelikož s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž a s ní spojená rizika v oblasti odpovědnosti.

K druhé a třetí otázce

35 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda omezení volného pohybu služeb vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, může být odvodněno nezbytností zajistit účinné vymáhání daní a nepřesahuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné, a to i s ohledem na možnosti vzájemné pomoci v oblasti vymáhání daní, které upravuje směrnice 76/308. Tento soud se dále táže, zda je třeba zohlednit okolnost, že uvedená vnitrostátní právní úprava byla zmírněna, jelikož Nizozemské království upustilo od vybírání srážkové daní dotčené v povodním

řízení.

36 Jak vyplývá z ustálené judikatury, omezení volného pohybu služeb lze připustit pouze tehdy, je-li odvodneno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je třeba, aby použití tohoto omezení bylo zpusobitelné zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (výše uvedený rozsudek Tankreederei I, bod 19 a citovaná judikatura).

37 Z ustálené judikatury vyplývá, že nezbytnost a proporcionalita ustanovení přijatých členským státem nejsou vyloučeny jen z toho důvodu, že uvedený členský stát zvolil systém ochrany odlišný od toho, který byl přijat jiným členským státem (viz rozsudek ze dne 14. října 2004, Omega, C-36/02, Sb. rozh. s. I-9609, bod 38), jelikož tato ustanovení musí být posouzena pouze s ohledem na cíle, které sledují vnitrostátní orgány dotčeného členského státu, a s ohledem na úroveň ochrany, kterou mají zajistit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. září 1999, Läärä a další, C-124/97, Recueil, s. I-6067, bod 36; ze dne 21. října 1999, Zenatti, C-67/98, Recueil, s. I-7289, bod 34, jakož i ze dne 11. září 2003, Anomar a další, C-6/01, Recueil, s. I-8621, bod 80).

38 Z toho *per analogiam* vyplývá, že pozdější upuštění členského státu od použití opatření ještě nevypovídá nic o tom, zda je opatření svou povahou vhodné k dosažení sledovaného cíle, ani o přípustnosti tohoto opatření, což musí být posouzeno pouze s ohledem na sledovaný cíl.

39 Soudní dvůr již rozhodl, že nezbytnost zajistit účinné vymáhání daní představuje legitimní důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení volného pohybu služeb. Podle Soudního dvora totiž postup provedení srážky daní a režim odpovědnosti, který slouží k jeho zajištění, jsou legitimním a přípustným prostředkem daňového zacházení s příjmy osoby usazené mimo stát zdanění a zabránění tomu, aby dotčené příjmy unikly dani ve státě, kde má daná osoba bydliště, jakož i ve státě, kde jsou služby poskytovány (výše uvedený rozsudek FKP Scorpio Konzertproduktionen, bod 36).

40 Vlády, které předložily vyjádření Soudnímu dvoru, uvádějí, že pokud jde o právní úpravu dotčenou v povodním řízení, takové odvodnění musí být přípustné.

41 Nizozemská vláda zejména vysvětluje, že srážková daň dotčená v povodním řízení byla zavedena v důsledku závěru daňové správy, že systém založený na daňových výměrech určených jednotlivě každému poskytovateli služeb – nerezidentovi se ukázal jako neúčinný z důvodu těžkostí a administrativní zátěže, které takový systém znamenal pro uvedené poskytovatele-nerezidenty, jakož i pro správu. Podle nizozemské vlády srážková daň, která se použije na odměny zaplacené sportovním klubem, od nichž byly odečteny příslušné náklady, umožní zdánit příjmy hráčů jednodušeji a účinněji, jak z hlediska posledně uvedených, tak z hlediska správy.

42 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že jedná-li se o poskytovatele služeb, kteří poskytují příležitostné služby v jiném členském státě než ve státě, v němž jsou usazeni a v němž se zdržují pouze krátkodobě, představuje srážková daň přípustný prostředek pro zajištění účinného vymáhání dlužné daně.

43 Dále je třeba ověřit, zda toto opatření nepřekračuje meze toho, co je pro zajištění účinného vymáhání dlužné daně nezbytné, s ohledem zejména na možnosti, které nabízí směrnice 76/308 v oblasti vzájemné pomoci při vymáhání daní.

44 Směrnice 76/308 stanoví společná pravidla vzájemné pomoci s cílem zajistit vymáhání pohledávek týkajících se určitých cel, dávek a daní (rozsudek ze dne 14. ledna 2010, Kyrian, C-233/08, Sb. rozh. s. I-177, bod 34). Navíc podle ustanovení této směrnice může členský stát

požádat jiný členský stát o pomoc s vymáháním daní z příjmů dlužné poplatníkem s bydlištěm v tomto posledně uvedeném členském státě (viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2006, Turpeinen, C-520/04, Sb. rozh. s. I-10685, bod 37).

45 Z prvního až třetího bodu odvodní směrnice 76/308 vyplývá, že jejím cílem je odstranění překážek při vytváření a fungování společného trhu, jež vyplývají z toho, že je působnost vnitrostátních předpisů týkajících se vymáhání pohledávek omezena na území daného státu.

46 Směrnice 76/308 tak stanoví opatření pomoci ve formě poskytnutí informací nezbytných pro vymáhání, doručování aktů příjemci, jakož i ve formě vymáhání pohledávek, pro které byl vydán exekuční titul.

47 Cílem rozšíření rozsahu působnosti směrnice 76/308 zejména na pohledávky týkající se daní z příjmu směrnicí 2001/44 je, jak vyplývá z bodů 1 až 3 odvodní této posledně uvedené směrnice, zajištění „daňové neutrality na vnitřním trhu“ a ochrana finančních zájmů zejména členských států s ohledem na rozmach daňových podvodů (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Rada, C-338/01, Recueil, s. I-4829, bod 68). I když směrnice 2001/44 provádí určité sbližování vnitrostátních ustanovení v daňové oblasti, jelikož ukládá členským státům povinnost, aby zacházely s pohledávkami z jiných členských států jako s vnitrostátními pohledávkami (výše uvedený rozsudek Komise v. Rada, bod 75), nebylo jejím úkolem, jak uvedla generální advokátka v bodě 53 svého stanoviska, nahradit srážkovou daň jakožto techniku výběru daní.

48 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že upuštění od srážkové daně a využití možnosti vzájemné pomoci by jistě umožnilo odstranit omezení volného pohybu služeb, kterou způsobilá příjemci služeb vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení.

49 Takové upuštění by však nezbytně neodstranilo všechny formality, které jsou uloženy příjemci služeb. Jak totiž uvedly některé vlády, které předložily vyjádření Soudnímu dvoru, srážková daň umožňuje daňové správy, aby měla informace o skutečnosti vedoucí ke vzniku daně, kterou je poskytovatel služeb – nerezident povinen odvést. V případě neprovedení takové srážky by byla daňová správa dotčeného členského státu pravděpodobně nucena uložit příjemci služeb usazenému na území tohoto posledně uvedeného státu povinnost, aby oznámil poskytnutí služby skutečnému poskytovatelem služeb – nerezidentem.

50 Upuštění od srážkové daně by kromě toho vedlo k tomu, že by bylo nutné provést výběr daně u poskytovatele služby – nerezidenta, což by mohlo znamenat, jak uvedla generální advokátka v bodě 58 svého stanoviska, významnou zátěž pro tohoto poskytovatele služby, jelikož by musel podat daňové přiznání v jazyce, který pravděpodobně neovládá, a vyznat se v daňovém systému jiného členského státu než toho, v němž je usazen. Poskytovatel služeb – nerezident by tím mohl být odrazen od poskytnutí služby v dotčeném členském státě a pro příjemce služeb by využívání služby pocházející z jiného členského státu, než ve kterém je usazen, mohlo být v konečném důsledku ještě obtížnější.

51 Kromě toho by takový přímý výběr daně u poskytovatele služeb – nerezidenta znamenal vzhledem k velkému množství jednorázových poskytnutých služeb i značnou administrativní zátěž pro daňové orgány, pod něž spadá příjemce služby.

52 Vzhledem k výše uvedeným důvodům je třeba konstatovat, jak uvedla generální advokátka v bodě 59 svého stanoviska, že přímý výběr daně u poskytovatele služeb – nerezidenta nepředstavuje nutně méně omezující opatření než srážková daň.

53 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět tak, že pokud

omezení volného pohybu služeb vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, plyne z povinnosti provést srážku daní v rozsahu, v němž s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž a s ní spojená rizika v oblasti odpovědnosti, může být toto omezení odvodeno nezbytností zajistit účinné vymáhání daní a nepřesahuje meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné, a to i s ohledem na možnosti vzájemné pomoci v oblasti vymáhání daní, které upravuje směrnice 76/308. Pozdější upuštění od srážkové daní dotčené v povodním řízení nevypovídá nic o tom, zda je toto opatření svou povahou vhodné k dosažení sledovaného cíle, ani o jeho přiměřenosti, což musí být posouzeno pouze s ohledem na sledovaný cíl.

Ke čtvrté otázce

54 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda při posouzení, zda povinnost příjemce služby provést srážku daní, v rozsahu, v němž znamená dodatečnou administrativní zátěž, a s ní spojená rizika v oblasti odpovědnosti představuje omezení volného pohybu služeb zakázaného článkem 56 SFEU, hraje roli skutečnost, zda poskytovatel služeb – nerezident může odečíst daň zaplacenou v Nizozemsku od daní, kterou musí zaplatit v členském státě, v němž je usazen.

55 Jak bylo uvedeno v bodě 28 tohoto rozsudku, povinnost provést takovou srážku může přeshraniční služby uinit méně atraktivními pro příjemce služeb – rezidenty ve srovnání se službami poskytnutými poskytovateli služeb – rezidenty a odradit uvedené příjemce, aby využili poskytovatele služeb – nerezidenty bez ohledu na úinky, které srážková daň může mít na daňovou situaci poskytovatelů služeb – nerezidentů.

56 Daňové zacházení s poskytovatelem služeb v členském státě, v němž je usazen, tedy není relevantní pro posouzení, zda povinnost příjemce služeb provést uvedenou srážku daní představuje omezení volného pohybu služeb zakázané článkem 56 SFEU.

57 V důsledku toho je třeba odpovědět na čtvrtou otázku v tom smyslu, že při posouzení, zda povinnost příjemce služeb provést srážku daní, která s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž a s ní spojená rizika v oblasti odpovědnosti, představuje omezení volného pohybu služeb zakázané článkem 56 SFEU, nehraje roli skutečnost, zda poskytovatel služeb – nerezident může odečíst daň zaplacenou v Nizozemsku od daní, kterou musí zaplatit v členském státě, v němž je usazen.

K nákladům řízení

58 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že povinnost příjemce služby, uložená podle právních předpisů členského státu, provést srážku daní z odměn zaplacených poskytovateli služeb usazeným v jiném členském státě, zatímco taková povinnost nevzniká v případě odměn zaplacených poskytovateli služeb usazeným v dotčeném členském státě, představuje omezení volného pohybu služeb ve smyslu tohoto ustanovení, jelikož s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž a s ní spojená rizika v oblasti odpovědnosti.

2) Pokud omezení volného pohybu služeb vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, plyne z povinnosti provést srážku daní v rozsahu, v němž s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž a s ní spojená rizika v oblasti odpovědnosti, může být toto omezení odvodněno nezbytností zajistit účinné vymáhání daní a nepřesahuje meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné, a to i s ohledem na možnosti vzájemné pomoci v oblasti vymáhání daní, které upravuje směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření, ve znění směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001. Pozdější upuštění od srážkové daní dotčené v původním řízení nevypovídá nic o tom, zda je toto opatření svou povahou vhodné k dosažení sledovaného cíle, ani o jeho přiměřenosti, což musí být posouzeno pouze s ohledem na sledovaný cíl.

3) Při posouzení, zda povinnost příjemce služeb provést srážku daní, která s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž a s ní spojená rizika v oblasti odpovědnosti, představuje omezení volného pohybu služeb zakázané článkem 56 SFEU, nehraje roli skutečnost, zda poskytovatel služeb – nerezident může odejít daň zaplacenou v Nizozemsku od daní, kterou musí zaplatit v členském státě, v němž je usazen.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.