

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. október 18.(*)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok – A szolgáltatás belföldi illetőségű igénybevevője által valamely más tagállamban letelepedett szolgáltató számára fizetendő díjazásra alkalmazandó forrásadó – E kötelezettség hiánya az ugyanezen tagállamban letelepedett szolgáltató esetében”

A C-498/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2010. október 14-én érkezett, 2010. szeptember 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **X NV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Safjan, A. Borg Barthet, E. Levits (előadó) és J.-J. Kasel bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. november 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az X NV képviseletében F. A. Engelen és S. C. W. Douma belastingadviseurs,
- a holland kormány képviseletében B. Koopman és C. Wissels, meghatalmazotti minőségben,
- a belga kormány képviseletében J.-C. Halleux és M. Jacobs, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és J. Möller, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviseletében G. de Bergues és N. Rouam, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Fiorentino avvocato dello Stato,
- a svéd kormány képviseletében A. Falk és S. Johannesson, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Seeboruth, meghatalmazotti

minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és W. Roels, meghatalmazotti minőségben, a főtanácsnok indítványának a 2011. december 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 56. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az X NV (a továbbiakban: X), egy Hollandiában letelepedett félprofesszionális labdarúgó klub (betaaldvoetbalorganisatie) és a Staatssecretaris van Financiën között egy másik tagállamban letelepedett szolgáltató számára kifizetett díjazás után beszedett forrásadó tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

A holland jog

3 A jövedelemadóról szóló 1964. évi holland törvény (Wet op de loonbelasting 1964; a továbbiakban: Wet LB 1964) 1. cikke értelmében:

„A munkavállalókra, illetve adólevonásra kötelezett munkáltatóikra, a művészekre, a hivatásos sportolókra, a külföldi társaságokra és az egyéb, a jelen törvényben vagy rendelkezései értelmében megjelölt személyekre »jövedelemadó« elnevezésű közvetlen adó kerül kivetésre.”

4 2007. január 1-jéig a Wet LB 1964 5b. cikkének (1) és (3) bekezdése a következőket írta elő:

„(1) A jelen törvény és az ezen alapuló rendelkezések alkalmazásában külföldi társaság az elsődlegesen nem Hollandiában lakó természetes személyek vagy elsődlegesen nem Hollandiában illetékséggel rendelkező jogi személyek olyan csoportja, amelynek tagjai, önállóan vagy közösen, mint művészek lépnek fel, illetve valamely sportágat rövid időtartamú szerződés alapján, vagy más jogcímen átmenetileg Hollandiában részes hivatásszerűen.

[...]

(3) Amennyiben valamely külföldi társaság tagja egy nem Hollandiában letelepedett, adólevonásra kötelezett személlyel fennálló munkaviszony keretében lép fel, illetve részes hivatásszerűen valamely sportot, a jövedelemadót a külföldi társaságra alkalmazandó rendelkezéseknek megfelelően kell levonni.”

5 2007. január 1-jétől kezdődően e cikk a következőképpen rendelkezik:

„A jelen törvény és az ezen alapuló rendelkezések alkalmazásában külföldi társaság az elsődlegesen nem Hollandiában lakó természetes személyek vagy elsődlegesen nem Hollandiában illetékséggel rendelkező jogi személyek olyan csoportja, amelynek tagjai, önállóan vagy közösen, mint művészek lépnek fel, illetve valamely sportágat rövid időtartamú szerződés alapján Hollandiában részes hivatásszerűen, kivéve:

[...]

(2) ha miniszteri rendeletben megállapított szabályok értelmében megállapításra került, hogy a

társaság elsődlegesen olyan tagokból áll, akik, illetve amelyek olyan ország lakosai, illetve olyan országban rendelkeznek illetéssel, amellyel a Holland Királyság a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezményt kötött, illetve Hollandiában, a Holland-Antillákon vagy Arubán rendelkeznek lakóhellyel vagy illetéssel.”

6 A Wet LB 1964 8a. cikkének (1) bekezdése elírja:

„A művész, hivatásos sportoló, illetve külföldi társaság tekintetében, amennyiben a művészi vagy sportszolgáltatás rövid időtartamú szerződésen alapul, a forrásadót a következők kötelesek levonni:

- a. amennyiben az a személy kapja a díjazást, akivel a művészeti vagy sportszolgáltatásról megállapodtak: az a személy, akivel a művészeti vagy sportszolgáltatásról megállapodtak;
- b. amennyiben valamely harmadik személy kapja a díjazást: e harmadik személy.”

7 A Wet LB 1964 35. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) A külföldi társaságot illetően az adót a díjazás függvényében kell levonni.

(2) »Díjazás«: a külföldi társaság által a Hollandiában nyújtott művészeti vagy sportszolgáltatásért kapott összegek összessége. A díjazás magában foglalja a költségtérítéseket, valamint az egy vagy több kifizetéshez, illetve szolgáltatás igénybevételéhez való – bizonyos idő után vagy feltétel mellett szerzett – jogot.

3. Nem alkotják a díjazás részét:

- a) a fogyasztással és étkezéssel kapcsolatos térítések és szolgáltatások [...];
- b) a személygépkocsival történő utazás költségeitől eltérő utazási és tartózkodási költségek fedezésére irányuló térítések, amelyek a művészeti vagy sportszolgáltatás megfelelő nyújtásához szükségesek, amennyiben a társaság az igazoló iratokat megküldi az adólevonásra kötelezett személynek, aki ezeket megőrzi, és ellenőrzés céljából rendelkezésre bocsátja,
- c) a művészeti vagy sportszolgáltatás megfelelő nyújtásához szükséges utazási és tartózkodási költségek elkerülésére irányuló szolgáltatások;

[...]

(4) A díjazás nem foglalja magában azt, ami az ellenőrző határozata értelmében a díjazásba nem tartozó térítésnek minősülhet (költségtérítésről szóló határozat). A költségtérítésről szóló határozatot az ellenőrző kérelemre közli, és e határozattal szemben jogorvoslatnak van helye. A kérelmet a társaság vagy az adólevonásra kötelezett a művészeti vagy sportszolgáltatás nyújtása előtt, vagy pedig legfeljebb egy hónappal azután az adólevonásra kötelezett nyújtja be. [...]”

8 A Wet LB 1964 35h. cikkének (1) bekezdése értelmében a fizetendő adó a díjazás 20%-a.

A Holland Királyság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága közötti egyezmény

9 A Holland Királyság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 1980. november 7-én létrejött egyezmény (a továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) 17. cikke elírja:

„(1) A 14. és 15. cikk rendelkezéseitől eltérően, azok a juttatások vagy jövedelmek, amelyeket az egyik szerződő államban lakóhellyel rendelkező személy előadóművészként [...] vagy sportolóként szerez személyes tevékenységével a másik szerződő államban, e másik államban adóztathatók.

(2) Amennyiben az azon tevékenységekből származó juttatások vagy jövedelmek, amelyeket az előadóművész vagy sportoló személyesen végez, és amelyek e minőségükben nem magát a művészt vagy sportolót, hanem valamely más személyt illetnek meg, e jövedelmek vagy juttatások – a 7., 14. és 15. cikk rendelkezéseitől eltérően – azon szerződő államban adóztathatók, ahol a művész vagy sportoló a tevékenységeit végezte.”

10 Ezen egyezmény 22. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Figyelemmel az Egyesült Királyság azon lehetőségére vonatkozó szabályozásának rendelkezéseire, hogy az Egyesült Királyságon kívül fizetendő adót le lehet vonni az Egyesült Királyságban fizetendő adóból (amely rendelkezések nem sérthetik az alábbi általános elvet):

a) a holland szabályozás értelmében és a jelen egyezmény rendelkezéseinek megfelelően akár közvetlenül, akár a Hollandiában szerzett hasznót, jövedelmet vagy árfolyamnyereséget terhelő forrásadó formájában fizetendő holland adó (az osztalékok esetében az azon hasznót terhelő adó kivételével, amelyek alapján az osztalékokat kifizették) levonható az Egyesült Királyságban az ugyanazon haszon, jövedelem vagy árfolyamnyereség alapján számított adóból, mint amelyek alapján a holland adót kiszámították;

[...]”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

11 Az X 2002 júliusában és 2004 márciusában megállapodott arról, hogy barátságos mérkőzést játszik két, az Egyesült Királyságban letelepedett félprofesszionális labdarúgóklubbal. E mérkőzésekre Hollandiában 2002 augusztusában, illetve 2004 augusztusában került sor.

12 Az X e kluboknak 133 000 eurót, illetve 50 000 eurót fizetett a mérkőzésekért. Ezen összegeket az említett klubok nem fizették ki játékosaiknak.

13 Mivel nem vonta le és nem fizette meg az ezen összegeket terhelő jövedelemadót, az X 26 050, illetve 9 450 euró összegű jövedelemadó utólagos megállapításáról szóló határozatokat kapott a holland adóhatóságtól, amely összegek – bizonyos költségek levonása után – a díjazások összege 20%-ának feleltek meg

14 Az X a Rechtbank te 's-Gravenhage előtt megtámadta ezen utólagos adómegállapító határozatokat, amely bíróság ezeket hatályon kívül helyezte.

15 A Staatssecretaris van Financiën fellebbezését követően a Gerechtshof te 's-Gravenhage 2008. december 1-jei ítéletében hatályon kívül helyezte a Rechtbank te 's-Gravenhage ítéleteit.

16 Az X, mivel úgy ítélte meg, hogy a holland szabályozás az EUMSZ 56. cikke értelmében vett olyan korlátozásnak minősül, amely nem igazolható, felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a

Gerechtshof te 's-Gravenhage ítéletével szemben a Hoge Raad der Nederlandenhez.

17 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette elzates döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. cikket, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása valósul meg, ha a más tagállami illetés?g? szolgáltató által nyújtott szolgáltatás igénybevev?je az illet?sége és a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállam jogszabályai alapján köteles az adót az e szolgáltatásért fizetend? díjazásból levonni, miközben e levonási kötelezettség nem áll fenn a szolgáltatás igénybevev?jével azonos tagállami illet?ség? szolgáltató esetén?

2) a) Ha az el?z? kérdésre az a válasz adandó, hogy a szolgáltatás igénybevev?jét adólevonásra kötelez? el?írás a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítja meg, akkor igazolható-e az ilyen korlátozás annak szükségességével, hogy biztosítani kell az adóbeszedést és az adóbehajtást az olyan külföldi társaságok esetében, amelyek csak rövid ideig tartózkodnak Hollandiában, és nehezen ellen?rizhet?k, ami a Hollandiának biztosított adóztatási joghatóság gyakorlását problematikusá teszi?

b) Jelent?séggel bír-e ebben az esetben az, hogy az el?írás kés?bb olyan tényállások tekintetében, mint a jelen ügyben is, olyan értelemben módosult, hogy az adókiivetés?l egyoldalúan lemondtak, mert az nem volt egyszer? és hatékonyan alkalmazható?

3) Meghaladja-e az el?írás a szükséges mértéket, különös tekintettel a [2001. június 15-i 2001/44/EK tanácsi irányelvvel (HL L 175., 17. o.; magyar nyelv? különkiadás 2. fejezet 12. kötet 27. o.) módosított, az egyes lef?lözésekb?l, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekb?l ered? követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 1976. március 15-i] 76/308/EGK [tanácsi] irányelv [(HL L 73., 18. o.; magyar nyelv? különkiadás 2. fejezet 1. kötet 44. o., helyesbítés: magyar nyelv? különkiadás 2. fejezet, 16. kötet, 114. o.; a továbbiakban: 76/308 irányelv)] által az adók behajtására vonatkozó kölcsönös jogsegélyre kínált lehet?ségekre?

4) Jelent?séggel bír-e az el?z? kérdésekre adandó válaszok szempontjából az, hogy a díjazás után a szolgáltatás igénybevev?jének székhelye szerinti tagállamban fizetend? adó beszámítható abba az adóba, amely e díjazás után a másik tagállamban fizetend??”

Az elzates döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?l

18 Elzatesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 36. pontját; a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 16. pontját, valamint a C-303/07. sz., Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5145. o.] 24. pontját).

Az els? kérdésr?l

19 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának e rendelkezés értelmében vett korlátozása valósul meg, ha valamely tagállam jogszabályai alapján a más tagállamban letelepedett szolgáltató által nyújtott szolgáltatás igénybevevője köteles az adót az e szolgáltatásért fizetendő díjazásból levonni, miközben e levonási kötelezettség nem áll fenn a szóban forgó tagállamban letelepedett szolgáltató esetén.

20 Először is meg kell állapítani, hogy az EUMSZ 56. cikkel ellentétes minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást nehezebbé teszi a tisztán valamely tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál (lásd különösen a C-155/08. és C-157/08. sz., X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-5093. o.] 32. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

21 A Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmében ugyanis az EUMSZ 56. cikk megköveteli a szabad szolgáltatásnyújtást érintő minden olyan korlátozás megszüntetését, amely azon alapul, hogy a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatásnyújtás helyétől eltérő tagállamban telepedett le (lásd a C-290/04. sz. FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9461. o.] 31. pontját, valamint a C-345/04. sz. Centro Equestre da Lezíria Grande ügyben 2007. február 15-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-1425. o.] 20. pontját).

22 A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítják meg azon nemzeti intézkedések, amelyek e szabadság gyakorlását tiltják, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik (lásd különösen a C-330/07. sz., Jobra-ügyben 2008. december 4-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-9099. o.] 19. pontját és a C-287/10. sz. Tankreederei I. ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14233. o.] 15. pontját).

23 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 56. cikk nemcsak magának a szolgáltatónak, hanem a szolgáltatást igénybe vevőnek is biztosít jogokat (lásd a C-294/97. sz. Eurowings Luftverkehr ügyben 1999. október 26-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7447. o.] 34. pontját, a fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben hozott ítélet 32. pontját, valamint a C-233/09. sz., Dijkman és Dijkman-Lavaleije ügyben 2010. július 1-jén hozott ítélet [EBHT 2010., I-6645. o.] 24. pontját).

24 A Holland Királyság arra kötelezi a más tagállamban illetésséggel rendelkező szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevevőit a sport területén, hogy legalább 20%-os mértékű forrásadót vonjanak le az említett külföldi illetésségű szolgáltatók díjazásából. Ezzel szemben belföldi illetésségű szolgáltató esetén a szóban forgó szolgáltatások igénybevevőjére nem vonatkozik e kötelezettség.

25 E tekintetben az észrevételeket elterjesztő kormányok a C-282/07. sz., Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítéletre (EBHT 2008., I-10767. o.) hivatkoznak, és azt állítják, hogy a belföldi illetőség és a külföldi illetőség szolgáltatók közötti eltérő bánásmód abból fakad, hogy eltérő adóztatási módszereket alkalmaznak eltérő helyzetben lévő adóalanyokra. Ugyanis, habár a Hollandiában letelepedett szolgáltató számára kifizetett díjazásra nem vonatkozik a forrásadó levonásának kötelezettsége, e szolgáltatót közvetlenül sújtja a holland társasági adó, vagy adott esetben a holland jövedelemadó. Az eltérő adóztatási módszerek alkalmazásának szükségessége a Holland Királyság aszerint eltérő helyzetén alapul, hogy belföldi illetőségű, a holland adóhatóságok ellenőrzésének közvetlenül alávetett szolgáltatóról van-e szó, vagy külföldi illetőségű szolgáltatóról, amellyel szemben e tagállam a jövedelmek forrása szerinti tagállamként lép fel, és e tényből eredően nem képes egyszerre megállapítani és beszédni az adóalany adótartozását, hanem együtt kell működnie az adóalany illetősége szerinti állam adóhatóságaival.

26 Az igaz, hogy a Bíróság már elfogadta, hogy a tőkejövedelmek kedvezményezettjei tekintetében aszerint eltérő adóztatási módszereket alkalmazzanak, hogy ez utóbbiak belföldi vagy külföldi illetőséggel rendelkeznek-e, ha ezen eltérés objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik (a fent hivatkozott Truck Center ügyben hozott ítélet 41. pontja). Mivel a szóban forgó eltérő bánásmód ráadásul nem biztosított szükségszerűen elnyűket a belföldi illetőségű kedvezményezettjek számára, a Bíróság úgy határozott, hogy az nem minősül a letelepedés szabadsága korlátozásának (a fent hivatkozott Truck Center ügyben hozott ítélet 49. és 50. pontja).

27 Mindazonáltal, amint arra a főtanácsnok is rámutatott indítványának 32. pontjában, a szolgáltatás igénybevevője és a szolgáltató két, egyéni érdekekkel rendelkező külön jogalany, amelyeknek jogaik megsértése esetén maguknak kell tudniuk a szolgáltatásnyújtás szabadságának megsértésére hivatkozni.

28 Márpedig meg kell állapítani, hogy – azon hatástól függetlenül, amelyet a forrásadó gyakorolhat a külföldi illetőségű szolgáltatók adójogi helyzetére – az ezen adó levonásának kötelezettsége, mivel további adminisztratív terheket és ehhez kapcsolódó felelősségi kockázatokat von maga után, alkalmas arra, hogy a szolgáltatások belföldi illetőségű igénybevevői számára a határokon átnyúló szolgáltatásokat a belföldi illetőségű szolgáltatók szolgáltatásainál kevésbé vonzóvá tegye, és visszatartsa őket a külföldi illetőségű szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevételétől.

29 E következtetést a holland kormány azon érvelése sem cáfolja, miszerint a szolgáltatás igénybevevőjére háruló további adminisztratív teher hatása egyfelől elhanyagolható, mivel az köteles más forrásadókat is levonni, és a levont összegeket az adóhatósághoz továbbítani, másfelől pedig ezt a külföldi illetőségű szolgáltató adminisztratív terhének azon könnyítése kompenzálja, hogy a letelepedése szerinti tagállam adóhatóságával szembeni adminisztratív kötelezettségein túl Hollandiában nem kell adóbevallást benyújtania.

30 E tekintetben elegendő arra emlékeztetni, hogy az EUM-Szerződés bármely alapvető szabadságnak még a kis terjedelmű és csekély jelentőségű korlátozását is tiltja (lásd ebben az értelemben a C-34/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. február 15-én hozott ítélet [EBHT 2000. I-995. o.] 49. pontját; a C-9/02. sz., De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2409. o.] 43. pontját, a C-170/05. sz., Denkvit Internationaal és Denkvit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11949. o.] 50. pontját, valamint a fent hivatkozott Dijkman és Dijkman-Lavaleije ügyben hozott ítélet 42. pontját).

31 Továbbá a Bíróság az ítélkezési gyakorlata értelmében az olyan kedvezőtlen bánásmód az adózás terén, amely valamely alapvető szabadságot sért, nem minősülhet az uniós joggal összeegyeztethetőnek egyéb adókedvezmények miatt, feltéve hogy léteznek ilyen kedvezmények (lásd ebben az értelemben a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 61. pontját, a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 75. pontját, valamint a fent hivatkozott Dijkman és Dijkman-Lavaleije ügyben hozott ítélet 41. pontját).

32 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a szolgáltatás igénybevevőjével szemben elírt azon kötelezettség, hogy forrásadót vonjon le a külföldi illetőséggel rendelkező szolgáltatók díjazásából, miközben a forrásadó levonásának e kötelezettsége nem áll fenn a belföldi illetőségű szolgáltatók díjazása tekintetében, a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül, mivel további adminisztratív terheket és ehhez kapcsolódó felelősségi kockázatokat von maga után.

33 Amint arra a főtanácsnok is rámutatott indítványának 39. pontjában, e megállapítás nem érinti az azon kérdésre adandó választ – ami egyébiránt nem képezi tárgyát a jelen elzeteres döntéshozatal iránti kérelemnek –, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló forrásadó abban az esetben is a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül-e, amennyiben azt eredményezi, hogy a külföldi illetőségű szolgáltató által teljesített szolgáltatás magasabb adóterhernek van alávetve, mint a belföldi illetőségű szolgáltató által teljesített szolgáltatás. Amennyiben az ilyen forrásadó hatással lehet a szóban forgó szolgáltatásnyújtás költségeire, akkor ténylegesen alkalmas arra, hogy visszatartsa mind a külföldi illetőségű szolgáltatót a szolgáltatás nyújtásától, mind pedig a szolgáltatás igénybevevőjét az ilyen szolgáltatás igénybe vételétől.

34 A fentiekre figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy a szolgáltatás igénybevevőjével szemben valamely tagállam szabályozása által elírt azon kötelezettség, hogy forrásadót vonjon le a külföldi illetőséggel rendelkező szolgáltatók díjazásából, miközben e kötelezettség nem áll fenn a belföldi illetőségű szolgáltatók díjazása tekintetében, a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül, mivel további adminisztratív terhet és ehhez kapcsolódó felelősségi kockázatokat von maga után.

A második és harmadik kérdésről

35 Második és harmadik kérdésével – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozásból eredő korlátozását igazolhatja-e az adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségessége, és az nem lépi-e túl az e célkitűzés eléréséhez szükséges mértéket, az adók behajtására vonatkozó kölcsönös jogsegélyre a 76/308 irányelv által kínált lehetőségekre is figyelemmel. E bíróság továbbá arra keresi a választ, hogy figyelembe kell-e venni azt a körülményt, hogy a szóban forgó szabályozást módosították, és a Holland Királyság megszüntette az alapügyben szóban forgó forrásadót.

36 Amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása csak akkor engedhető meg, ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja. Azonban még ebben az esetben is szükséges, hogy az ilyen korlátozás alkalmazása alkalmas legyen az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására, és ne lépje túl a cél eléréséhez szükséges mértéket (a fent hivatkozott Tankreederei I. ügyben hozott ítélet 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a valamely tagállam által meghozott rendelkezések szükségességét és arányosságát nem zárja ki az a pusztán körülmény, hogy

valamely tagállam egy másik állam által felállítottól eltér? védelmi rendszert választott (lásd a C-36/02. sz. Omega-ügyben 2004. október 14-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-9609. o.] 38. pontját), mivel e rendelkezéseket kizárólag az érdekelt tagállam nemzeti hatóságai által követett célok és az általuk biztosítani kívánt védelem szintjének figyelembevételével kell értékelni (lásd ebben az értelemben a C-124/97. sz., Läära és társai ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6067. o.] 36. pontját, a C-67/98. sz. Zenatti-ügyben 1999. október 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-7289. o.] 34. pontját, valamint a C-6/01. sz., Anomar és társai ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-8621. o.] 80. pontját).

38 Ebből analógia útján következik, hogy az, hogy valamely tagállam utólagosan eltekint valamely intézkedés alkalmazásától, nem érintheti sem ezen intézkedés alkalmasságát a kitűzött cél elérésére, sem pedig annak arányosságát, amelyeket kizárólag a követett célok tekintetében kell értékelni.

39 A Bíróság már megállapította, hogy az adó beszédese hatékonyságának biztosítása közérdeken alapuló nyomós oknak minősül, amely alkalmas a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának igazolására. A Bíróság szerint ugyanis a forrásadó kivetése és az annak biztosítésként szolgáló felelősségi rendszer jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államon kívüli illetőségű személy jövedelme adójogi kezelésének biztosítására, és annak elkerülésére, hogy a szóban forgó jövedelem adóztatása úgy az illetőség, mint a szolgáltatás helye szerinti államban elmaradjon (a fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben hozott ítélet 36. pontja).

40 A Bíróság elé észrevételeket terjesztő kormányok arra hivatkoztak, hogy az ilyen igazolásnak az alapügyben szóban forgó szabályozás tekintetében helyt kell adni.

41 A holland kormány elsősorban arra hivatkozik, hogy az alapügyben szereplő forrásadó azt követően került bevezetésre, hogy az adóhatóságok megállapították, hogy az egyes külföldi illetőségű szolgáltatóknak egyénileg megküldött adómegállapító határozatokon alapuló rendszer nem volt hatékony azon nehézségek és azon adminisztratív teher okán, amelyek e rendszerből eredően merültek fel az említett külföldi illetőségű szolgáltatóknál, valamint az adóhatóságnál. A holland kormány szerint a sportklubok jövedelmeit – amelyekből a megfelelő költségek levonásra kerülnek – terhelő forrásadó a játékosok jövedelmének egyszerűbb és hatékonyabb adóztatását teszi lehetővé, mind ez utóbbiak, mind pedig az adóhatóság szempontjából.

42 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a letelepedésük szerinti tagállamtól eltérő tagállamban alkalmi szolgáltatásokat nyújtó és ez utóbbi tagállamban csak rövid ideig tartózkodó szolgáltatókat illetően a forrásadó a fizetendő adó hatékony beszédese biztosításának megfelelő eszköze.

43 Még azt kell megvizsgálni, hogy ez az intézkedés nem lép-e túl azon a mértéken, amely a fizetendő adó hatékony beszédésének biztosításához szükséges, különösen az adók behajtására vonatkozó kölcsönös jogsegélyre a 76/308 irányelv által kínált lehetőségekre figyelemmel.

44 A 76/308 irányelv kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó közös szabályokat állapít meg annak érdekében, hogy biztosítsa az egyes lefoglalásokból, vámokból és adókból eredő követelések behajtását (a C-233/08. sz. Kyrian-ügyben 2010. január 14-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-177. o.] 34. pontja). Ezen irányelv rendelkezései értelmében valamely tagállam kérheti valamely másik tagállam segítségét az ezen utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező adózó által fizetendő jövedelemadó behajtását illetően (lásd a C-520/04. sz. Turpeinen-ügyben 2006. november 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-10685. o.] 37. pontját).

45 A 76/308 irányelv első–harmadik preambulumbekzdéséből az következik, hogy ezen

irányelv célja, hogy eltörölje a közös piac létrejöttének és működésének azon akadályait, amelyek a behajtásra vonatkozó nemzeti rendelkezések hatályának területi korlátozásából erednek.

46 A 76/308 irányelv ily módon segítségnyújtási intézkedéseket ír elő, a beszédés tekintetében hasznos információk közzéte, az aktusoknak a címzettel való közzéte, valamint a végrehajtásukat engedélyez? okmány tárgyat képez? követelések behajtása formájában.

47 A 76/308 irányelv hatályának különösen a jövedelemadókra vonatkozó követelésekre a 2001/44 irányelv által történ? kiterjesztése – amint az ezen utóbbi irányelv (1)–(3) preambulumbekézdéséb?l következik – arra irányul, hogy biztosítsa „a bels? piac adósemlegességét” és, a csalások elterjedését figyelembe véve, különösen a tagállamok pénzügyi érdekeit (lásd C-338/01. sz., Bizottság kontra Tanács ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4829. o.] 68. pontját). Jóllehet a 2001/44 irányelv bizonyos szinten közelíti egymáshoz a nemzeti adójogi rendelkezéseket, mivel valamennyi tagállamot arra kötelezi, hogy a más tagállamokban fennálló követeléseket belföldi követeléseként kezeljék (a fent hivatkozott Bizottság kontra Tanács ügyben hozott ítélet 75. pontja), ezen irányelv célja – amint azt a f?tanácsnok is hangsúlyozta indítványának 53. pontjában – nem a forrásadó mint adóbeszedési módszer helyettesítése.

48 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a forrásadóról való lemondás és a kölcsönös segítségnyújtás módozatainak igénybevétele minden bizonnyal lehet?vé tenné a szolgáltatásnyújtás szabadságának az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által a szolgáltatás igénybevev?jével szemben fennálló korlátozása megszüntetését.

49 Mindazonáltal az ilyen lemondás nem szüntet meg szükségképpen minden, a szolgáltatások igénybevev?jére háruló alakszer?séget. Ugyanis, amint arra egyes, a Bíróság elé észrevételeket terjeszt? kormányok hivatkoztak, a forrásadó lehet?vé teszi az adóhatóság számára, hogy tudomást szerezzen az azon adókötelezettséget keletkeztet? tényr?l, amelyet a külföldi illet?ség? szolgáltatónak kell teljesítenie. Ilyen forrásadó hiányában az érintett tagállam adóhatóságának minden bizonnyal arra kellene köteleznie a szolgáltatásnak a területén letelepedett igénybevev?jét, hogy bejelentse a külföldi illet?ség? szolgáltató által nyújtott szolgáltatást.

50 Egyébiránt a forrásadóról való lemondás ahhoz vezet, hogy a külföldi illet?ség? szolgáltatót kell adóztatni, ami – ahogyan azt a f?tanácsnok is megállapította indítványának 58. pontjában – jelent?s terhet ró a külföldi illet?ség? szolgáltatóra, amelynek esetleg idegen nyelven kell elkészítenie az adóbevallást, és el kell igazodnia a letelepedése szerintit?l eltér? tagállam adórendszerében. Mivel ez visszatérthatja a külföldi illet?ség? szolgáltatót az érintett tagállamban történ? szolgáltatásnyújtástól, a szolgáltatás igénybevev?je számára végeredményben még nehezebbé válik a letelepedése szerintit?l eltér? tagállamból származó szolgáltatás igénybevétele.

51 Továbbá a külföldi illet?ség? szolgáltató ilyen közvetlen adóztatása szintén jelent?s adminisztratív terhet jelentene a szolgáltatás igénybevev?je tekintetében illetékes adóhatóság számára, tekintettel az eseti jelleggel nyújtott szolgáltatások nagy számára.

52 A fenti megfontolásokra figyelemmel meg kell állapítani – amint azt a f?tanácsnok is hangsúlyozta indítványának 59. pontjában –, hogy a külföldi illet?ség? szolgáltató közvetlen adóztatása nem lenne feltétlenül enyhébb eszköz a forrásadóztatásnál.

53 A fentiek összességére figyelemmel a második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben a szolgáltatásnyújtás szabadságának az alapügyben szerepl?höz hasonló nemzeti szabályozásból ered? korlátozása kizárólag a forrásadó levonásának kötelezettségéb?l következik, amennyiben ez további adminisztratív terhet és ehhez kapcsolódó felel?sségi

kockázatokat von maga után, e korlátozást igazolhatja az adók hatékony beszedése biztosításának szükségessége, és az nem lép túl az e célkitűzés eléréséhez szükséges mértéken, figyelemmel az adók behajtására vonatkozó kölcsönös jogsegélyre a 76/308 irányelv által kínált lehetőségekre is. A valamely intézkedés alkalmazásáról való utólagos lemondás nem érintheti sem ezen intézkedés alkalmasságát a kitűzött cél elérésére, sem pedig annak arányosságát, amelyeket kizárólag a követett célok tekintetében kell értékelni.

A negyedik kérdésről

54 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy annak értékelése céljából, hogy a szolgáltatás igénybevevőjének a forrásadó levonására vonatkozó kötelezettsége – amennyiben az további adminisztratív terhet és ehhez kapcsolódó felelősségi kockázatokat von maga után – a szolgáltatásnyújtás szabadsága EUMSZ 56. cikk által tiltott korlátozásának minősül-e, releváns-e az a kérdés, hogy a külföldi illetőségű szolgáltató levonhatja a Hollandiában fizetett adót a letelepedése szerinti tagállamban általa fizetendő adóból.

55 Márpedig, amint az a jelen ítélet 28. pontjában is megállapításra került, az ilyen adó levonásának kötelezettsége alkalmas arra, hogy a szolgáltatások belföldi illetőségű igénybevevői számára a határokon átnyúló szolgáltatásokat a belföldi illetőségű szolgáltatók szolgáltatásainál kevésbé vonzóvá tegye, és a szolgáltatások ezen igénybevevőit visszatartsa a külföldi illetőségű szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevétele felé, azon hatásoktól függetlenül, amelyeket a forrásadó a külföldi illetőségű szolgáltatók adójogi helyzetére gyakorolhat.

56 Következésképpen a szolgáltató adójogi kezelése a letelepedése szerinti tagállamban semmiféle relevanciával nem bír annak értékelése tekintetében, hogy a szolgáltatás igénybevevőjének a forrásadó levonására vonatkozó kötelezettsége a szolgáltatásnyújtás szabadsága EUMSZ 56. cikk által tiltott korlátozásának minősül-e.

57 Következésképpen a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy annak értékelése céljából, hogy a szolgáltatás igénybevevőjének a forrásadó levonására vonatkozó kötelezettsége – amennyiben az további közigazgatási terhet és ehhez kapcsolódó felelősségi kockázatokat von maga után – a szolgáltatásnyújtás szabadsága EUMSZ 56. cikk által tiltott korlátozásának minősül-e, nem releváns az a kérdés, hogy a külföldi illetőségű szolgáltató levonhatja a Hollandiában fizetett adót a letelepedése szerinti tagállamban általa fizetendő adóból.

A költségekről

58 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy a szolgáltatás igénybevevőjével szemben valamely tagállam szabályozása által előírt azon kötelezettség, hogy forrásadót vonjon le a külföldi illetőséggel rendelkező szolgáltatók díjazásából, miközben e kötelezettség nem áll fenn a belföldi illetőségű szolgáltatók díjazása tekintetében, a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül, mivel további adminisztratív terheket és ehhez kapcsolódó felelősségi kockázatokat von maga után.**

2) **Amennyiben a szolgáltatásnyújtás szabadságának az alapügyben szereplő hasonló nemzeti szabályozásból eredő korlátozása kizárólag a forrásadó levonásának kötelezettségéből következik, amennyiben ez további adminisztratív terhet és kapcsolódó felelősségi kockázatokat von maga után, e korlátozást igazolhatja az adók hatékony**

beszedése biztosításának szükségessége, és az nem lép túl az e célkitűzés eléréséhez szükséges mértéken, figyelemmel az adók behajtására vonatkozó kölcsönös jogsegélyre a 2001. június 15-i 2001/44/EK tanácsi irányelvvel módosított, az egyes lefölözésekben, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekben eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 1976. március 15-i 76/308/EGK tanácsi irányelv által kínált lehetőségekre is. A valamely intézkedés alkalmazásáról való utólagos lemondás nem érintheti sem ezen intézkedés alkalmasságát a kitűzött cél elérésére, sem pedig annak arányosságát, amelyeket kizárólag a követett célok tekintetében kell értékelni.

3) Annak értékelése céljából, hogy a szolgáltatás igénybevétele a forrásadó levonására vonatkozó kötelezettsége – amennyiben az további közigazgatási terhet és kapcsolódó felelősségi kockázatokat von maga után – a szolgáltatásnyújtás szabadsága EUMSZ 56. cikk által tiltott korlátozásának minősül-e, nem releváns az a kérdés, hogy a külföldi illetőségű szolgáltató levonhatja a Hollandiában fizetett adót a letelepedése szerinti tagállamban általa fizetendő adóból.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.