



Zbiór Orzeczeń

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

mającej za przedmiot wniosek 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, pełniący 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. Engelena 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,

* Język postępowania: niderlandzki.

- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues’a oraz N. Rouam, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną 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 łącznie 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 występ artystyczny lub sportowy jest oparty na umowie krótkoterminowej, zobowiązana jest:

- a) jeżeli gaża jest wypłacana 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 gaża jest wypłacana przez osobę trzecią: ta osoba”.

7 Artykuł 35g Wet LB 1964 stanowi:

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

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

3. W skład gaży 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 przekaże 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. Gaża nie obejmuje tego, co na podstawie decyzji inspektora można uznać za zwrot kosztów niestanowiący części gaży (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 występem artystycznym lub sportowym bądź przez osobę zobowiązaną do poboru najpóźniej miesiąc po wykonaniu świadczenia [...]”.

- 8 Artykuł 35h ust. 1 Wet LB 1964 stanowi, że należny podatek wynosi 20% gaży.

Umowa zawarta między Królestwem Niderlandów a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

- 9 Artykuł 17 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zapobieganiu oszustwom podatkowym w dziedzinie podatków dochodowych i majątkowych zawartej w dniu 7 listopada 1980 r. między Królestwem Niderlandów a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (zwanej dalej „umową o unikaniu podwójnego opodatkowania”) przewiduje:

„1. Niezależnie od przepisów art. 14 i 15 zyski lub dochody osiągnięte przez rezydenta jednego z umawiających się państw z jego osobistej działalności wykonywanej w innym umawiającym się państwie jako artysta sceniczny [...] lub jako sportowiec podlegają opodatkowaniu w tym innym państwie.

2. Jeżeli zyski lub dochody z działalności wykonywanej przez artystę scenicznego lub sportowca osobiście i w takim charakterze nie przysługują samemu artyście lub sportowcowi, lecz innej osobie, te zyski lub dochody podlegają opodatkowaniu, niezależnie od przepisów art. 7, 14 i 15, w umawiającym się państwie, w którym wykonywana jest działalność artystyczna lub sportowa”.

- 10 Artykuł 22 ust. 1 tej umowy ma następujące brzmienie:

„Mając na względzie przepisy ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa w zakresie możliwości odliczenia podatku należnego poza terytorium Zjednoczonego Królestwa od podatku należnego w Zjednoczonym Królestwie (przepisy, które nie mogą naruszyć następującej zasady ogólnej):

- a) podatek niderlandzki należny na podstawie przepisów niderlandzkich i zgodnie z przepisami niniejszej umowy – albo bezpośrednio, albo na mocy podatku pobieranego u źródła od zysków, dochodów lub nadwyżek uzyskanych w Niderlandach (z wyjątkiem, w wypadku dywidend, podatku od zysków, z tytułu których zostały wypłacone dywidendy) – może być odliczony od podatku naliczonego w Zjednoczonym Królestwie od tych samych zysków, dochodów lub nadwyżek co te, od których został naliczony podatek niderlandzki;

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 11 W lipcu 2002 r. i w marcu 2004 r. X zawarł umowę w sprawie rozegrania meczu towarzyskiego z dwoma klubami półprofesjonalnej piłki nożnej mającymi siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Mecze te odbyły się w Niderlandach, odpowiednio, w sierpniu 2002 r. i w sierpniu 2004 r.
- 12 X zapłacił tym klubom, odpowiednio, 133 000 EUR i 50 000 EUR w związku z powyższymi meczami. Kwoty te nie zostały wypłacone graczom owych klubów.
- 13 Ze względu na to, że X nie dokonał poboru u źródła podatku od wynagrodzeń z tytułu wymienionych kwot, a także nie odprowadził go, zostały wobec niego wydane decyzje w sprawie wymiaru podatku od wynagrodzeń w wysokości, odpowiednio, 26 050 EUR i 9450 EUR, odpowiadającej 20% tychże kwot po odliczeniu określonych kosztów.
- 14 Rechtbank te 's-Gravenhage, rozpatrujący w pierwszej instancji sprawę ze skargi X na decyzje w sprawie wymiaru rzeczonego podatku, uchylił 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 rzeczoną 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 Niemczech i które trudno jest kontrolować, co czyni problematycznym realizację kompetencji podatkowych przyznanych Niemcom?
- 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 środków (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 orzecnictwem, 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 czynią trudniejszym niż świadczenie usług wyłącznie 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 środki 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 źródłem 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 rządy, 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 wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom niebędącym rezydentami tłumaczy się stosowaniem do podatników, którzy znajdują się w różnych sytuacjach, dwóch różnych mechanizmów opodatkowania. Jeśli bowiem wynagrodzenie wypłacone usługodawcy mającemu siedzibę w Niderlandach nie podlega poborowi u źródła, sam ten usługodawca jest opodatkowany bezpośrednio z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych lub w danym wypadku z tytułu niderlandzkiego podatku dochodowego. Konieczność stosowania różnych mechanizmów poboru podatku tłumaczy się stanowiskiem Królestwa Niderlandów, które jest odmienne, jeśli chodzi o usługodawców będących rezydentami, bezpośrednio podlegających kontroli niderlandzkich organów podatkowych, i jeśli chodzi o usługodawców niebędących rezydentami, wobec których to państwo członkowskie występuje w charakterze państwa źródła przychodów i z tego względu nie może po prostu stwierdzić i wyegzekwować długów podatkowych od podatnika, lecz jest uzależnione od współpracy z organami podatkowymi państwa rezydencji tego podatnika.

- 26 Trybunał wprowadzie dopuścił stosowanie do podmiotów otrzymujących dochody z kapitału różnych mechanizmów opodatkowania w zależności od tego, czy podmioty te są rezydentami, czy nie, jednakże to odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne (ww. wyrok w sprawie *Truck Center*, pkt 41). Ze względu na to, że rzeczone odmienne traktowanie niekoniecznie przynosi korzyść podmiotom otrzymującym dochody będącym rezydentami, Trybunał orzekł, że nie stanowi ono ograniczenia swobody przedsiębiorczości (ww. wyrok w sprawie *Truck Center*, pkt 49, 50).
- 27 Jak jednak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 32 opinii, usługodawca i usługobiorca są dwoma różnymi podmiotami prawnymi reprezentującymi własne interesy i każdemu z nich należy umożliwić korzystanie ze swobody świadczenia usług w przypadku naruszenia jego praw.
- 28 Należy stwierdzić, że niezależnie od skutków, jakie pobór u źródła może wywierać na sytuację podatkową usługodawców niebędących rezydentami, obowiązek dokonania takiego poboru w zakresie, w jakim oznacza on dodatkowe obciążenie administracyjne i związane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialności, może czynić usługi transgraniczne mniej atrakcyjnymi dla usługobiorców będących rezydentami niż usługi świadczone przez usługodawców będących rezydentami i może zniechęcić rzeczonych usługobiorców do zwracania się do usługodawców niebędących rezydentami.
- 29 Wniosku tego nie podważają argumenty rządu niderlandzkiego, według których wpływ dodatkowego obciążenia administracyjnego nałożonego na usługobiorcę, po pierwsze, jest nieistotny w zakresie, w jakim usługobiorca jest już zobowiązany do dokonania innych poborów u źródła i przekazania pobranych kwot do administracji podatkowej, a po drugie, jest kompensowany zmniejszeniem obciążenia administracyjnego usługodawcy niebędącego rezydentem, który nie powinien składać deklaracji podatkowej w Niderlandach poza swoimi obowiązkami administracyjnymi wobec administracji podatkowej państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę.
- 30 W tym względzie wystarczy przypomnieć, że nawet ograniczenie swobody podstawowej o nikłym 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 *Denkavit Internationaal i Denkavit France*, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 50; a także ww. wyrok w sprawie *Dijkman i Dijkman-Lavaleije*, pkt 42).
- 31 Ponadto, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, sprzeczne ze swobodą podstawową niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie może być uznane za zgodne z prawem Unii z powodu istnienia innych korzyści podatkowych, nawet jeżeli założy się 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 pytań 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 możliwości wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących podatków stwarzane przez dyrektywę 76/308. Sąd ten zastanawia się ponadto, czy należy uwzględnić okoliczność, 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 można zaakceptować 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 Tankreederei I, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że niezbędny 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 zapewnić (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-124/97 Läära i in., Rec. s. I-6067, pkt 36; z dnia 21 października 1999 r. w sprawie C-67/98 Zenatti, Rec. s. I-7289, pkt 34; a także z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-6/01 Anomar i in., Rec. s. I-8621, pkt 80).
- 38 Analogicznie wynika z tego, że późniejsza rezygnacja państwa członkowskiego ze stosowania środka nie przesądza też ani o jego odpowiednim charakterze do osiągnięcia zamierzonego celu, ani o jego proporcjonalności, które to cechy należy oceniać jedynie w świetle zamierzonego celu.
- 39 Trybunał orzekł już, że konieczność zapewnienia skutecznego poboru podatku stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego mogący uzasadnić ograniczenie swobodnego świadczenia usług. Według Trybunału procedura poboru u źródła oraz gwarantujące jego skuteczność zasady odpowiedzialności stanowią bowiem uzasadniony i właściwy sposób zapewnienia traktowania pod względem podatkowym dochodów osoby mającej siedzibę lub miejsce zamieszkania poza terytorium państwa opodatkowania, pozwalający uniknąć sytuacji, w której dochody te nie podlegałyby opodatkowaniu ani w państwie siedziby lub zamieszkania, ani w państwie, w którym świadczone są usługi (ww. wyrok w sprawie FKP Scorpio Konzertproduktionen, pkt 36).

- 40 Rządy, które przedstawiły uwagi przed Trybunałem, podnoszą, że uzasadnienie takie należy zaakceptować w odniesieniu do przepisów będących przedmiotem sprawy przed sądem krajowym.
- 41 Rząd niderlandzki wyjaśnia w szczególności, że pobór u źródła będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym został wprowadzony po stwierdzeniu przez administrację podatkową, iż system oparty na decyzjach w sprawie wymiaru podatku skierowanych indywidualnie do każdego usługodawcy niebędącego rezydentem okazał się nieskuteczny ze względu na trudności i obciążenie administracyjne, jakie system taki stwarzał dla rzeczonych usługodawców niebędących rezydentami i dla administracji. Zdaniem rządu niderlandzkiego pobór u źródła, który ma zastosowanie do wynagrodzeń wypłaconych klubom sportowym, od których zostały 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 względzie należy stwierdzić, że jeśli chodzi o usługodawców, którzy świadczą usługi okazjonalne w państwie członkowskim innym niż to, w którym mają siedzibę, i przebywają tam jedynie przez krótki czas, pobór u źródła stanowi odpowiedni środek do zapewnienia skutecznego poboru należnego podatku.
- 43 Należy jeszcze przeanalizować, czy środek ten nie wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia skutecznego poboru należnego podatku, biorąc pod uwagę w szczególności możliwości oferowane przez dyrektywę 76/308 w dziedzinie wzajemnej pomocy w zakresie windykacji roszczeń dotyczących podatków.
- 44 Dyrektywa 76/308 ustanawia wspólne reguły dotyczące wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł 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 państwo członkowskie może domagać się pomocy innego państwa członkowskiego w zakresie windykacji podatku dochodowego należnego od podatnika mającego miejsce zamieszkania w tym ostatnim państwie członkowskim (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, że 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 (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Radzie, pkt 75), jej celem, jak stwierdziła rzecznik 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 ciążyą na usługobiorcy. Jak bowiem zauważyły niektóre rządy 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 prowadziłaby do konieczności poboru podatku od usługodawcy niebędącego rezydentem, co mogłoby skutkować, jak zauważyła rzecznik 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 podlegałyby usługobiorca w wypadku wielu sporadycznie świadczonych usług.
- 52 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 59 opinii, że bezpośredni pobór podatku od usługodawcy niebędącego rezydentem niekoniecznie byłby środkiem łagodniejszym 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 będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym wypływa z obowiązku dokonania poboru u źródła ze względu na to, iż oznacza dodatkowe obciążenie administracyjne i związane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialności, o tyle ograniczenie to może być uzasadnione koniecznością zapewnienia skutecznego poboru podatku i nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu, nawet biorąc pod uwagę możliwości wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących podatków stwarzane przez dyrektywę 76/308. Późniejsza rezygnacja z poboru u źródła będącego 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 źródła, 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 zniechęcić rzeczonych usługobiorców do zwracania się do usługodawców niebędących rezydentami, niezależnie od wpływu, jaki pobór u źródła 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 rzeczonego poboru u źródła 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 źródła, 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 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 on dodatkowe obciążenie administracyjne i związane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialności.**
- 2) **O ile ograniczenie swobodnego świadczenia usług wynikające z uregulowania krajowego takiego jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym wypływa z obowiązku dokonania poboru u źródła ze względu na to, iż oznacza dodatkowe obciążenie administracyjne i związane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialności, o tyle ograniczenie to może być uzasadnione koniecznością zapewnienia skutecznego poboru podatku i nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu, nawet biorąc pod uwagę możliwości wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących podatków stwarzane przez dyrektywę Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych środków, zmienioną dyrektywą Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. Późniejsza rezygnacja z poboru u źródła będącego 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.**
- 3) **W celu oceny, czy obowiązek dokonania przez usługobiorcę poboru u źródła, 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.**

Podpisy