Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 18 oktober 2012 *

”Frihet att tillhandahålla tjänster — Restriktioner — Skattelagstiftning — Innehållande av källskatt på lön som en tjänstemottagare som har hemvist i landet ska tillämpa på lön som betalas till en tjänsteleverantör med hemvist i en annan medlemsstat — Sådan skyldighet föreligger inte när det gäller en tjänsteleverantör med hemvist i samma medlemsstat”

I mål C-498/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 24 september 2010, som inkom till domstolen den 14 oktober 2010, i målet

X NV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av A. Tizzano, tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna A. Borg Barthet, E. Levits (referent) J.-J. Kasel och M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 november 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— X NV, genom F.A. Engelen och S.C.W. Douma, belastingadviseurs,

— Nederländernas regering, genom B. Koopman och C. Wissels, båda i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom J.-C. Halleux och M. Jacobs, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom T. Henze och J. Möller, båda i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och N. Rouam, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: nederländska.

— Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— Sveriges regering, genom A. Falk och S. Johannesson, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom L. Seeboruth, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 21 december 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 56 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan X NV (nedan kallad X), som är en halvprofessionell fotbollsklubb (betaaldvoetbalorganisatie) med hemvist i Nederländerna, och Staatssecretaris van Financiën angående den källskatt som innehållits på ersättning som betalats ut till en tjänsteleverantör med hemvist i en annan medlemsstat.

Tillämpliga bestämmelser

Nederländsk rätt

3 Enligt artikel 1 i 1964 års lag om inkomstskatt på lön (Wet op de loonbelasting 1964) (nedan kallad Wet LB 1964) gäller följande:

”En direkt skatt, så kallad inkomstskatt på lön, tas ut av arbetstagare eller deras arbetsgivare om dessa är skyldiga att innehålla källskatt, av artister, av professionella idrottsutövare, av utländska juridiska personer och av övriga fysiska personer som anges i denna lag eller med stöd av bestämmelserna i denna lag.”

4 Intill den 1 januari 2007 föreskrevs följande i artiklarna 5b.1–3 Wet LB 1964:

”1. Vid tillämpningen av denna lag och de bestämmelser som baseras på lagen avses med utländsk juridisk person: en grupp av fysiska eller juridiska personer utan huvudsaklig bosättning eller hemvist i Nederländerna, vars medlemmar enskilt eller kollektivt uppträder som artister eller professionellt utövar en idrottsaktivitet i Nederländerna enligt ett korttidskontrakt, eller tillfälligt på någon annan grund.

…

3. Om en medlem i en utländsk juridisk person uppträder eller utövar en idrottsaktivitet inom ramen för ett anställningsförhållande med en person som är skyldig att innehålla källskatt och som inte har hemvist i Nederländerna, ska inkomstskatten på lön tas ut enligt de bestämmelser som är tillämpliga på den utländska juridiska personen.”

5 Från den 1 januari 2007 har denna artikel följande lydelse:

”Vid tillämpningen av denna lag och de bestämmelser som antagits med stöd av lagen avses med utländsk juridisk person: en grupp av fysiska personer eller av organ utan huvudsaklig bosättning eller hemvist i Nederländerna, vars medlemmar enskilt eller kollektivt uppträder som artister eller professionellt utövar en idrottsaktivitet i Nederländerna enligt ett korttidskontrakt, utom när

...

2. det enligt regler som fastställs i ministerbeslut tillåts att den juridiska personen huvudsakligen består av medlemmar som är bosatta eller har hemvist i ett land med vilket Konungariket Nederländerna har ingått ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, eller om de är bosatta eller har hemvist i Nederländerna, Nederländska Antillerna eller Aruba.”

6 I artikel 8a.1 Wet LB 1964 föreskrivs följande:

”Skyldigheten att innehålla källskatt för en artist, för en professionell idrottsutövare eller för en utländsk juridisk person som tillhandahåller en artisttjänst eller en idrottstjänst enligt ett korttidskontrakt, åvilar

a) om gaget uppbärs av den person med vilken artistframträdandet eller idrottsevenemanget avtalats: den person med vilken framträdandet eller evenemanget avtalats,

b) om gaget uppbärs av tredje man: denna person.”

7 I artikel 35g Wet LB 1964 föreskrivs följande:

”1. För utländska juridiska personer tas skatten ut på gaget.

2. Med ’gage’ avses här samtliga belopp som uppbärs av den utländska juridiska personen för artistframträdande eller idrottsevenemang i Nederländerna. Gaget omfattar ersättning för kostnader och anspråk på att efter en viss tid eller på vissa villkor erhålla en eller flera utbetalningar eller tillhandahållanden.

3. Gaget omfattar inte:

a) ersättningar och tillhandahållanden som avser konsumtion och måltider ...,

b) ersättningar som avser att täcka kostnader för resor och uppehälle – och som inte avser kostnader för resa med personbil – som krävs för att artistframträdandet eller idrottsevenemanget ska kunna genomföras i vederbörlig ordning, under förutsättning att den juridiska personen inkommer med underlag till den person som är skyldig att innehålla källskatten och att denna person bevarar underlaget och ställer det till förfogande för kontrolländamål,

c) tillhandahållanden för undvikande av kostnader för resor och uppehälle som krävs för att artistframträdandet eller idrottsevenemanget ska kunna genomföras i vederbörlig ordning,

...

4. Gaget omfattar inte vad som enligt beslut av skattemyndigheten utgör ersättning som inte ingår i gaget (beslut angående ersättning för kostnader). Beslutet om ersättning för kostnader meddelas av skattemyndigheten efter ansökan och kan överklagas. Ansökan framställs av den juridiska personen

eller den person som är skyldig att innehålla källskatten före artistframträdandet eller idrottsevenemanget, eller av den person som är skyldig att innehålla källskatten senast en månad efter framförandet eller evenemanget. …”

8 Enligt artikel 35h.1 Wet LB 1964 uppgår den skatt som ska erläggas till 20 procent av gaget.

Avtalet mellan Konungariket Nederländerna och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland

9 I artikel 17 i det avtal för att undvika dubbelbeskattning och för att förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet som Konungariket Nederländerna och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ingick den 7 november 1980 (nedan kallat skatteavtalet) föreskrivs följande:

”1. Utan hinder av artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist … eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller idrottsman utövar personligen i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller idrottsmannen själv utan en annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.”

10 I artikel 22.1 i detta avtal föreskrivs följande:

”I enlighet med Förenade kungarikets lagstiftning angående avräkning från skatt i Förenade kungariket av skatt som betalats i annat land (vilken lagstiftning inte ska påverka den allmänna princip som anges här) gäller följande:

a) Nederländsk skatt, som enligt nederländsk lagstiftning och i överensstämmelse med detta avtal betalas, antingen direkt eller genom avdrag, på inkomst eller skattepliktig kapitalvinst från källa i Nederländerna (med undantag, i fråga om utdelning, av skatt på vinst av vilken utdelningen betalas), avräknas från varje skatt i Förenade kungariket, som belöper på samma inkomst eller skattepliktiga kapitalvinst för vilken den nederländska skatten beräknats.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 X ingick i juli år 2002 och i mars år 2004 avtal om att spela en vänskapsmatch med två halvprofessionella fotbollsklubbar med hemvist i Förenade kungariket. Matcherna ägde rum i Nederländerna i augusti år 2002 och i augusti år 2004.

12 X betalade 133 000 euro respektive 50 000 euro till de brittiska klubbarna för matcherna. Dessa klubbar betalade inte ut dessa belopp till sina spelare.

13 X underlät att innehålla och betala in skatten på inkomst av lön beträffande dessa belopp, och efterbeskattades därmed för skatt på inkomst av lön med 26 050 euro respektive 9 450 euro, motsvarande 20 procent av nämnda belopp efter avdrag för vissa kostnader.

14 X överklagade beskattningsbesluten till Rechtbank te ’s-Gravenhage, domstol i första instans, som upphävde dessa.

15 Staatssecretaris van Financiën överklagade Rechtbank te 's-Gravenhages avgörande hos Gerechtshof te 's-Gravenhage. I dom av den 1 december 2008 upphävde Gerechtshof te 's-Gravenhage det överklagade avgörandet.

16 X ansåg att den nederländska lagstiftningen utgör en inskränkning enligt artikel 56 FEUF som inte kan motiveras, och överklagade därför Gerechtshof te 's-Gravenhages dom till Hoge Raad der Nederlanden.

17 Hoge Raad der Nederlanden beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

"1) Ska artikel 56 FEUF tolkas så, att det föreligger en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster, om mottagaren av en tjänst som tillhandahålls av en tjänsteleverantör med hemvist i en annan medlemsstat, på grund av lagstiftningen i den medlemsstat där mottagaren av tjänsten har sitt hemvist och där tjänsten tillhandahålls, är skyldig att innehålla skatt på den ersättning som ska betalas för tjänsten, trots att en motsvarande skyldighet att innehålla skatt inte gäller för en tjänsteleverantör som har hemvist i samma medlemsstat som mottagaren av tjänsten?

2) a) Om svaret på föregående fråga innebär att en lagstiftning, som medför att mottagaren av en tjänst beskattas, utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster, kan en sådan inskränkning i så fall vara motiverad av behovet av att säkerställa påförande och uppbörd av skatt från utländska juridiska personer som kortvarigt uppehåller sig i Nederländerna och som det är svårt att kontrollera, vilket får till följd att det är svårt för Nederländerna att utöva sin beskattningsrätt?

b) Är det i så fall även av betydelse att lagstiftningen senare har ändrats för situationer som dem som är föremål för förevarande talan, i den meningen att medlemsstaten ensidigt avstår från påförande av skatt i dessa fall, eftersom det visat sig att skatt inte kunde påföras på ett enkelt och effektivt sätt?

3) Går lagstiftningen längre än nödvändigt i förhållande till de möjligheter som erbjuds framför allt genom [rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EGT L 73, s. 18) i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 (EGT L 175, s. 17) (nedan kallat direktiv 76/308)], när det gäller ömsesidigt bistånd i fråga om uppbörd av skatt?

4) Är det för svaret på föregående frågor av betydelse huruvida den skatt som ska betalas på ersättningen i den medlemsstat där mottagaren av tjänsten har sitt hemvist får avräknas från den skatt på ersättningen som ska erläggas i den andra medlemsstaten?"

Prövning av tolkningsfrågorna

18 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt fast rättspraxis gäller att även om frågor om direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas befogenhet ska denna befogenhet likväl utövas med iakttagande av unionsrätten (se, bland annat, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 36, av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta, REG 2007, s. I-9569, punkt 16, och av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, REG 2009, s. I-5145, punkt 24).

Den första frågan

19 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 56 FEUF ska tolkas så, att en skyldighet enligt en medlemsstats lagstiftning för en tjänstemottagare att innehålla källskatt på ersättning som betalas till tjänsteleverantörer, vilka har hemvist i en annan medlemsstat, medan någon sådan skyldighet inte föreligger beträffande ersättning som betalas till tjänsteleverantörer med hemvist i den aktuella medlemsstaten, utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.

20 Domstolen erinrar inledningsvis om att artikel 56 FEUF utgör hinder för att tillämpa nationell lagstiftning som innebär att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster inom en medlemsstat (se, bland annat, dom av den 11 juni 2009 i de förenade målen C-155/08 och C-157/08, X och Passenheim-van Schoot, REG 2009, s. I-5093, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

21 Enligt domstolens praxis innebär nämligen artikel 56 FEUF ett krav på avskaffande av alla hinder för friheten att tillhandahålla tjänster som grundar sig på att tjänsteleverantören har hemvist i en annan medlemsstat än den i vilken tjänsten tillhandahålls (se dom av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, REG 2006, s. I-9461, punkt 31, och av den 15 februari 2007 i mål C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, REG 2007, s. I-1425, punkt 20).

22 Nationella åtgärder som innebär att utövandet av friheten att tillhandahålla tjänster förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt utgör inskränkningar i nämnda frihet (se, bland annat, dom av den 4 december 2008 i mål C-330/07, Jobra, REG 2008, s. I-9099, punkt 19, och av den 22 december 2010 i mål C-287/10, Tankreederei I, REU 2010, s. I-14233, punkt 15).

23 Enligt fast rättspraxis ger artikel 56 FEUF dessutom rättigheter åt såväl tjänsteleverantörer som tjänstemottagare (se dom av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr, REG 1999, s. I-7447, punkt 34, domen i det ovannämnda målet FKP Scorpio Konzertproduktionen, punkt 32, samt dom av den 1 juli 2010 i mål C-233/09, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, REU 2010, s. I-6645, punkt 24).

24 Konungariket Nederländerna ålägger tjänstemottagare som på idrottsområdet anlitar tjänsteleverantörer utan hemvist i landet att innehålla källskatt efter en skattesats på minst 20 procent av den lön som betalas till sådana leverantörer. När det gäller en tjänsteleverantör som har hemvist i landet har mottagaren av de aktuella tjänsterna däremot inte någon sådan skyldighet.

25 De regeringar som har yttrat sig vid domstolen har i detta avseende hänvisat till dom av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767), och gjort gällande att skillnaden i behandling av de ersättningar som betalas ut till tjänsteleverantörer med hemvist i landet och de ersättningar som betalas ut till tjänsteleverantörer utan hemvist i landet förklaras av att två olika beskattningstekniker tillämpas för skattskyldiga som befinner sig i olika situationer. Det innehålls visserligen inte någon källskatt på den ersättning som betalas ut till en tjänsteleverantör med hemvist i Nederländerna, men denna leverantör påförs i stället direkt en nederländsk inkomstskatt för juridiska personer, eller i förekommande fall nederländsk inkomstskatt. Behovet av att tillämpa olika tekniker för skatteuppbörd förklaras av Konungariket Nederländernas inställning, som varierar beroende på huruvida tjänsteleverantören har hemvist i landet, och därmed står under direkt kontroll av de nederländska skattemyndigheterna, eller huruvida tjänsteleverantören inte har hemvist i landet, och Konungariket Nederländerna agerar i egenskap av källstat för inkomsterna och därmed inte utan vidare kan fastställa och kräva in skatten att betala från den skattskyldige, utan är beroende av ett samarbete med skattemyndigheterna i tjänsteleverantörens hemviststat.

26 Domstolen har visserligen tillåtit att olika beskattningstekniker tillämpas på dem som uppbär inkomst av kapital beroende på huruvida de har hemvist i landet eller inte, då denna skillnad i behandling rör situationer som inte är objektivt jämförbara (domen i det ovannämnda målet Truck Center, punkt 41). Eftersom nämnda skillnad i behandling inte heller behöver innebära någon fördel för tjänstemottagare som har hemvist i landet, har domstolen funnit att skillnaden inte utgör någon inskränkning av etableringsfriheten (domen i det ovannämnda målet Truck Center, punkterna 49 och 50).

27 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 32 i sitt förslag till avgörande, är mottagaren och leverantören av tjänsterna två olika rättssubjekt, vilka har sina egna intressen och vilka var för sig kan göra gällande friheten att tillhandahålla tjänster om deras rättigheter åsidosatts.

28 Oberoende av vilka verkningar innehållandet av en källskatt kan ha på den skattemässiga situationen för tjänsteleverantörer utan hemvist i landet, kan den ytterligare administrativa omgång och de därmed förenade risker i ansvarighetshänseende som skyldigheten att innehålla skatten innebär, leda till att gränsöverskridande tjänster blir mindre lockande för tjänstemottagarna än de tjänster som tillhandahålls av leverantörer med hemvist i landet och avhålla dessa mottagare från att anlita tjänsteleverantörer utan hemvist i landet.

29 Denna slutsats påverkas inte av den nederländska regeringens argument att den ytterligare administrativa omgången för tjänstemottagaren är försumbar, eftersom denne redan är skyldig att innehålla andra källskatter och betala in dessa till skattemyndigheten, och att den administrativa omgången dessutom uppvägs av en lättnad i den administrativa omgången för tjänsteleverantörer utan hemvist i landet, vilka inte utöver sina administrativa åligganden gentemot skattemyndigheterna i sin hemvistmedlemsstat dessutom tvingas lämna in en skattedeklaration i Nederländerna.

30 Domstolen erinrar i detta avseende endast om att till och med en snäv eller obetydlig inskränkning av en grundläggande frihet är förbjuden enligt EUF-fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 februari 2000 i mål C-34/98, kommissionen mot Frankrike, REG 2000, s. I-995, punkt 49, av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 43, av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France, REG 2006, s. I-11949, punkt 50, och domen i det ovannämnda målet Dijkman och Dijkman-Lavaleije, punkt 42).

31 Enligt domstolens praxis kan inte heller en oförmånlig skattemässig behandling som strider mot en grundläggande frihet anses förenlig med unionsrätten med hänvisning till eventuella andra fördelar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 61, samt domarna i de ovannämnda målen Amurta, punkt 75, och Dijkman och Dijkman-Lavaleije, punkt 41).

32 Den skyldighet som tjänstemottagaren har att innehålla källskatt på ersättningar som betalas till tjänsteleverantörer utan hemvist i landet, medan någon sådan skyldighet inte gäller beträffande ersättningar som betalas till tjänsteleverantörer med hemvist i landet, utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster eftersom den innebär ytterligare administrativ omgång och därmed förenade risker i ansvarighetshänseende.

33 I likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande påverkar inte denna slutsats svaret på frågan – vilken för övrigt inte omfattas av förevarande begäran om förhandsavgörande – huruvida ett sådant innehållande av källskatt som det som är i fråga i det nationella målet även utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster, om innehållandet leder till att tjänster som tillhandahålls av leverantörer utan hemvist i landet beskattas hårdare än tjänster som tillhandahålls av leverantörer med hemvist i landet. I den mån ett sådant innehållande kan återverka på kostnaden för att tillhandahålla den aktuella tjänsten, kan den nämligen avhålla såväl en leverantör utan hemvist i landet från att tillhandahålla sina tjänster som en tjänstemottagare från att anlita en sådan leverantör.

34 Mot bakgrund av det ovan redovisade ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att en skyldighet enligt nationell lagstiftning för en tjänstemottagare att innehålla källskatt på ersättningar som betalas till tjänsteleverantörer med hemvist i en annan medlemsstat, medan någon sådan skyldighet inte föreligger beträffande ersättningar som betalas ut till tjänsteleverantörer med hemvist i den aktuella medlemsstaten, utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster, i den mening som avses i denna bestämmelse, eftersom den innebär ytterligare administrativ omgång och därmed förenade risker i ansvarighetshänseende.

Den andra och den tredje frågan

35 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra och sin tredje fråga, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida den inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster som följer av en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet aktuella, kan vara motiverad av behovet att säkerställa en effektiv skatteuppbörd och den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål, till och med om hänsyn tas till de möjligheter till ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som ges enligt direktiv 76/308. Den hänskjutande domstolen har dessutom frågat om hänsyn ska tas till att nämnda nationella lagstiftning har ändrats så, att Konungariket Nederländerna numera avstår från det i det nationella målet aktuella innehållandet av källskatt.

36 Som framgår av fast rättspraxis kan en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster endast tillåtas om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. I ett sådant fall krävs det även att tillämpningen av inskränkningen är ägnad att säkerställa uppnåendet av det aktuella ändamålet och att tillämpningen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (domen i det ovannämnda målet Tankreederei I, punkt 19 och där citerad rättspraxis).

37 Av fast rättspraxis följer att enbart det förhållandet att en medlemsstat har valt ett annat skyddssystem än det som har antagits i en annan medlemsstat inte utesluter att bestämmelserna på området är nödvändiga och står i proportion till sitt ändamål (se dom av den 14 oktober 2004 i mål C-36/02, Omega, REG 2004, s. I-9609, punkt 38), eftersom dessa bestämmelser endast ska bedömas mot bakgrund av de nationella myndigheternas målsättningar i den berörda medlemsstaten och av den skyddsnivå som de är avsedda att garantera (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 september 1999 i mål C-124/97, Läärä m.fl., REG 1999, s. I-6067, punkt 36, av den 21 oktober 1999 i mål C-67/98, Zenatti, REG 1999, s. I-7289, punkt 34, och av den 11 september 2003 i mål C-6/01 Anomar m.fl., REG 2003, s. I-8621, punkt 80).

38 En analogi visar att inte heller när en medlemsstat i ett senare skede avstår från att tillämpa en åtgärd har detta någon betydelse för huruvida åtgärden ska anses lämplig för att uppnå det eftersträvade ändamålet eller huruvida åtgärden är proportionell, vilket enbart ska bedömas utifrån det eftersträvade ändamålet.

39 Domstolen har redan slagit fast att behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera att friheten att tillhandahålla tjänster inskränks. Enligt domstolen utgör nämligen källskatteförfarandet och det ansvarighetssystem som ska säkerställa detta förfarande ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt erläggs för de inkomster som en person med hemvist utanför beskattningsstaten förvärvar och för att undvika att dessa inkomster undgår beskattning i såväl den stat där den berörde har hemvist som i den stat där tjänsterna tillhandahålls (domen i det ovannämnda målet FKP Scorpio Konzertproduktionen, punkt 36).

40 De regeringar som har yttrat sig vid domstolen har gjort gällande att en sådan motivering ska godtas när det gäller lagstiftningen i det nationella målet.

41 Den nederländska regeringen har särskilt förklarat att det innehållande av källskatt som är i fråga i det nationella målet infördes efter det att skattemyndigheten konstaterat att det system som bygger på beskattningsbeslut som ställts till varje enskild tjänsteleverantör utan hemvist i landet visat sig vara ineffektivt, på grund av de svårigheter och den administrativa omgång som ett sådant system innebär för dessa leverantörer och för skattemyndigheterna. Enligt den nederländska regeringen medger den källskatt som tillämpas på ersättningar som betalas ut till idrottsklubbarna, efter avdrag för relevanta kostnader, en enklare och effektivare beskattning av spelarnas inkomster såväl för dessa spelare som för skattemyndigheten.

42 Domstolen konstaterar i detta hänseende att när det rör sig om tjänsteleverantörer som på tillfällig basis tillhandahåller tjänster i en annan medlemsstat än den där de har hemvist, och endast uppehåller sig där kortare tid, utgör innehållande av källskatt ett lämpligt medel för att säkerställa en effektiv uppbörd av den skatt som ska betalas.

43 Det ska dessutom prövas huruvida denna åtgärd inte går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en effektiv uppbörd av den skatt som ska betalas, bland annat med hänsyn till de möjligheter som direktiv 76/308 erbjuder på området för ömsesidigt bistånd vid skatteuppbörden.

44 I direktiv 76/308 fastställs gemensamma bestämmelser om ömsesidigt bistånd i fråga om uppbörd av, bland annat, vissa avgifter, tullar och skatter (dom av den 14 januari 2010 i mål C-233/08, Kyrian, REU 2010, s. 34). Enligt bestämmelserna i detta direktiv får en medlemsstat begära bistånd av en annan medlemsstat för uppbörd av inkomstskatt som ska betalas av en person med hemvist i det landet (se dom av den 9 november 2006 i mål C-520/04, Turpeinen, REG 2006, s. I-10685, punkt 37).

45 Av första till tredje skälen i direktiv 76/308 framgår att detta syftar till att undanröja de hinder för upprättandet av en fungerande gemensam marknad som följer av den omständigheten att nationella bestämmelser om indrivning, särskilt av tullar, endast kan tillämpas inom nationella territorier.

46 I direktiv 76/308 föreskrivs således åtgärder för bistånd i form av tillhandahållande av upplysningar som är till gagn för uppbörden, i form av delgivning av dokument till mottagaren samt i form av indrivning av fordringar som grundar sig på ett dokument som medger verkställighet av dessa.

47 Den utvidgning av tillämpningsområdet för direktiv 76/308 till bland annat fordringar avseende inkomstskatt, som genomförts med direktiv 2001/44, avser i enlighet med vad som framgår av skälen 1–3 i sistnämnda direktiv att säkerställa ”skatteneutraliteten på den inre marknaden” och att skydda såväl gemenskapens som medlemsstaternas ekonomiska intressen med hänsyn till skattefuskets utbredning (se dom av den 29 april 2004 i mål C-338/01, kommissionen mot rådet, REG 2004, s. I-4829, punkt 68). Även om direktiv 2001/44 medför en viss tillnärmning av nationella skattebestämmelser genom att samtliga medlemsstater är skyldiga att behandla fordringar som härrör från andra medlemsstater på samma sätt som fordringar som härrör från den egna medlemsstaten (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot rådet, punkt 75) har dess uppgift, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 53 i sitt förslag till avgörande, inte varit att ersätta innehållandet av källskatt som uppbördsteknik.

48 Domstolen konstaterar i förevarande fall att användningen av metoder för ömsesidigt bistånd, i stället för ett innehållande av källskatt, visserligen gör det möjligt att undanröja den inskränkning i friheten att på tillfällig basis tillhandahålla tjänster som drabbar tjänstemottagare genom den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet.

49 Ett avstående från att innehålla källskatt undanröjer dock inte nödvändigtvis alla formaliteter som åvilar tjänstemottagare. Som påpekats av vissa av de regeringar som har yttrat sig vid domstolen kan skattemyndigheterna tack vare innehållandet av källskatt få kännedom om den beskattningsgrundande händelse för vilken en tjänsteleverantör utan hemvist i landet är skattskyldig. Om något innehållande

av källskatt inte ägde rum skulle skattemyndigheterna i den berörda medlemsstaten sannolikt ålägga tjänstemottagaren med hemvist i denna stat att deklarera tjänster som tillhandahölls av en leverantör utan hemvist i landet.

50 Ett avstående från att innehålla källskatt skulle dessutom förutsätta att skatten tas ut från tjänsteleverantörer utan hemvist i landet, vilket i likhet med vad generaladvokaten påpekat i punkt 58 i sitt förslag till avgörande skulle medföra en avsevärd omgång för sådana leverantörer, eftersom de måste ge in en skattedeklaration på ett annat språk än sitt eget och sätta sig in i ett skattesystem i en annan medlemsstat än den där vederbörande har hemvist. En tjänsteleverantör utan hemvist i landet skulle därmed kunna avhållas från att leverera tjänster i den berörda medlemsstaten, och det skulle ytterst kunna visa sig ännu svårare för tjänstemottagaren att erhålla en tjänst från en annan medlemsstat än den där mottagaren har sitt hemvist.

51 Att på detta sätt direkt ta ut skatten från en tjänsteleverantör som saknar hemvist i landet skulle också leda till en betydande administrativ omgång för skattemyndigheterna i tjänstemottagarens medlemsstat, med hänsyn till det stora antalet tjänster som tillhandahålls på tillfällig basis.

52 Med hänsyn till dessa överväganden konstaterar domstolen i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 59 i sitt förslag till avgörande, att skatt som tas ut direkt från en tjänsteleverantör utan hemvist i landet inte behöver utgöra en mindre betungande åtgärd än innehållande av källskatt.

53 Mot bakgrund av det ovan redovisade ska den andra och den tredje frågan besvaras enligt följande. I den mån den inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster som följer av en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, orsakas av en skyldighet att innehålla källskatt som innebär ytterligare administrativ omgång samt därmed förenade risker i ansvarighetshänseende, kan inskränkningen vara motiverad av behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål, även med beaktande av de möjligheter till ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som ges enligt direktiv 76/308. Den omständigheten att en medlemsstat i ett senare skede har avstått från det innehållande av källskatt som är i fråga i det nationella målet, påverkar inte bedömningen av huruvida åtgärden ska anses lämplig för att uppnå det eftersträvade ändamålet och av huruvida åtgärden är proportionell, vilken enbart ska göras utifrån det eftersträvade ändamålet.

Den fjärde frågan

54 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida det – för bedömningen av huruvida tjänstemottagarens skyldighet att innehålla källskatt utgör en sådan inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som är förbjuden enligt artikel 56 FEUF, eftersom den innebär ytterligare administrativ omgång och därmed förenade risker i ansvarighetshänseende – ska utredas om den tjänsteleverantör som saknar hemvist i landet kan avräkna den skatt som innehållits i Nederländerna från den skatt som vederbörande har att erlägga i sin hemvistmedlemsstat.

55 Som påpekats i punkt 28 i förevarande dom, kan en skyldighet att innehålla källskatt göra tjänster som tillhandahålls över gränser mindre lockande för tjänstemottagare med hemvist i landet, än tjänster som tillhandahålls av leverantörer med hemvist i landet, samt avhålla sådana tjänstemottagare från att anlita tjänsteleverantörer utan hemvist i landet – oberoende av de verkningar som innehållandet av källskatt kan ha på den skattemässiga situationen för tjänsteleverantörer utan hemvist i landet.

56 Den skattemässiga behandlingen av tjänsteleverantören i den medlemsstat där vederbörande har hemvist saknar alltså betydelse för bedömningen av huruvida tjänstemottagarens skyldighet att innehålla källskatt utgör en sådan inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster som är förbjuden enligt artikel 56 FEUF.

57 Den fjärde frågan ska således besvaras enligt följande. Bedömningen av huruvida en skyldighet för en tjänstemottagare att innehålla källskatt – som innebär ytterligare administrativ omgång och därmed förenade risker i ansvarighetshänseende – utgör en sådan inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som är förbjuden enligt artikel 56 FEUF påverkas inte av huruvida den tjänsteleverantör som saknar hemvist i landet kan avräkna den skatt som innehållits i Nederländerna från den skatt som vederbörande har att erlägga i sin hemvistmedlemsstat.

Rättegångskostnader

58 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att en skyldighet enligt nationell lagstiftning för en tjänstemottagare att innehålla källskatt på ersättningar som betalas till tjänsteleverantörer med hemvist i en annan medlemsstat, medan någon sådan skyldighet inte föreligger beträffande ersättningar som betalas ut till tjänsteleverantörer med hemvist i den aktuella medlemsstaten, utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster, i den mening som avses i denna bestämmelse, eftersom den innebär ytterligare administrativ omgång och därmed förenade risker i ansvarighetshänseende.**

2) **I den mån den inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster som följer av en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, orsakas av en skyldighet att innehålla källskatt som innebär ytterligare administrativ omgång samt därmed förenade risker i ansvarighetshänseende, kan inskränkningen vara motiverad av behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål, även med beaktande av de möjligheter till ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som ges enligt rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001. Den omständigheten att en medlemsstat i ett senare skede har avstått från det innehållande av källskatt som är i fråga i det nationella målet, påverkar inte bedömningen av huruvida åtgärden ska anses lämplig för att uppnå det eftersträvade ändamålet och av huruvida åtgärden är proportionell, vilken enbart ska göras utifrån det eftersträvade ändamålet.**

3) **Bedömningen av huruvida en skyldighet för en tjänstemottagare att innehålla källskatt – som innebär ytterligare administrativ omgång och därmed förenade risker i ansvarighetshänseende – utgör en sådan inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som är förbjuden enligt artikel 56 FEUF påverkas inte av huruvida den tjänsteleverantör som saknar hemvist i landet kan avräkna den skatt som innehållits i Nederländerna från den skatt som vederbörande har att erlägga i sin hemvistmedlemsstat.**

Underskrifter