

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 18. oktobra 2012(*)

„Svoboda opravljanja storitev – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davčni odtegljaj davka na plačila, ki ga mora prejemnik storitev s sedežem na nacionalnem ozemlju uporabiti za plačilo, dolgovano ponudniku storitev s sedežem v drugi državi članici – Neobstoj take obveznosti, če gre za ponudnika storitev s sedežem v isti državi članici“

V zadevi C-498/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 24. septembra 2010, ki je prispela na Sodišče 14. oktobra 2010, v postopku

X NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, v funkciji predsednika prvega senata, M. Safjan, A. Borg Barthet, E. Levits (poročevalci), J.-J. Kasel in M. Safjan, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. novembra 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za X NV F. A. Engelen in S. C. W. Douma, davčna svetovalca,
- za nizozemsko vlado B. Koopman in C. Wissels, zastopnici,
- za belgijsko vlado J.-C. Halleux in M. Jacobs, zastopnika,
- za nemško vlado T. Henze in J. Möller, zastopnika,
- za francosko vlado G. de Bergues in N. Rouam, zastopnika,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj s S. Fiorentinom, avvocato dello Stato,
- za švedsko vlado A. Falk in S. Johannesson, zastopnici,
- za vlado Združenega kraljestva L. Seeboruth, zastopnik,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Roels, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 21. decembra 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 56 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo X NV (v nadaljevanju: X), polprofesionalnim nogometnim klubom (betaaldvoetbalorganisatie) s sedežem na Nizozemskem, in Staatssecretaris van Financiën zaradi davčnega odtegljaja, obračunane plačile, izplačanih ponudniku storitev s sedežem v drugi državi članici.

Pravni okvir

Nizozemsko pravo

3 Člen 1 zakona iz leta 1964 o davku na plačila (Wet op de loonbelasting 1964, v nadaljevanju: Wet LB 1964) določa:

„Neposredni davek, imenovan ‚davek na plačila‘, se uporablja za delavce ali njihove delodajalce, odgovorne za odtegljaj, umetnike, poklicne športnike, tuje družbe in druge fizične osebe, določene s tem zakonom ali na podlagi teh določb.“

4 Člen 5b(1) in (3) Wet LB 1964 je do 1. januarja 2007 določal:

„1. Za uporabo tega zakona in določb, ki temeljijo na njem, pomeni tuja družba skupino fizičnih ali pravnih oseb, ki nimajo glavnega prebivališča ali glavnega sedeža na Nizozemskem, katere člani posamično ali kolektivno nastopajo kot umetniki ali se poklicno ukvarjajo s športno disciplino na Nizozemskem na podlagi pogodbe za krajše obdobje ali začasno iz drugega naslova.

[...]

3. Če član tuje družbe nastopa ali se poklicno ukvarja s športno disciplino v okviru delovnega razmerja z osebo, odgovorno za odtegljaj, ki nima sedeža na Nizozemskem, se davek na plačila obračuna v skladu z določbami, ki se uporabljajo za tujo družbo.“

5 Ta člen od 1. januarja 2007 določa:

„Za uporabo tega zakona in določb, ki temeljijo na njem, pomeni tuja družba skupino fizičnih oseb ali organov, ki nimajo glavnega prebivališča ali glavnega sedeža na Nizozemskem, katere člani posamično ali kolektivno nastopajo kot umetniki ali se poklicno ukvarjajo s športno disciplino na Nizozemskem na podlagi pogodbe za krajše obdobje, razen:

[...]

2. Če je v skladu s pravili, določenimi z ministrsko odredbo, dovoljeno, da družbo v glavnem sestavljajo člani, ki imajo prebivališče ali sedež v državi, s katero je Kraljevina Nizozemska sklenila konvencijo o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, ali če imajo prebivališče ali sedež na Nizozemskem, Nizozemskih Antilih ali Arubi.“

6 Člen 8a(1) Wet LB 1964 določa:

„Kadar gre za umetnika, poklicnega športnika ali tujo družbo in opravljanje umetniških ali športnih

storitev temelji na pogodbi za krajše obdobje, je za odtegljaj odgovorna:

a) Če plačilo prejme oseba, s katero je bilo dogovorjeno opravljanje umetniških ali športnih storitev: oseba, s katero je bilo dogovorjeno opravljanje umetniških ali športnih storitev;

b) Če plačilo prejme tretja oseba: ta oseba.“

7 Člen 35g Wet LB 1964 določa:

„1. V primeru tuje družbe se davek obračuna glede na plačilo.

2. ‚Plačilo‘ pomeni vse zneske, ki jih prejme tuja družba za umetniške ali športne storitve, opravljene na Nizozemskem. Plačilo zajema vračila stroškov in pravice do prejetja – po preteku nekega obdobja ali pogojno – enega ali več plačil ali dajatev.

3. Plačilo ne zajema:

a) nadomestil in dajatev v zvezi s potrošnjo in prehrano [...];

b) nadomestil za povrnitev potnih stroškov in stroškov bivanja – razen potnih stroškov za potovanje z osebnim vozilom – ki so nujni za ustrezno opravljanje umetniških ali športnih storitev, če družba pošlje dokazila osebi, odgovorni za odtegljaj, ter jih ta shrani in jih ima na voljo za nadzor;

c) dajatev, namenjenih izognitvi potnim stroškom in stroškom bivanja, nujnim za ustrezno opravljanje umetniških ali športnih storitev;

[...]

4. Plačilo ne zajema tistega, kar je na podlagi odločbe inšpektorja mogoče šteti za nadomestilo, ki ni del plačila (odločba o povračilu stroškov). Odločbo o povračilu stroškov izda inšpektor na predlog in zoper to odločbo se je mogoče pritožiti. Predlog vloži družba ali oseba, odgovorna za odtegljaj, pred umetniško ali športno storitvijo ali oseba, odgovorna za odtegljaj, najpozneje en mesec po opravljanju storitve. [...]“

8 Člen 35h(1) Wet LB 1964 določa, da dolgovani davek znaša 20 % plačila.

Konvencija med Kraljevino Nizozemsko in Združenim kraljestvom Veliko Britanijo in Severno Irsko

9 Člen 17 Konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja in davčnih utaj na področju davkov od dohodka in od premoženja, sklenjene 7. novembra 1980 med Kraljevino Nizozemsko in Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irsko (v nadaljevanju: konvencija o preprečevanju dvojnega obdavčevanja), določa:

„1. Ne glede na določbe členov 14 in 15 se lahko prihodki ali dobiček, ki jih rezident države pogodbenice pridobi iz osebnih dejavnosti, ki jih opravlja v drugi državi pogodbenici kot nastopajoči umetnik [...] ali kot športnik, obdavčijo v tej drugi državi.

2. Če prihodke ali dobiček od dejavnosti, ki jih nastopajoči umetnik ali športnik opravlja osebno kot tak, ne prejme umetnik ali športnik, temveč druga oseba, so ti prihodki ali dobiček ne glede na določbe členov 7, 14 in 15 obdavčljivi v državi pogodbenici, v kateri nastopajoči umetnik ali športnik opravlja dejavnosti.“

10 Člen 22(1) te konvencije določa:

„Ob upoštevanju določb zakonodaje Združenega kraljestva v zvezi z možnostjo odbitka davka, dolgovanega zunaj Združenega kraljestva, od davka, dolgovanega v Združenem kraljestvu (določbe, ki ne posegajo v to splošno načelo):

a) je mogoče nizozemski davek, dolgovan v skladu z nizozemsko zakonodajo in določbami te konvencije, bodisi neposredno bodisi na podlagi odtegljaja od tega dobička, prihodkov ali kapitalskega dobička, pridobljenega na Nizozemskem (razen – v primeru dividend – davka na dobiček, iz katerega so bile dividende izplačane), odbiti od davka, obračunanega v Združenem kraljestvu na isti dobiček, prihodke ali kapitalski dobiček, na katerega je bil obračunan nizozemski davek; [...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Družba X se je julija 2002 in marca 2004 s polprofesionalnima nogometnima kluboma s sedežem v Združenem kraljestvu sporazumela o izvedbi prijateljske tekme. Ti tekmi sta potekali na Nizozemskem, in sicer avgusta 2002 in avgusta 2004.

12 Družba X je v zvezi z zadevnima tekmama tema kluboma plačala 133.000 EUR in 50.000 EUR. Kluba teh zneskov nista izplačala svojim igralcem.

13 Ker družba X od navedenih zneskov ni pri viru odtegnila davka na plačila niti ga ni plačala, ji je bil z odločbama o davčnem nadzoru odmerjen davek na plačila v višini 26.050 EUR in 9450 EUR, kar znaša 20 % teh zneskov po odbitku nekaterih stroškov.

14 Rechtbank te 's-Gravenhage, pri katerem je družba X na prvi stopnji vložila tožbo zoper ti odmeri, je navedeni odločbi in odmeri razglasilo za nižne.

15 Na podlagi pritožbe Staatssecretaris van Financiën je Gerechtshof te 's-Gravenhage s sodbo z dne 1. decembra 2008 razveljavilo sodbi Rechtbank te 's-Gravenhage.

16 Ker je družba X menila, da nizozemska ureditev pomeni omejitev v smislu člena 56 PDEU, ki je ni mogoče utemeljiti, je pri Hoge Raad der Nederlanden zoper sodbo Gerechtshof te 's-Gravenhage vložila kasacijsko pritožbo.

17 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da gre za omejitev svobode opravljanja storitev, če mora prejemnik storitve, ki jo opravi ponudnik storitev s sedežem v drugi državi članici, na podlagi zakonodaje države članice, v kateri ima prejemnik storitve sedež in v kateri je opravljena storitev, odtegniti davek od plačila, ki se dolguje za to storitev, medtem ko ta dolžnost odtegljaja ne obstaja, če se nanaša na ponudnika storitev, ki ima sedež v isti državi članici kot prejemnik storitve?

2. (a) Če je odgovor na prejšnje vprašanje tak, da predpis, ki določa obdavčitev prejemnika storitev, vodi do omejitve svobode opravljanja storitev, ali je mogoče tako omejitev upravičiti z nujnostjo, da se zagotovi odmera in izterjava davka od tujih družb, ki so le kratko prisotne na Nizozemskem in jih je težko nadzorovati, kar pa otežuje izvajanje davčne pristojnosti, dodeljene Nizozemski?

(b) Ali je v takem primeru pomembno, da je bil pozneje predpis za dejanska stanja, kot je to v obravnavani zadevi, spremenjen tako, da se je enostransko odpovedala pravica do odmere davka, ker je ni bilo mogoče preprosto in učinkovito izvajati?

3. Ali predpis ob upoštevanju možnosti, ki jih za vzajemno pomoč pri izterjavi davkov daje zlasti Direktiva [Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 1, str. 44), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/44/ES z dne 15. junija 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 12, str. 27; v nadaljevanju: Direktiva 76/308)], presega to, kar je potrebno?

4. Ali je za odgovor na prejšnja vprašanja pomembno, da se davek, ki se dolguje za plačilo v državi članici, v kateri ima prejemnik storitve sedež, lahko pobota z davkom, ki se dolguje za plačilo v drugi državi članici?

Vprašanja za predhodno odločanje

18 Najprej je treba opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti sodbe z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 36; z dne 8. novembra 2007 v zadevi *Amurta*, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 16, in z dne 18. junija 2009 v zadevi *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 24).

Prvo vprašanje

19 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da pomeni obveznost, ki na podlagi ureditve države članice zavezuje prejemnika storitev, da davek od plačila, ki se izplačajo ponudnikom storitev s sedežem v drugi državi članici, odtegne pri viru, medtem ko taka obveznost ne obstaja v zvezi s plačili, ki se izplačajo ponudnikom storitev s sedežem v zadevni državi članici, omejitev svobode opravljanja storitev v smislu te določbe.

20 Najprej je treba pojasniti, da člen 56 PDEU nasprotuje uporabi katere koli nacionalne ureditve, zaradi katere postane opravljanje storitev med državami članicami težavnejše od opravljanja storitev znotraj ene države članice (glej zlasti sodbo z dne 11. junija 2009 v združenih zadevah *X in Passenheim-van Schoot*, C-155/08 in C-157/08, ZOdl., str. I-5093, točka 32 in navedena sodna praksa).

21 V skladu s sodno prakso Sodišča člen 56 PDEU namreč zahteva, da se odpravijo vse ovire za svobodo opravljanja storitev, ki izhajajo iz tega, da ima izvajalec storitev sedež v drugi državi članici kot tisti, v kateri se storitev opravlja (glej sodbi z dne 3. oktobra 2006 v zadevi *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 31, in z dne 15. februarja 2007 v zadevi *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, ZOdl., str. I-1425, točka 20).

22 Omejitve svobode opravljanja storitev so nacionalni ukrepi, ki prepovedujejo ali motijo uresničevanje te svoboščine ali zmanjšujejo njegovo privlačnost (glej zlasti sodbi z dne 4. decembra 2008 v zadevi *Jobra*, C-330/07, ZOdl., str. I-9099, točka 19, in z dne 22. decembra 2010 v zadevi *Tankreederei I*, C-287/10, ZOdl., str. I-14233, točka 15).

23 Poleg tega člen 56 PDEU v skladu z ustaljeno sodno prakso ne zagotavlja pravic le ponudniku, ampak tudi prejemniku storitev (glej sodbo z dne 26. oktobra 1999 v zadevi *Eurowings*

Luftverkehr, C-294/97, Recueil, str. I-7447, točka 34; zgoraj navedeno sodbo FKP Scorpio Konzertproduktionen, točka 32, in sodbo z dne 1. julija 2010 v zadevi Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, ZOdl., str. I-6645, točka 24).

24 Kraljevina Nizozemska prejemnikom storitev, ki na športnem področju sodelujejo s ponudniki storitev, ki niso rezidenti, nalaga obveznost, da od plačil, izplačanih tem ponudnikom nerezidentom, izvedejo davčni odtegljaj po minimalni stopnji 20 %. Nasprotno pa v primeru ponudnika storitev, ki je rezident, za prejemnika zadevnih storitev taka obveznost ne velja.

25 Glede tega se vlade, ki so predložile stališča Sodišču, sklicujejo na sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C-282/07, ZOdl., str. I-10767) in trdijo, da je različno obravnavanje plačil, izplačanih ponudnikom storitev, ki so rezidenti, in plačil, izplačanih ponudnikom storitev, ki niso rezidenti, mogoče pojasniti s tem, da se za davčne zavezanke, ki so v različnih položajih, uporabljata različni metodi obdavčenja. Čeprav namreč plačilo, izplačano ponudniku storitev s sedežem na Nizozemskem, ni predmet davčnega odtegljaja, je ta ponudnik storitev neposredno obdavčen iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb ali iz naslova nizozemskega davka na dohodek, odvisno od primera. Nujnost uporabe različnih metod pobiranja davka naj bi bilo mogoče pojasniti s položajem Kraljevine Nizozemske, ki je različen, če gre za ponudnike storitev, ki so rezidenti in so pod neposrednim nadzorom nizozemskih davčnih organov, ali če gre za ponudnike storitev, ki niso rezidenti, tako da glede njih ta država članica deluje kot država vira prihodkov, zaradi česar ne more preprosto ugotavljati davčnih terjatev in jih izterjati od davčnega zavezanca, temveč mora sodelovati z davčnimi organi države, katere rezident je.

26 Sodišče je sicer že odločilo, da se lahko za prejemnike dohodkov iz kapitala uporabijo različne metode obdavčitve glede na to, ali so ti rezidenti ali nerezidenti, saj se ta razlika v obravnavanju nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi (zgoraj navedena sodba Truck Center, točka 41). Ker navedena razlika v obravnavanju ne koristi nujno prejemnikom, ki so rezidenti, je Sodišče razsodilo, da ne gre za omejitev svobode ustanavljanja (zgoraj navedena sodba Truck Center, točki 49 in 50).

27 Toda kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 32 sklepnih predlogov, sta prejemnik storitev in ponudnik storitev ločena pravna subjekta z lastnimi interesi in vsak od njiju se lahko sklicuje na svobodo opravljanja storitev, če se je poseglo v njegove pravice.

28 Ugotoviti pa je treba, da lahko obveznost davčnega odtegljaja, ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, ne glede na to, ali jih lahko ima ta odtegljaj na davčni položaj ponudnikov storitev, ki niso rezidenti, povzroči, da so za prejemnike storitev, ki so rezidenti, omejitve storitve manj privlačne od storitev, ki jih opravljajo ponudniki storitev, ki so rezidenti, in navedene prejemnike storitev odvrta od sodelovanja s ponudniki storitev, ki niso rezidenti.

29 Te ugotovitve ni mogoče izpodbiti s trditvami nizozemske vlade, da bi bil učinek dodatnega upravnega bremena za prejemnika storitev po eni strani zanemarljiv, ker mora ta že obravnavati druge davčne odtegljaje in odtegnjene zneske nakazovati davčni upravi, in po drugi strani izravnati z olajšanjem upravnega bremena ponudnika storitev, ki ni rezident in mu poleg izpolnitve upravnih obveznosti do davčne uprave države članice, v kateri ima sedež, ni treba predložiti davčnega obračuna na Nizozemskem.

30 Glede tega zadostuje opozoriti, da je s Pogodbo DEU prepovedana tudi majhna ali manj pomembna omejitev temeljne svoboščine (glej v tem smislu sodbe z dne 15. februarja 2000 v zadevi Komisija proti Franciji, C-34/98, Recueil, str. I-995, točka 49; z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 43, in z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France, C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 50, ter

zgoraj navedeno sodbo Dijkman in Dijkman-Lavaleije, točka 42).

31 Poleg tega se v skladu s sodno prakso Sodišča neugodno davčno obravnavanje, ki je v nasprotju s temeljno svobodo, ne more na podlagi morebitnih drugih ugodnosti šteti za skladno s pravom Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 61, ter zgoraj navedeni sodbi Amurta, točka 75, in Dijkman in Dijkman-Lavaleije, točka 41).

32 Zato je treba ugotoviti, da je obveznost, naložena prejemniku storitev, da izvede davčni odtegljaj od plačil, izplačanih ponudnikom storitev, ki niso rezidenti, medtem ko se tak davčni odtegljaj ne uporablja za plačila, izplačana ponudnikom storitev, ki so rezidenti, omejitev svobode opravljanja storitev, ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo.

33 Ta ugotovitev, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 39 sklepnih predlogov, ne vpliva na odgovor na vprašanje, ki sicer ni predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, ali davčni odtegljaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, pomeni tudi omejitev svobode opravljanja storitev, če povzroči, da je upravno breme opravljanja storitev za ponudnika, ki ni rezident, večje kot za ponudnika, ki je rezident. Namreč, če lahko tak odtegljaj vpliva na ceno opravljanja zadevnih storitev, lahko odvrača ponudnika storitev, ki ni rezident, od opravljanja teh storitev in prejemnika teh storitev od sodelovanja s takim ponudnikom.

34 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da obveznost, ki je na podlagi ureditve države članice naložena prejemniku storitev, da davek od plačil, izplačanih ponudnikom storitev s sedežem v drugi državi članici, odtegne pri viru, medtem ko taka obveznost ne obstaja za plačila, izplačana ponudnikom storitev s sedežem v zadevni državi članici, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev v smislu te določbe, ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo.

Drugo in tretje vprašanje

35 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba proučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je omejitev svobode opravljanja storitev, ki izvira iz nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, mogoče utemeljiti z nujnostjo zagotavljanja učinkovite izterjave davka in ali ne presega tistega, kar je nujno za uresničitev tega cilja, tudi ob upoštevanju možnosti vzajemne pomoči pri izterjavi davkov iz Direktive 76/308. To sodišče se poleg tega sprašuje, ali je treba upoštevati okoliščino, da je bila navedena nacionalna ureditev spremenjena, saj je Kraljevina Nizozemska odpravila davčni odtegljaj iz postopka v glavni stvari.

36 V skladu z ustaljeno sodno prakso je omejitev svobode opravljanja storitev dopustna, samo če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. Poleg tega pa mora biti v takem primeru uporaba te omejitve primerna za zagotovitev uresnitve zadevnega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za doseg tega cilja (zgoraj navedena sodba Tankreederei I, točka 19 in navedena sodna praksa).

37 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da nujnost in sorazmernost določb, ki jih sprejme država članica, nista izključeni samo zato, ker je navedena država izbrala drugačen sistem varstva kot druga država članica (glej sodbo z dne 14. oktobra 2004 v zadevi Omega, C-36/02, ZOdl., str. I-9609, točka 38), saj je treba te določbe presoati samo glede na cilje, ki si jih prizadevajo uresničiti nacionalni organi zainteresirane države članice, in glede na raven varstva, ki ga nameravajo zagotoviti (glej v tem smislu sodbe z dne 21. septembra 1999 v zadevi Läära in drugi, C-124/97, Recueil, str. I-6067, točka 36; z dne 21. oktobra 1999 v zadevi Zenatti, C-67/98, Recueil, str. I-7289, točka 34, in z dne 11. septembra 2003 v zadevi Anomar in drugi, C-6/01,

38 Po analogiji je iz tega razvidno, da na podlagi tega, da država članica naknadno odstopi od uporabe ukrepa, prav tako ni mogoče sklepati niti o njegovi primernosti za uresničenje zadevnega cilja niti o njegovi sorazmernosti, pa če pa je treba ti presojeti samo glede na zadevni cilj.

39 Sodišče je že razsodilo, da nujnost zagotovitve učinkovitosti izterjave davka pomeni nujni razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče utemeljiti omejitev svobode opravljanja storitev. Sodišče je namreč odločilo, da so postopek davčnega odtegljaja in predpisi glede odgovornosti, namenjeni njegovi uveljavitvi, legitimno in primerno sredstvo, da se zagotovi davčno obravnavanje prihodkov osebe, ki je rezident zunaj države obdavčitve, in da se prepriča, da bi zadevni prihodki ostali neobdavčeni tako v državi rezidentstva kot v državi izvedbe storitve (zgoraj navedena sodba FKP Scorpio Konzertproduktionen, točka 36).

40 Vlade, ki so Sodišču predložile stališča, trdijo, da je treba v zvezi z zakonodajo iz postopka v glavni stvari sprejeti tako utemeljitev.

41 Nizozemska vlada natančneje pojasnjuje, da je bil davčni odtegljaj iz postopka v glavni stvari uveden na podlagi ugotovitve davčne uprave, da se je sistem, ki je temeljil na odločbah o odmeri davka, ki se posamično pošljejo vsakemu ponudniku storitev, ki ni rezident, izkazal za neučinkovit zaradi težav in upravnega bremena, ki ga je ustvarjal za navedene ponudnike storitev, ki niso rezidenti, in za upravo. Nizozemska vlada meni, da davčni odtegljaj, ki se uporablja za plačila, izplačana športnim klubom, od katerih se odbijejo upoštevni stroški, omogoča preprostejšo in učinkovitejšo obdavčitev dohodkov igralcev tako zanje kot za upravo.

42 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da gre za ponudnike storitev, ki občasno opravljajo storitve v državi članici, ki ni država članica njihovega sedeža, in v tej državi ne ostanejo dolgo, je davčni odtegljaj ustrezen ukrep za zagotovitev učinkovite izterjave dolgovanega davka.

43 Preveriti je treba še, ali ta ukrep ne presega tistega, kar je nujno za zagotovitev učinkovite izterjave dolgovanega davka, zlasti glede na možnosti, ki jih Direktiva 76/308 določa na področju vzajemne pomoči pri izterjavi davkov.

44 Direktiva 76/308 določa splošna pravila o vzajemni pomoči za zagotavljanje izterjave terjatev v zvezi z nekaterimi prelevmani, dajatvami in davki (sodba z dne 14. januarja 2010 v zadevi Kyrian, C-233/08, ZOdl., str. I-177, točka 34). V skladu z določbami te direktive lahko država članica zaprosi za pomoč drugo državo članico v zvezi z izterjavo davka na dohodek, ki ga dolguje davčni zavezanec, ki prebiva v tej drugi državi članici (glej sodbo z dne 9. novembra 2006 v zadevi Turpeinen, C-520/04, ZOdl., str. I-10685, točka 37).

45 Iz prve, druge in tretje uvodne izjave Direktive 76/308 je razvidno, da je cilj te direktive odpraviti ovire za ustanovitev in delovanje skupnega trga, ki obstajajo, ker nacionalni predpisi o izterjavi veljajo samo na nacionalnih ozemljih.

46 Direktiva 76/308 tako določa ukrepe pomoči v obliki sporočanja informacij, koristnih za izterjavo, vročanja aktov naslovniku in izterjave terjatev, na katere se nanaša izvršilni naslov.

47 Namen razširitve področja uporabe Direktive 76/308 med drugim na terjatve v zvezi z davki na dohodek z Direktivo 2001/44 je, kot je razvidno iz uvodnih izjav od 1 do 3 zadnjenavedene direktive, zagotavljanje „fiskalne nevtralnosti notranjega trga“ in varstvo finančnih interesov zlasti držav članic glede na razvoj davčnih goljufij (glej sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Komisija proti Svetu, C-338/01, Recueil, str. I-4829, točka 68). Čeprav Direktiva 2001/44 delno približuje nacionalne določbe z davčnega področja, saj vse države članice zavezuje k temu, da terjatve iz

drugih držav članic obravnavajo kot nacionalne terjatve (zgoraj navedena sodba Komisija proti Svetu, točka 75), njen namen, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 53 sklepnih predlogov, ni bil nadomestiti davčni odtegljaj kot način pobiranja davkov.

48 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da bi sicer odprava davčnega odtegljaja in uporaba sredstev vzajemne pomoči omogočala odpravo omejitve svobode opravljanja storitev, ki jo za prejemnika storitev določa nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari.

49 Toda taka odprava ne bi nujno odpravila vseh formalnosti, ki jih mora opraviti prejemnik storitev. Kot so namreč poudarile nekatere vlade, ki so Sodišču predložile stališča, davčni odtegljaj davčni upravi omogoča seznanitev z obdavčljivim dogodkom, na katerem temelji davek, ki ga mora plačati ponudnik storitev, ki ni rezident. Če takega odtegljaja ne bi bilo, bi davčna uprava zadevne države članice verjetno morala prejemniku storitev s sedežem na ozemlju zadnjenavedene države naložiti obveznost, da deklarira storitve, ki jih je opravil ponudnik storitev, ki ni rezident.

50 Poleg tega bi opustitev davčnega odtegljaja povzročila, da bi bilo treba davek pobrati pri ponudniku storitev, ki ni rezident, kar bi lahko, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 58 sklepnih predlogov, pomenilo obutno breme za tega ponudnika storitev, ki bi moral oddati davčni obračun v njemu tujem jeziku in bi se moral seznaniti z davčnim sistemom države članice, v kateri nima sedeža. Ponudnika storitev, ki ni rezident, bi to lahko odvrnilo od opravljanja storitev v tej državi, in tako bi lahko za prejemnika storitev uporaba storitve iz države članice, v kateri nima sedeža, postala še težja.

51 Tako neposredno pobiranje davka pri ponudniku storitev, ki ni rezident, bi povzročilo tudi obutno upravno obremenitev davčnih organov, pristojnih za prejemnika storitev, glede na številnost posamično opravljenih storitev.

52 Glede na vse te preudarke je treba ugotoviti, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 59 sklepnih predlogov, da neposredno pobiranje davka pri ponudniku storitev, ki ni rezident, ne bi bilo nujno manj omejevalen ukrep kot davčni odtegljaj.

53 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je mogoče omejitev svobode opravljanja storitev iz nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v delu, v katerem izvira iz obveznosti davčnega odtegljaja, ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, utemeljiti z nujnostjo zagotavljanja učinkovite izterjave davka in da ne presega tistega, kar je nujno za uresnitev tega cilja, tudi ob upoštevanju možnosti vzajemne pomoči pri izterjavi davkov iz Direktive 76/308. Na podlagi naknadne odprave davčnega odtegljaja v postopku v glavni stvari ni mogoče sklepati niti o njegovi primernosti za uresnitev zadevnega cilja niti o njegovi sorazmernosti, pa če pa je treba ti presojati samo glede na zadevni cilj.

Četrto vprašanje

54 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem sprašuje, ali je za presojo, ali obveznost prejemnika storitev, da izvede davčni odtegljaj, ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, ki je prepovedana s členom 56 PDEU, pomembno vprašanje, ali lahko ponudnik storitev, ki ni rezident, odbije davek, ki je bil odtegnjen na Nizozemskem, od davka, ki ga mora plačati v državi članici, v kateri ima sedež.

55 Kot je poudarjeno v točki 28 te sodbe, lahko obveznost davčnega odtegljaja ne glede na uinke, ki jih lahko ima ta odtegljaj na davčni položaj ponudnikov storitev, ki niso rezidenti,

povzroči, da so za prejemnike storitev, ki so rezidenti, ?ezmejne storitve manj privla?ne od storitev, ki jih opravijo ponudniki storitev, ki so rezidenti, in te prejemnike storitev odvr?a od sodelovanja s ponudniki storitev, ki niso rezidenti.

56 Dav?na obravnava ponudnika storitev v državi ?lanici, v kateri ima sedež, tako nikakor ni upoštevna pri presoji, ali obveznost prejemnika storitev, da izvede navedeni dav?ni odtegljaj, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, ki je prepovedana s ?lenom 56 PDEU.

57 Na ?etrto vprašanje je zato treba odgovoriti, da pri presoji, ali obveznost prejemnika storitev, da izvede dav?ni odtegljaj, ker vklju?uje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, ki je prepovedana s ?lenom 56 PDEU, ni upoštevno, ali lahko ponudnik storitev, ki ni rezident, odbije davek, ki je bil odtegnjen na Nizozemskem, od davka, ki ga mora pla?ati v državi ?lanici, v kateri ima sedež.

Stroški

58 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

1. **?len 56 PDEU je treba razlagati tako, da obveznost, naložena prejemniku storitev na podlagi ureditve države ?lanice, da davek od pla?il, izpla?anih ponudnikom storitev s sedežem v drugi državi ?lanici, odtegne pri viru, medtem ko taka obveznost ne obstaja za pla?ila, izpla?ana ponudnikom storitev s sedežem v zadevni državi ?lanici, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev v smislu te dolo?be, ker vklju?uje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo.**

2. **Omejitev svobode opravljanja storitev iz nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, je mogo?e v delu, v katerem izvira iz obveznosti dav?nega odtegljaja, ker vklju?uje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, utemeljiti z nujnostjo zagotavljanja u?inkovite izterjave davka in ne presega tistega, kar je nujno za uresni?itev tega cilja, tudi ob upoštevanju možnosti vzajemne pomo?i pri izterjavi davkov iz Direktive Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomo?i pri izterjavi terjatev za dolo?ene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/44/ES z dne 15. junija 2001. Na podlagi naknadne odprave dav?nega odtegljaja v postopku v glavni stvari ni mogo?e sklepati niti o njegovi primernosti za uresni?itev zadevnega cilja niti o njegovi sorazmernosti, pa? pa je treba ti presojati samo glede na zadevni cilj.**

3. **Pri presoji, ali obveznost prejemnika storitev, da izvede dav?ni odtegljaj, ker vklju?uje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, ki je prepovedana s ?lenom 56 PDEU, ni upoštevno, ali lahko ponudnik storitev, ki ni rezident, odbije davek, ki je bil odtegnjen na Nizozemskem, od davka, ki ga mora pla?ati v državi ?lanici, v kateri ima sedež.**

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemš?ina.