

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 października 2012 r. (*)

Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Pobór u źródła podatku od wynagrodzeń, który powinien być dokonany przez usługobiorcę mającego siedzibę na terytorium kraju, od wynagrodzenia należnego usługodawcy mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim – Brak takiego obowiązku w odniesieniu do usługodawcy mającego siedzibę w tym samym państwie członkowskim

W sprawie C-498/10

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 24 września 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 października 2010 r., w postępowaniu:

X NV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezydenci obowiązki prezesa pierwszej izby, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca), J.J. Kasel i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 listopada 2011 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X NV przez F.A. Engelenę oraz S.C.W. Doumę, belastingadviseurs,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez B. Koopman oraz C. Wissels, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux oraz M. Jacobs, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues’a oraz N. Rouam, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Fiorentina, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk oraz S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Seeborutha, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 grudnia 2011 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy X NV (zwaną dalej „X”), półprofesjonalnym klubem piłki nożnej („betaaldvoetbalorganisatie”), z siedzibą w Niderlandach, a Staatssecretaris van Financiën w przedmiocie poboru u źródła podatku uiszczanego od wynagrodzenia zapłaconego usługodawcy mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim.

Ramy prawne

Prawo niderlandzkie

- 3 Zgodnie z art. 1 Wet op de loonbelasting 1964 (ustawy o podatku od wynagrodzeń z 1964 r., zwanej dalej „Wet LB 1964”):

„Podatek bezpośredni, określony jako »podatek od wynagrodzeń«, obejmuje pracowników lub ich pracodawców zobowiązanych do poboru u źródła, artystów, sportowców zawodowych, spółki zagraniczne i inne osoby fizyczne określone w niniejszej ustawie lub na mocy jej przepisów”.

- 4 Do dnia 1 stycznia 2007 r. art. 5b ust. 1 i 3 Wet LB 1964 przewidywał, co następuje:

„1. Do celów stosowania niniejszej ustawy i opartych na niej przepisów przez spółkę zagraniczną rozumie się: grupę osób fizycznych lub osób prawnych, odpowiednio, niemających stałego miejsca zamieszkania lub niemających głównej siedziby w Niderlandach, przy czym członkowie tej grupy indywidualnie lub łącznie występują jako artyści lub zawodowo uprawiają dyscyplinę sportu w Niderlandach na podstawie krótkoterminowej umowy, tymczasowo lub na innej podstawie.

[...]

3. Jeżeli członek spółki zagranicznej występuje lub zawodowo uprawia dyscyplinę sportu w ramach stosunku pracy z osobą zobowiązaną do poboru i niemającą siedziby w Niderlandach, podatek od wynagrodzeń jest uiszczany zgodnie z przepisami mającymi zastosowanie do spółki zagranicznej”.

- 5 Od dnia 1 stycznia 2007 r. artykuł ten ma następujące brzmienie:

„Do celów stosowania niniejszej ustawy i opartych na niej przepisów przez spółkę zagraniczną rozumie się: grupę osób fizycznych lub podmiotów, odpowiednio, niemających stałego miejsca zamieszkania lub niemających głównej siedziby w Niderlandach, której członkowie indywidualnie lub wspólnie występują jako artyści lub zawodowo uprawiają dyscyplinę sportu w Niderlandach na podstawie krótkoterminowej umowy, z wyjątkiem sytuacji:

[...]

2. gdy zgodnie z zasadami ustanowionymi zarządzeniem ministerialnym dopuszczalne jest, aby spółka składała się głównie z członków mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, z którym Królestwo Niderlandów zawarło umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, lub gdy mają oni miejsce zamieszkania lub siedzibę w Niderlandach, na Antylach Holenderskich lub na Arubie”.

6 Artykuł 8a ust. 1 Wet LB 1964 przewiduje:

„Do poboru podatku od artysty, sportowca zawodowego lub spółki zagranicznej, jeżeli występuje artystyczny lub sportowy jest oparty na umowie krótkoterminowej, zobowiązana jest:

- a) jeżeli gała jest wypracowana przez osobę, z którą zawarto umowę w sprawie występu artystycznego lub sportowego: osoba, z którą zawarto umowę w sprawie występu artystycznego lub sportowego;
- b) jeżeli gała jest wypracowana przez osobę trzecią: ta osoba”.

7 Artykuł 35g Wet LB 1964 stanowi:

„1. W odniesieniu do spółki zagranicznej podatek jest uiszczany w zależności od gaily.

2. Przez »gała« rozumie się całkowitą kwotę otrzymanych przez spółkę zagraniczną za występ artystyczny lub sportowy w Niderlandach. Gała obejmuje zwrot kosztów, a także prawa do otrzymania – po określonym czasie lub pod warunkiem – jednej lub więcej wypłat lub świadczeń.

3. W skład gaily nie wchodzi:

- a) zwrot kosztów i świadczenia dotyczące wyżywienia [...];
- b) zwrot kosztów podróży i pobytu – innych niż koszty podróży samochodem osobowym – koniecznych do dobrego wykonania występu artystycznego lub sportowego, o ile spółka przekazuje dowody osobie zobowiązanej do poboru, a ta osoba je zachowa i zatrzyma do dyspozycji w celu kontroli;
- c) usługi mające na celu uniknięcie kosztów podróży i pobytu koniecznych do dobrego wykonania występu artystycznego lub sportowego;

[...]

4. Gała nie obejmuje tego, co na podstawie decyzji inspektora można uznać za zwrot kosztów niestanowiący części gaily (decyzja dotycząca zwrotu kosztów). O decyzji dotyczącej zwrotu kosztów zawiadamia inspektor na wniosek i jest ona zaskarżalna. Wniosek jest składany przez spółkę lub osobę zobowiązaną do poboru przed występowaniem artystycznym lub sportowym bądź przez osobę zobowiązaną do poboru najpóźniej miesiąc po wykonaniu świadczenia [...]”.

8 Artyku? 35h ust. 1 Wet LB 1964 stanowi, ?e nale?ny podatek wynosi 20% ga?y.

Umowa zawarta mi?dzy Królestwem Niderlandów a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej

9 Artyku? 17 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zapobieganiu oszustwom podatkowym w dziedzinie podatków dochodowych i majątkowych zawartej w dniu 7 listopada 1980 r. mi?dzy Królestwem Niderlandów a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej (zwanej dalej „umow? o unikaniu podwójnego opodatkowania”) przewiduje:

„1. Niezale?nie od przepisów art. 14 i 15 zyski lub dochody osi?gane przez rezydenta jednego z umawiaj?cych si? pa?stw z jego osobistej dzia?alno?ci wykonywanej w innym umawiaj?cym si? pa?stwie jako artysta sceniczny [...] lub jako sportowiec podlegaj? opodatkowaniu w tym innym pa?stwie.

2. Je?eli zyski lub dochody z dzia?alno?ci wykonywanej przez artyst? scenicznego lub sportowca osobi?cie i w takim charakterze nie przys?uguj? samemu arty?cie lub sportowcowi, lecz innej osobie, te zyski lub dochody podlegaj? opodatkowaniu, niezale?nie od przepisów art. 7, 14 i 15, w umawiaj?cym si? pa?stwie, w którym wykonywana jest dzia?alno?? artystyczna lub sportowa”.

10 Artyku? 22 ust. 1 tej umowy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Maj?c na wzgl?dzie przepisy ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa w zakresie mo?liwo?ci odliczenia podatku nale?nego poza terytorium Zjednoczonego Królestwa od podatku nale?nego w Zjednoczonym Królestwie (przepisy, które nie mog? naruszy? nast?puj?cej zasady ogólnej):

a) podatek niderlandzki nale?ny na podstawie przepisów niderlandzkich i zgodnie z przepisami niniejszej umowy – albo bezpo?rednio, albo na mocy podatku pobieranego u ?ród?a od zysków, dochodów lub nadwy?ek uzyskanych w Niderlandach (z wyj?tkiem, w wypadku dywidend, podatku od zysków, z tytu?u których zosta?y wyp?acone dywidendy) – mo?e by? odliczony od podatku naliczonego w Zjednoczonym Królestwie od tych samych zysków, dochodów lub nadwy?ek co te, od których zosta? naliczony podatek niderlandzki;

[...]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

11 W lipcu 2002 r. i w marcu 2004 r. X zawar? umow? w sprawie rozegrania meczu towarzyskiego z dwoma klubami pó?profesjonalnej pi?ki no?nej maj?cymi siedzib? w Zjednoczonym Królestwie. Mecze te odby?y si? w Niderlandach, odpowiednio, w sierpniu 2002 r. i w sierpniu 2004 r.

12 X zap?aci? tym klubom, odpowiednio, 133 000 EUR i 50 000 EUR w zwi?zku z powy?szymi meczami. Kwoty te nie zosta?y wyp?acone graczom owych klubów.

13 Ze wzgl?du na to, ?e X nie dokona? poboru u ?ród?a podatku od wynagrodze? z tytu?u wymienionych kwot, a tak?e nie odprowadzi? go, zosta?y wobec niego wydane decyzje w sprawie wymiaru podatku od wynagrodze? w wysoko?ci, odpowiednio, 26 050 EUR i 9450 EUR, odpowiadaj?cej 20% tych?e kwot po odliczeniu okre?lonych kosztów.

14 Rechtbank te 's-Gravenhage, rozpatruj?cy w pierwszej instancji spraw? ze skargi X na decyzje w sprawie wymiaru rzeczzonego podatku, uchyli? zarówno owe decyzje, jak i wymiar

podatku.

15 W odpowiedzi na odwołanie Staatssecretaris van Financiën Gerechtshof te 's-Gravenhage wyrokiem z dnia 1 grudnia 2008 r. uchylił orzeczenia Rechtbank te 's-Gravenhage.

16 Oceniając, że uregulowanie niderlandzkie stanowi ograniczenie w rozumieniu art. 56 TFUE, które nie może być uzasadnione, X wniósł skargę kasacyjną od wyroku Gerechtshof te 's-Gravenhage do Hoge Raad der Nederlanden.

17 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ma miejsce ograniczenie swobodnego świadczenia usług, gdy odbiorca usługi świadczonej przez usługodawcę mającego siedzibę w innym państwie członkowskim jest zobowiązany – na podstawie przepisów państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę usługobiorca i w którym jest świadczona usługa – do dokonania poboru u źródła podatków od wynagrodzenia należnego za rzeczony usługę, podczas gdy ów obowiązek dokonania poboru u źródła nie powstaje, gdy dotyczy to usługodawcy mającego siedzibę w tym samym państwie członkowskim co usługobiorca?

2) a) Jeżeli z odpowiedzi na powyższe pytanie wynika, że przepis przewidujący opodatkowanie usługobiorcy prowadzi do ograniczenia swobodnego świadczenia usług, to czy wówczas ograniczenie takie może być uzasadnione koniecznością zagwarantowania poboru i windykacji podatków od spółek zagranicznych, które tylko na krótki okres zatrzymują się w Niderlandach i które trudno jest kontrolować, co czyni problematycznym realizację kompetencji podatkowych przyznanych Niderlandom?

b) Czy w tym wypadku ma znaczenie, że przepis w późniejszym stadium okoliczności faktycznych niż w niniejszej sprawie został zmieniony w ten sposób, iż następuje jednostronne zrzeczenie się [jednostronna rezygnacja z] poboru podatku, ponieważ nie mógł on być dokonany w sposób prosty i skuteczny?

3) Czy – zważywszy na możliwości, jakie w szczególności oferuje dyrektywa [Rady] 76/308/EWG [z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych rodków (Dz.U. L 73, s. 18), zmieniona dyrektywą Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. (Dz.U. L 175, s. 17) (zwana dalej »dyrektywą 76/308«)] w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących podatków – przepis ten idzie dalej niż jest to konieczne?

4) Czy dla odpowiedzi na powyższe pytania ma znaczenie, czy podatek należny od wynagrodzenia w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę usługobiorca, może być zaliczony na poczet podatku należnego od wynagrodzenia w tym innym państwie członkowskim?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

18 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 36; z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 *Amurta*, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 16; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 24).

W przedmiocie pytania pierwszego

19 Poprzez pytanie pierwsze sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nałożony na usługobiorcę, na mocy uregulowania jednego państwa członkowskiego, obowiązek dokonania poboru u źródła podatku od wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy taki obowiązek nie istnieje w odniesieniu do wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom mającym siedzibę w danym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie swobodnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu.

20 Przede wszystkim należy zauważyć, że art. 56 TFUE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich przepisów krajowych, które świadczenie usług między państwami członkowskimi czyni trudniejszym niż świadczenie usług wysoce wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych C-155/08 i C-157/08 *X i Passenheim-van Schoot*, Zb.Orz. s. I-5093, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału art. 56 TFUE wymaga zniesienia wszelkich ograniczeń w swobodzie świadczenia usług opartych na okoliczności, że usługodawca zamieszkuje lub ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym świadczy usługi (zob. wyroki: z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Zb.Orz. s. I-9461, pkt 31; z dnia 15 lutego 2007 r. w sprawie C-345/04 *Centro Equestre da Lezíria Grande*, Zb.Orz. s. I-1425, pkt 20).

22 Ograniczenia swobodnego świadczenia usług stanowią rodki krajowe, które zakazują tej swobody lub ograniczają lub zmniejszają atrakcyjność korzystania z niej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie C-330/07 *Jobra*, Zb.Orz. s. I-9099, pkt 19; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-287/10 *Tankreederei I*, Zb.Orz. s. I-14233, pkt 15).

23 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, art. 56 TFUE jest rodzajem uprawnień nie tylko dla samego usługodawcy, lecz także dla odbiorcy jego usług (zob. wyrok z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97 *Eurowings Luftverkehr*, Rec. s. I-7447, pkt 34; ww. wyrok w sprawie *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, pkt 32; a także wyrok z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-233/09 *Dijkman i Dijkman-Lavaleije*, Zb.Orz. s. I-6645, pkt 24).

24 Usługobiorców, którzy zwracają się do usługodawców niebędących rezydentami w dziedzinie sportu, Królestwo Niderlandów obejmuje obowiązkiem dokonania poboru u źródła według stawki minimalnej 20% od wynagrodzeń wypłaconych rzeczonym usługodawcom niebędącym rezydentami. Natomiast w wypadku usługodawcy będącego rezydentem dany usługobiorca nie jest objęty takim obowiązkiem.

25 W tym względzie rzędy, które przedstawiły uwagi Trybunałowi, powołują się na wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 *Truck Center*, Zb.Orz. s. I-10767, i podnoszą, że odmienne traktowanie wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom będącym rezydentami i

wynagrodze? wyp?aconych us?ugodawcom nieb?d?cym rezydentami t?umaczy si? stosowaniem do podatników, którzy znajduj? si? w ró?nych sytuacjach, dwóch ró?nych mechanizmów opodatkowania. Je?li bowiem wynagrodzenie wyp?acone us?ugodawcy maj?cemu siedzib? w Niderlandach nie podlega poborowi u ?ród?a, sam ten us?ugodawca jest opodatkowany bezpo?rednio z tytu?u podatku dochodowego od osób prawnych lub w danym wypadku z tytu?u niderlandzkiego podatku dochodowego. Konieczno?? stosowania ró?nych mechanizmów poboru podatku t?umaczy si? stanowiskiem Królestwa Niderlandów, które jest odmienne, je?li chodzi o us?ugodawców b?d?cych rezydentami, bezpo?rednio podlegaj?cych kontroli niderlandzkich organów podatkowych, i je?li chodzi o us?ugodawców nieb?d?cych rezydentami, wobec których to pa?stwo cz?onkowskie wyst?puje w charakterze pa?stwa ?ród?a przychodów i z tego wzgl?du nie mo?e po prostu stwierdzi? i wyegzekwowa? d?ugów podatkowych od podatnika, lecz jest uzale?nione od wspó?pracy z organami podatkowymi pa?stwa rezydencji tego podatnika.

26 Trybuna? wprowadzie dopu?ci? stosowanie do podmiotów otrzymuj?cych dochody z kapita?u ró?nych mechanizmów opodatkowania w zale?no?ci od tego, czy podmioty te s? rezydentami, czy nie, jednak?e to odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne (ww. wyrok w sprawie Truck Center, pkt 41). Ze wzgl?du na to, ?e rzeczony odmienne traktowanie niekoniecznie przynosi korzy?? podmiotom otrzymuj?cym dochody b?d?cym rezydentami, Trybuna? orzek?, ?e nie stanowi ono ograniczenia swobody przedsi?biorczo?ci (ww. wyrok w sprawie Truck Center, pkt 49, 50).

27 Jak jednak stwierdzi?a rzecznik generalna w pkt 32 opinii, us?ugodawca i us?ugobiorca s? dwoma ró?nymi podmiotami prawnymi reprezentuj?cymi w?asne interesy i ka?demu z nich nale?y umo?liwi? korzystanie ze swobody ?wiadczenia us?ug w przypadku naruszenia jego praw.

28 Nale?y stwierdzi?, ?e niezale?nie od skutków, jakie pobór u ?ród?a mo?e wywiera? na sytuacj? podatkow? us?ugodawców nieb?d?cych rezydentami, obowi?zek dokonania takiego poboru w zakresie, w jakim oznacza on dodatkowe obci??enie administracyjne i zwi?zane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialno?ci, mo?e czyni? us?ugi transgraniczne mniej atrakcyjnymi dla us?ugobiorców b?d?cych rezydentami ni? us?ugi ?wiadczone przez us?ugodawców b?d?cych rezydentami i mo?e zniech?ci? rzeczonych us?ugobiorców do zwracania si? do us?ugodawców nieb?d?cych rezydentami.

29 Wniosku tego nie podwa?aj? argumenty rz?du niderlandzkiego, wed?ug których wp?yw dodatkowego obci??enia administracyjnego na?o?onego na us?ugobiorc?, po pierwsze, jest nieistotny w zakresie, w jakim us?ugobiorca jest ju? zobowi?zany do dokonania innych poborów u ?ród?a i przekazania pobranych kwot do administracji podatkowej, a po drugie, jest kompensowany zmniejszeniem obci??enia administracyjnego us?ugodawcy nieb?d?cego rezydentem, który nie powinien sk?ada? deklaracji podatkowej w Niderlandach poza swoimi obowi?zkami administracyjnymi wobec administracji podatkowej pa?stwa cz?onkowskiego, w którym ma siedzib?.

30 W tym wzgl?dzie wystarczy przypomnie?, ?e nawet ograniczenie swobody podstawowej o nik?ym zakresie lub niewielkim znaczeniu jest zakazane przez traktat FUE (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lutego 2000 r. w sprawie C-34/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-995, pkt 49; z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 43; z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkvit Internationaal i Denkvit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 50; a tak?e ww. wyrok w sprawie Dijkman i Dijkman-Lavaleije, pkt 42).

31 Ponadto, zgodnie z orzecnictwem Trybuna?u, sprzeczne ze swobod? podstawow? niekorzystne traktowanie pod wzgl?dem podatkowym nie mo?e by? uznane za zgodne z prawem Unii z powodu istnienia innych korzy?ci podatkowych, nawet je?eli za?o?y si? ich istnienie (zob. podobnie wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 61; a

także ww. wyroki: w sprawie Amurta, pkt 75; w sprawie Dijkman i Dijkman-Lavaleije, pkt 41).

32 W konsekwencji należy uznać, że nałożony na usługobiorcę obowiązek dokonania poboru u źródła podatku od wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom niebędącym rezydentami, podczas gdy taki pobór u źródła nie jest stosowany wobec wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom będącym rezydentami, stanowi ograniczenie swobodnego świadczenia usług w zakresie, w jakim oznacza dodatkowe obciążenie administracyjne i związane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialności.

33 To stwierdzenie nie może mieć wpływu, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 39 opinii, na odpowiedź na pytanie, które nie stanowi zresztą przedmiotu niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, czy pobór u źródła taki jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym stanowi również ograniczenie swobodnego świadczenia usług, w wypadku gdy prowadzi do tego, że świadczenie usług dokonywane przez usługodawcę niebędącego rezydentem jest objęte wyższym obciążeniem podatkowym niż świadczenie usług wykonywane przez usługodawcę będącego rezydentem. Ze względu na to, że taki pobór może odbijać się na koszcie świadczenia danych usług, w istocie może on zniechęcać zarówno usługodawcę niebędącego rezydentem do wykonania tego świadczenia, jak i usługobiorcę do zwrócenia się do takiego usługodawcy.

34 Biorąc pod uwagę powyższe, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż nałożony na usługobiorcę, na mocy uregulowania jednego państwa członkowskiego, obowiązek dokonania poboru u źródła podatku od wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy taki obowiązek nie istnieje w odniesieniu do wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom mającym siedzibę w danym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie swobodnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu ze względu na to, że oznacza dodatkowe obciążenie administracyjne i związane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialności.

W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

35 Poprzez pytania drugie i trzecie, które należy przeanalizować łącznie, sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy ograniczenie swobodnego świadczenia usług wynikające z uregulowania krajowego takiego jak będące przedmiotem postępowania przed nim może być uzasadnione koniecznością zapewnienia skutecznego poboru podatku i nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu, nawet biorąc pod uwagę możliwość wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących podatków stwarzane przez dyrektywę 76/308. Sąd ten zastanawia się ponadto, czy należy uwzględnić okoliczności, że wskazane uregulowanie krajowe zostało zmienione, a Królestwo Niderlandów zrezygnowało z poboru u źródła będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

36 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, ograniczenie swobodnego świadczenia usług może być zaakceptowane jedynie wtedy, gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest, aby stosowanie wskazanego ograniczenia zapewniało ponadto realizację założonego celu i nie wykraczało poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (ww. wyrok w sprawie Tankreeder I, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że niezbydny i proporcjonalny charakter przepisów przyjętych przez państwo członkowskie nie jest wykluczony tylko z tego powodu, że owo państwo wybrało odmienny system ochrony niż przyjęty przez inne państwo członkowskie (zob. wyrok z dnia 14 października 2004 r. w sprawie C-36/02 Omega, Zb.Orz. s. I-9609, pkt 38), przy czym przepisy te powinny być oceniane jedynie z uwzględnieniem celów zakładanych przez właściwe organy zainteresowanego państwa członkowskiego oraz zakresu ochrony, jaki organy te pragną

zapewni? (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C-124/97 Läärä i in., Rec. s. I-6067, pkt 36; z dnia 21 pa?dziernika 1999 r. w sprawie C-67/98 Zenatti, Rec. s. I-7289, pkt 34; a tak?e z dnia 11 wrze?nia 2003 r. w sprawie C-6/01 Anomar i in., Rec. s. I-8621, pkt 80).

38 Analogicznie wynika z tego, ?e pó?niejsza rezygnacja pa?stwa cz?onkowskiego ze stosowania ?rodka nie przes?dza te? ani o jego odpowiednim charakterze do osi?gni?cia zamierzonego celu, ani o jego proporcjonalno?ci, które to cechy nale?y ocenia? jedynie w ?wietle zamierzonego celu.

39 Trybuna? orzek? ju?, ?e konieczno?? zapewnienia skutecznego poboru podatku stanowi nadrz?dny wzgl?d interesu ogólnego mog?cy uzasadni? ograniczenie swobodnego ?wiadczenia us?ug. Wed?ug Trybuna?u procedura poboru u ?ród?a oraz gwarantuj?ce jego skuteczno?? zasady odpowiedzialno?ci stanowi? bowiem uzasadniony i w?a?ciwy sposób zapewnienia traktowania pod wzgl?dem podatkowym dochodów osoby maj?cej siedzib? lub miejsce zamieszkania poza terytorium pa?stwa opodatkowania, pozwalaj?cy unikn?? sytuacji, w której dochody te nie podlega?yby opodatkowaniu ani w pa?stwie siedziby lub zamieszkania, ani w pa?stwie, w którym ?wiadczone s? us?ugi (ww. wyrok w sprawie FKP Scorpio Konzertproduktionen, pkt 36).

40 Rz?dy, które przedstawi?y uwagi przed Trybuna?em, podnosz?, ?e uzasadnienie takie nale?y zaakceptowa? w odniesieniu do przepisów b?d?cych przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym.

41 Rz?d niderlandzki wyja?nia w szczególno?ci, ?e pobór u ?ród?a b?d?cy przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym zosta? wprowadzony po stwierdzeniu przez administracj? podatkow?, i? system oparty na decyzjach w sprawie wymiaru podatku skierowanych indywidualnie do ka?dego us?ugodawcy nieb?d?cego rezydentem okaza? si? nieskuteczny ze wzgl?du na trudno?ci i obci??enie administracyjne, jakie system taki stwarza? dla rzeczonych us?ugodawców nieb?d?cych rezydentami i dla administracji. Zdaniem rz?du niderlandzkiego pobór u ?ród?a, który ma zastosowanie do wynagrodze? wyp?aconych klubom sportowym, od których zosta?y odliczone odpowiednie koszty, pozwala na opodatkowanie przychodów graczy w sposób prostszy i skuteczniejszy zarówno z punktu widzenia tych ostatnich, jak i z punktu widzenia administracji.

42 W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, ?e je?li chodzi o us?ugodawców, którzy ?wiadcz? us?ugi okazjonalne w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? to, w którym maj? siedzib?, i przebywaj? tam jedynie przez krótki czas, pobór u ?ród?a stanowi odpowiedni ?rodek do zapewnienia skutecznego poboru nale?nego podatku.

43 Nale?y jeszcze przeanalizowa?, czy ?rodek ten nie wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia skutecznego poboru nale?nego podatku, bior?c pod uwag? w szczególno?ci mo?liwo?ci oferowane przez dyrektyw? 76/308 w dziedzinie wzajemnej pomocy w zakresie windykacji roszcze? dotycz?cych podatków.

44 Dyrektywa 76/308 ustanawia wspólne regu?y dotycz?ce wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelno?ci dotycz?cych niektórych op?at, ce? i podatków (wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r. w sprawie C-233/08 Kyrian, Zb.Orz. s. I-177, pkt 34). Zgodnie z przepisami tej dyrektywy pa?stwo cz?onkowskie mo?e domaga? si? pomocy innego pa?stwa cz?onkowskiego w zakresie windykacji podatku dochodowego nale?nego od podatnika maj?cego miejsce zamieszkania w tym ostatnim pa?stwie cz?onkowskim (zob. wyrok z dnia 9 listopada 2006 r. w sprawie C-520/04 Turpeinen, Zb.Orz. s. I-10685, pkt 37).

45 Z motywów od pierwszego do trzeciego dyrektywy 76/308 wynika, ?e jej celem jest

zniesienie przeszkód w ustanowieniu i funkcjonowaniu wspólnego rynku, które wynikają z ograniczenia stosowania przepisów krajowych do terytorium danego państwa w dziedzinie windykacji.

46 Dyrektywa 76/308 przewiduje zatem środki pomocy w formie dostarczania informacji użytecznych do windykacji, powiadamiania adresata o instrumentach i decyzjach, jak również w formie dochodzenia roszczeń, które są przedmiotem instrumentu umożliwiającego jego wykonanie.

47 Rozszerzenie zakresu stosowania dyrektywy 76/308 w szczególności na windykację roszczeń dotyczących podatków dochodowych przez dyrektywę 2001/44 ma na celu, jak wynika z motywów 1–3 tej ostatniej, zapewnienie „neutralności fiskalnej rynku wewnętrznego” oraz ochronę interesów finansowych w szczególności państw członkowskich, biorąc pod uwagę rozwój nadużyć podatkowych (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-338/01 Komisja przeciwko Radzie, Rec. s. I-4829, pkt 68). Nawet jeśli dyrektywa 2001/44 dokonuje pewnego zbliżenia przepisów krajowych w dziedzinie podatkowej, ponieważ zobowiązuje wszystkie państwa członkowskie do traktowania wierzytelności pochodzących z innych państw członkowskich jak wierzytelności krajowych (www. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Radzie, pkt 75), jej celem, jak stwierdziła rzeczniczka generalna w pkt 53 opinii, nie było zastąpienie poboru u źródła jako mechanizmu poboru podatku.

48 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że rezygnacja z poboru u źródła i skorzystanie z rodzajów wzajemnej współpracy pozwoliłyby na wyeliminowanie ograniczenia swobodnego świadczenia usług spowodowanego po stronie usługodawcy przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

49 Jednakże rezygnacja taka niekoniecznie wyeliminowałaby wszystkie formalności, które ciążą na usługobiorcy. Jak bowiem zauważyły niektóre rzeczy przedstawiające uwagi przed Trybunałem, pobór u źródła pozwala administracji podatkowej na uzyskanie informacji o powstaniu okoliczności faktycznych uzasadniających pobór podatku należnego od usługodawcy niebędącego rezydentem. W braku takiego poboru administracja podatkowa danego państwa członkowskiego prawdopodobnie musiałaby nałożyć na usługobiorcę mającego siedzibę na terytorium tego ostatniego państwa obowiązek zadeklarowania usługi dokonanej przez usługodawcę niebędącego rezydentem.

50 Ponadto rezygnacja z poboru u źródła prowadziaby do konieczności poboru podatku od usługodawcy niebędącego rezydentem, co mogłoby skutkować, jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 58 opinii, znacznym obciążeniem tego usługodawcy, ponieważ byłby on zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej w obcym dla niego języku oraz do zapoznania się z systemem podatkowym państwa członkowskiego innego niż to, w którym ma on siedzibę. W ten sposób usługodawca niebędący rezydentem mógłby być zniechęcony do świadczenia usługi w danym państwie członkowskim, a w rezultacie korzystanie z usługi pochodzącej z innego państwa członkowskiego niż państwo jego siedziby przez usługobiorcę mogłoby w ten sposób okazać się nawet bardziej utrudnione.

51 Ponadto taki bezpośredni pobór podatku od usługodawcy niebędącego rezydentem powodowałby również znaczne obciążenie administracyjne organów podatkowych, któremu podlegałby usługobiorca w wypadku wielu sporadycznie świadczonych usług.

52 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 59 opinii, że bezpośredni pobór podatku od usługodawcy niebędącego rezydentem niekoniecznie byłby środkiem najbardziej skutecznym niż pobór u źródła.

53 Biorąc pod uwagę powyższe, na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, że o ile ograniczenie swobodnego świadczenia usług wynikające z uregulowania krajowego takiego jak błądce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym wypływa z obowiązku dokonania poboru u ródka ze względu na to, iż oznacza dodatkowe obciążenie administracyjne i związane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialności, o tyle ograniczenie to może być uzasadnione konieczności zapewnienia skutecznego poboru podatku i nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu, nawet biorąc pod uwagę możliwość wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących podatków stwarzane przez dyrektywę 76/308. Późniejsza rezygnacja z poboru u ródka błędnie przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie przesądza ani o jego odpowiednim charakterze do osiągnięcia zamierzonego celu, ani o jego proporcjonalności, które to cechy należy oceniać jedynie w świetle zamierzonego celu.

W przedmiocie pytania czwartego

54 Poprzez pytanie czwarte sąd krajowy dąży do ustalenia, czy w celu oceny, czy obowiązek dokonania przez usługobiorcę poboru u ródka, ze względu na to, że oznacza on dodatkowe obciążenie administracyjne i związane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialności, stanowi ograniczenie swobodnego świadczenia usług zakazane przez art. 56 TFUE, należy wiedzieć, czy usługodawca niebędący rezydentem może odliczyć podatek pobrany w Niderlandach od podatku, jaki jest on zobowiązany zapłacić w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę.

55 Jak bowiem stwierdzono w pkt 28 niniejszego wyroku, obowiązek dokonania takiego poboru może czynić usługi transgraniczne mniej atrakcyjnymi dla usługobiorców będących rezydentami od usług świadczonych przez usługodawców będących rezydentami i zniechęci rzeczonych usługobiorców do zwracania się do usługodawców niebędących rezydentami, niezależnie od wpływu, jaki pobór u ródka może mieć na sytuację podatkową usługodawców niebędących rezydentami.

56 Zatem traktowanie pod względem podatkowym usługodawcy w państwie członkowskim, w którym ma on siedzibę, nie przedstawia żadnego znaczenia dla oceny, czy obowiązek usługobiorcy do dokonania rzeczowego poboru u ródka stanowi ograniczenie swobodnego świadczenia usług zakazane przez art. 56 TFUE.

57 W konsekwencji na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że w celu oceny, czy obowiązek dokonania przez usługobiorcę poboru u ródka, ze względu na to, że oznacza on dodatkowe obciążenie administracyjne i związane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialności, stanowi ograniczenie swobodnego świadczenia usług zakazane przez art. 56 TFUE, nie ma znaczenia kwestia, czy usługodawca niebędący rezydentem może odliczyć podatek pobrany w Niderlandach od podatku, jaki jest on zobowiązany zapłacić w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż nałożony na usługobiorcę, na mocy uregulowania jednego państwa członkowskiego, obowiązek dokonania poboru u ródka podatku od wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy taki obowiązek nie istnieje w odniesieniu do

wynagrodze? wyp?aconych us?ugodawcom maj?cym siedzib? w danym pa?stwie cz?onkowskim, stanowi ograniczenie swobodnego ?wiadczenia us?ug w rozumieniu tego przepisu ze wzgl?du na to, ?e oznacza on dodatkowe obci??enie administracyjne i zwi?zane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialno?ci.

2) O ile ograniczenie swobodnego ?wiadczenia us?ug wynikaj?ce z uregulowania krajowego takiego jak b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym wyp?ywa z obowi?zku dokonania poboru u ?ród?a ze wzgl?du na to, i? oznacza dodatkowe obci??enie administracyjne i zwi?zane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialno?ci, o tyle ograniczenie to mo?e by? uzasadnione konieczno?ci? zapewnienia skutecznego poboru podatku i nie wykracza poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia tego celu, nawet bior?c pod uwag? mo?liwo?ci wzajemnej pomocy przy windykacji roszcze? dotycz?cych podatków stwarzane przez dyrektyw? Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszcze? dotycz?cych niektórych op?at, ce?, podatków i innych ?rodków, zmienion? dyrektyw? Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. Pó?niejsza rezygnacja z poboru u ?ród?a b?d?cego przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym nie przes?dza ani o jego odpowiednim charakterze do osi?gni?cia zamierzonego celu, ani o jego proporcjonalno?ci, które to cechy nale?y ocenia? jedynie w ?wietle zamierzonego celu.

3) W celu oceny, czy obowi?zek dokonania przez us?ugobiorc? poboru u ?ród?a, ze wzgl?du na to, ?e oznacza on dodatkowe obci??enie administracyjne i zwi?zane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialno?ci, stanowi ograniczenie swobodnego ?wiadczenia us?ug zakazane przez art. 56 TFUE, nie ma znaczenia kwestia, czy us?ugodawca nieb?d?cy rezydentem mo?e odliczy? podatek pobrany w Niderlandach od podatku, jaki jest on zobowi?zany zap?aci? w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ma siedzib?.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niderlandzki.