

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 18. októbra 2012 (*)

„Slobodné poskytovanie služieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Zrážková daň z odmiern, ktorú musí uplatniť príjemca služby usadený na vnútroštátnom území, pri odmene, ktorá má byť vyplatená poskytovateľovi služby usadenému v inom členskom štáte – Neexistencia takej povinnosti u poskytovateľa služieb, ktorý je usadený v tom istom členskom štáte“

Vo veci C-498/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 24. septembra 2010 a doručený Súdnemu dvoru 14. októbra 2010, ktorý súvisí s konaním:

X NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: A. Tizzano, vykonávajúci funkciu predsedu prvej komory, sudcovia A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca), J.-J. Kasel a M. Safjan,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. novembra 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- X NV, v zastúpení: F. A. Engelen a S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- holandská vláda, v zastúpení: B. Koopman a C. Wissels, splnomocnené zástupkyne,
- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux a M. Jacobs, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a N. Rouam, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- švédská vláda, v zastúpení: A. Falk a S. Johannesson, splnomocnené zástupkyne,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Seeboruth, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,
po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 21. decembra 2011,
vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 56 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú X NV (ďalej len „X“), poloprofesionálny futbalový klub („betaaldvoetbalorganisatie“) so sídlom v Holandsku a Staatssecretaris van Financiën, ktorého predmetom je zrážková daň z odmeny vyplácanej poskytovateľovi služieb, ktorý má sídlo v inom členskom štáte.

Právny rámec

Holandské právo

- 3 V súlade s článkom 1 zákona o dani z príjmu z roku 1964 (Wet op de loonbelasting 1964, ďalej len „Wet LB 1964“):

„Priamej dani, takzvanej ‚dani z príjmu‘, podliehajú zamestnanci alebo ich zamestnávateľia poverení zrážkou, umelci, profesionálni športovci, zahraničné spoločnosti a iné fyzické osoby určené týmto zákonom alebo jeho ustanoveniami.“

- 4 Do 1. januára 2007 znel článok 5b ods. 1 a 3 Wet LB 1964 takto:

„1. Na účely tohto zákona a ustanovení na ňom založených sa pod zahraničnou spoločnosťou rozumie skupina zložená z fyzických alebo právnických osôb, ktoré v zásade nemajú bydlisko, resp. sídlo na území Holandska, pričom členovia tejto skupiny vystupujú samostatne alebo kolektívne ako umelci alebo vykonávajú v Holandsku na základe krátkodobej zmluvy šport ako svoje povolanie, alebo ho vykonávajú krátkodobo na základe iného titulu.

...

3. Ak člen zahraničnej spoločnosti vystupuje v športovej disciplíne alebo ju profesionálne vykonáva v rámci pracovného vzťahu s osobou, ktorá má povinnosť vykonať zrážku, ale nemá sídlo v Holandsku, bude daň z príjmu vybraná v súlade s ustanoveniami uplatniteľnými na zahraničnú spoločnosť.“

- 5 Od 1. januára 2007 znie tento článok takto:

„Na účely tohto zákona a ustanovení na ňom založených sa pod zahraničnou spoločnosťou rozumie skupina zložená z fyzických osôb alebo entít, ktoré nemajú bydlisko, resp. sídlo na území Holandska a ktorej členovia vystupujú samostatne alebo kolektívne ako umelci alebo vykonávajú v Holandsku na základe zmluvy šport ako svoje povolanie počas istého krátkeho času okrem:

...

2. Ak je podľa pravidiel určených ministerským výnosom prípustné, že spoločnosť pozostáva najmä z členov, ktorí majú bydlisko alebo sídlo v krajine, s ktorou Holandské kráľovstvo uzavrelo dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia, alebo ak majú bydlisko alebo sídlo v Holandsku, na holandských Antilách alebo Arube.“

6. § 8a ods. 1 Wet LB 1964 stanovuje:

„Ak sa umelecký alebo športový výkon vykonáva na základe zmluvy na krátky čas, je vykonaním zrážky dane umelcovi, profesionálnemu športovcovi alebo zahraničnej spoločnosti poverená:

- a) ak honorár dostane osoba, s ktorou bol umelecký alebo športový výkon dohodnutý: osoba, s ktorou bol umelecký alebo športový výkon dohodnutý;
- b) ak honorár dostane tretia osoba: táto osoba.“

7. § 35g Wet LB 1964 znie:

„1. Pri zahraničnej spoločnosti sa dať vyberá podľa výšky honorára.

2. Pod ‚honorárom‘ sa rozumie súhrn súm prijatých zahraničnou spoločnosťou za umelecký alebo športový výkon uskutočnený v Holandsku. Honorár zahŕňa aj náhradu výdavkov a nároky dostať po určitom čase alebo pod určitou podmienkou jednu alebo viacero platieb či plnení.

3. Súčasťou honoráru nie sú:

- a) príspevky a dávky týkajúce sa konzumácií a jedál...;
- b) príspevky týkajúce sa cestovných výdavkov a výdavkov za pobyt – s výnimkou cestovných výdavkov osobným vozidlom –, ktoré sú nevyhnutné na riadny umelecký alebo športový výkon, za predpokladu, že spoločnosť predloží spoločnosti, ktorá je poverená vykonať zrážku dane, príslušné dôkazy a tá ich uchová a má k dispozícii na účely kontroly;
- c) dávky, ktorými sa malo vyhnúť cestovným výdavkom a výdavkom za pobyt, ktoré sú nevyhnutné na riadny umelecký alebo športový výkon;

...

4. Honorár nezahŕňa to, čo by podľa rozhodnutia Inspecteur mohlo byť považované za príspevok netvoriaci čas honoráru (rozhodnutie o náhrade výdavkov). Inspecteur na žiadosť oznámi rozhodnutie o náhrade výdavkov a možno proti nemu podať odvolanie. Žiadosť podáva spoločnosť alebo osoba povinná vykonať zrážku pred umeleckým alebo športovým výkonom, alebo osoba, ktorá je povinná vykonať zrážku, najneskôr mesiac po poskytnutí služby. ...“

8. Podľa § 35h ods. 1 Wet LB 1964 predstavuje dlžná daň 20 % honorára.

Zmluva medzi Holandským kráľovstvom a Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska

9. § 17 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a únikov v oblasti daní z príjmov a majetku, ktorú 7. novembra 1980 uzavrelo Holandské kráľovstvo a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska (čalej len „Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“), znie:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia § 14 a 15, môžu byť zisky alebo príjmy, ktoré poberá rezident jedného zo zmluvných štátov ako divadelný umelec... alebo športovec za

osobne vykonané činnosti v inom zmluvnom štáte, zdanené v tomto druhom štáte.

2. Ak neplynú zisky alebo príjmy z osobne vykonanej činnosti umelca alebo športovca samotnému umelcovi alebo športovcovi, ale inej osobe, môžu byť tieto zisky alebo príjmy zdanené bez ohľadu na ustanovenia článkov 7, 14 a 15 v tom zmluvnom štáte, v ktorom umelec alebo športovec vykonáva svoju činnosť.“

10 Článok 22 ods. 1 tejto zmluvy znie:

„So zreteľom na právnu úpravu Spojeného kráľovstva o možnosti započítať daň dlžnú mimo Spojeného kráľovstva na daň dlžnú v Spojenom kráľovstve (ustanovenia, ktoré nemôžu byť v rozpore s nasledujúcim všeobecným princípom):

a) holandská daň dlžná podľa holandského práva a v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy, či už priamo, alebo zrážkou zo ziskov, z príjmov alebo kapitálových ziskov v Holandsku (v prípade dividend však nie dane zo ziskov, z ktorých boli dividendy vyplatené) môže byť započítaná na daň v Spojenom kráľovstve, ktorá je vypočítaná zo ziskov, z príjmov alebo kapitálových ziskov, ktoré slúžili na výpočet holandskej dane;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 X sa v mesiacoch júl 2002 a marec 2004 dohodla s dvoma poloprofesionálnymi futbalovými klubmi so sídlom v Spojenom kráľovstve na odohraní priateľského futbalového zápasu. Tieto zápasy sa konali v auguste 2002 a v auguste 2004 v Holandsku.

12 Za uvedené zápasy zaplatila X týmto klubom 133 000 eur a 50 000 eur. Tieto sumy neboli vyplatené hráčom uvedených klubov.

13 Keďže X nevykonala zrážku a neodviedla daň z príjmov vyplatených z uvedených súm, boli voči nej vydané rozhodnutia o dodatočnom výmere dane z príjmu vo výške 26 050 eur a 9 450 eur, t. j. 20 % z uvedených súm po odpočítaní určitých výdavkov.

14 Rechtbank te 's-Gravenhage, na ktorý na prvom stupni podala X žalobu proti rozhodnutiam týkajúcim sa dodatočných výmerov dane, zrušil uvedené rozhodnutia, ako aj uvedené dodatočné daňové výmery.

15 Na základe odvolania podaného Staatssecretaris van Financiën zrušil Gerechtshof te 's-Gravenhage rozsudkom z 1. decembra 2008 rozsudky Rechtbank te 's-Gravenhage.

16 Keďže sa X domnievala, že holandská právna úprava predstavuje obmedzenie v zmysle článku 56 ZFEÚ, ktoré nemôže byť odôvodnené, podala proti rozsudku Gerechtshof te 's-Gravenhage kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden.

17 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 56 ZFEÚ vykladať tak, že o obmedzenie voľného pohybu služieb ide v prípade, ak je príjemca služby, ktorú poskytol poskytovateľ služieb usadený v inom členskom štáte, na základe právnej úpravy členského štátu, v ktorom je príjemca služby usadený a v ktorom sa služba poskytla, povinný vyberať daň zrážkou z odmeny zaplatenej za túto službu, hoci uvedená zrážková povinnosť neexistuje v prípade poskytovateľa služieb, ktorý je usadený v rovnakom štáte ako príjemca tejto služby?

2. a) V prípade, ak bude odpoveď na predchádzajúcu otázku znieť tak, že právna norma, na základe ktorej dochádza k zdaneniu príjemcu služieb, predstavuje obmedzenie voľného pohybu služieb, možno uvedené obmedzenie odôvodniť potrebou zabezpečiť výber a vymáhanie dane od zahraničných spoločností, ktoré sa na území Holandska zdržiavajú len krátkodobo a ktoré je ťažké kontrolovať, a preto vznikajú ťažkosti pri výkone daňovej právomoci zverenej Holandsku?

b) Je v tomto prípade relevantné, že neskôr došlo k zmene ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na skutkové stavy, o aké ide aj v predmetnom konaní, v tom zmysle, že došlo k jednostrannému upusteniu od výberu dane, pretože nebol jednoducho a efektívne vykonateľný?

3. Ide právna norma s ohľadom na možnosti, ktoré ponúka predovšetkým smernica [Rady] 76/308/EHS [z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (Ú. v. ES L 73, s. 19; Mim. vyd. 02/001, s. 44), zmenená a doplnená smernicou Rady 2001/44/ES z 15. júna 2001 (Ú. v. ES L 175, s. 17; Mim. vyd. 02/012, s. 27, ďalej len „smernica 76/308“)], v oblasti vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok, nad rámec toho, čo je nevyhnutné?

4. Je z hľadiska odpovede na predchádzajúce otázky relevantné, či možno daň, ktorú treba odviesť z odmeny v štáte, v ktorom je príjemca služby usadený, započítať na daň, ktorú treba zaplatiť za uvedenú odmenu v tomto druhom členskom štáte?“

O prejudiciálnych otázkach

18 Na úvod treba pripomenúť, že hoci patria podľa ustálenej judikatúry priame dane do právomoci členských štátov, tieto štáty musia uplatňovať svoje právomoci v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 36; z 8. novembra 2007, *Amurta*, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 16, a z 18. júna 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 24).

O prvej otázke

19 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 56 ZFEÚ vykladať tak, že povinnosť príjemcu služieb odviesť podľa právnej normy jedného členského štátu zrážkovú daň z príjmov, ktoré sú vyplácané poskytovateľom služieb, ktorí majú sídlo v inom členskom štáte, zatiaľ čo taká povinnosť neexistuje, pokiaľ ide o príjmy vyplácané poskytovateľom služieb so sídlom v danom členskom štáte, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle tohto ustanovenia.

20 Najskôr treba uviesť, že článok 56 ZFEÚ bráni uplatneniu akejkoľvek vnútroštátnej právnej normy, v dôsledku ktorej je sťažené poskytovanie služieb medzi členskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného členského štátu (pozri najmä rozsudok z 11. júna 2009, *X a Passenheim-van Schoot*, C-155/08 a C-157/08, Zb. s. I-5093, bod 32, ako aj citovanú judikatúru).

21 V súlade s judikatúrou Súdneho dvora totiž článok 56 ZFEÚ požaduje zrušenie všetkých

obmedzení slobodného poskytovania služieb založených na dôvode, že poskytovateľ služby je usadený v inom členskom štáte, než v ktorom sa služba poskytuje (pozri rozsudky z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 31, a z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Zb. s. I-1425, bod 20).

22 Vnútroštátne opatrenia, ktoré výkon týchto slobôd zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým, predstavujú obmedzenie slobodného poskytovania služieb (pozri najmä rozsudky zo 4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, Zb. s. I-9099, bod 19, a z 22. decembra 2010, Tankreederei I, C-287/10, Zb. s. I-14233, bod 15).

23 Okrem toho v súlade s ustálenou judikatúrou priznáva článok 56 ZFEÚ práva nielen samotnému poskytovateľovi služieb, ale aj príjemcovi týchto služieb (pozri rozsudky z 26. októbra 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Zb. s. I-7447, bod 34; FKP Scorpio Konzertproduktionen, už citovaný, bod 32, ako aj z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Zb. s. I-6645, bod 24).

24 Holandské kráľovstvo ukladá príjemcom služieb, ktorí sa v oblasti športu obrátia na poskytovateľov služieb, ktorí nie sú rezidentmi, povinnosť odvieť zrážkovú daň v minimálnej výške 20 % z odmien vyplácaných uvedeným poskytovateľom, ktorí nie sú rezidentmi. Naopak, v prípade poskytovateľa služieb, ktorý je rezidentom, príjemca predmetných služieb takúto povinnosť nemá.

25 V tomto ohľade vlády, ktoré podali pripomienky Súdnemu dvoru, odkazujú na rozsudok z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, Zb. s. I-10767), a tvrdia, že rozdielne zaobchádzanie s odmenami, ktoré sú vyplácané poskytovateľom služieb, ktorí sú rezidentmi, a odmenami, ktoré sú vyplácané poskytovateľom služieb, ktorí nie sú rezidentmi, vysvetľuje uplatnenie rozdielnych techník zdanenia daňovníkov, ktorí sa nachádzajú v rozdielnych situáciách. Ak totiž odmena vyplácaná poskytovateľovi služieb so sídlom v Holandsku nepodlieha zrážkovej dani, tento poskytovateľ je zdanený sám priamo na základe holandskej dane z príjmov právnických osôb alebo prípadne holandskej dane z príjmov. Potreba uplatnenia rôznych techník zdanenia je vysvetlená situáciou Holandského kráľovstva, ktorá je odlišná, pokiaľ ide o poskytovateľov služieb rezidentov, ktorí priamo podliehajú kontrole holandských daňových úradov, a pokiaľ ide o poskytovateľov služieb nerezidentov, pri ktorých vystupuje tento členský štát v postavení štátu zdroja príjmu, a preto nemôže jednoduchým spôsobom u daňovníka zisťovať a vyberať daňové pohľadávky, ale je závislý od spolupráce s daňovými úradmi štátu sídla zdaniteľnej osoby.

26 Hoci Súdny dvor už pripustil uplatnenie odlišných techník zdanenia príjemcov z kapitálového majetku podľa toho, či sú, alebo nie sú rezidentmi, toto rozdielne zaobchádzanie sa však týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné (rozsudok Truck Center, už citovaný, bod 41). Keďže uvedené rozdielne zaobchádzanie nevyhnutne neprináša výhodu príjemcom rezidentom, Súdny dvor rozhodol, že nepredstavuje obmedzenie slobody usadiť sa (rozsudok Truck Center, už citovaný, body 49 a 50).

27 V každom prípade, ako to uviedla generálna advokátka v bode 32 svojich návrhov, poskytovateľ a príjemca služieb sú dva odlišné právne subjekty, ktoré majú vlastné záujmy a každý musí mať možnosť domáhať sa slobodného poskytovania služieb, pokiaľ dochádza k obmedzeniu jeho práv.

28 Nezávisle od úvah, ktoré môže mať zrážková daň na daňovú situáciu poskytovateľov služieb nerezidentov, treba konštatovať, že povinnosť vykonať túto zrážku, keďže je spojená s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti, môže urobiť cezhraničné služby menej príťažlivými pre príjemcov služieb rezidentov v porovnaní so službami poskytovanými poskytovateľmi služieb rezidentmi a odradiť uvedených príjemcov od

toho, aby sa obrátili na poskytovateľov služieb nerezidentov.

29 Tento záver nevyvráti ani tvrdenia holandskej vlády, podľa ktorých vplyv dodatočného administratívneho zaťaženia príjemcu služieb je na jednej strane zanedbateľný, keďže ten je už aj tak povinný vykonávať iné zrážky dane a odvážať zrazené sumy do ovej správy, a na druhej strane je vyvážený znížením administratívneho zaťaženia poskytovateľa služieb nerezidenta, ktorý nemusí podávať daňové priznanie v Holandsku nad rámec jeho administratívnych povinností voči ovej správe štátu, v ktorom je usídlený.

30 V tejto súvislosti stačí pripomenúť, že aj obmedzenie základnej slobody, ktoré je rozsahovo menšie a menej významné, je Zmluvou EÚ zakázané (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. februára 2000, Komisia/Francúzsko, C-34/98, Zb. s. I-995, bod 49; z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 43; zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 50, ako aj Dijkman a Dijkman-Lavaleije, už citovaný, bod 42).

31 Okrem toho v súlade s judikatúrou Súdneho dvora znevýhodňuje daňové zaobchádzanie nemožno považovať za zlužiteľné s právom Únie z dôvodu existencie iných daňových výhod, ani keby takéto výhody skutočne existovali (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 61, ako aj rozsudky Amurta, už citovaný, bod 75, a Dijkman a Dijkman-Lavaleije, už citovaný, bod 41).

32 Preto treba konštatovať, že povinnosť príjemcu služieb odvieť zrážkovú daň z odmien vyplatených poskytovateľom služieb nerezidentom, zatiaľ čo takúto zrážkovú daň z odmien vyplatených poskytovateľom služieb rezidentom odvieť netreba, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, keďže je spojené s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti.

33 Ako uviedla generálna advokátka v bode 39 svojich návrhov, toto zistenie nemôže ovplyvniť odpoveď na otázku, ktorá navyše nie je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, či zrážková daň, akou je tá v predmetnom konaní, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb aj v prípade, keď vedie k tomu, že poskytovanie služieb uskutočnené poskytovateľom nerezidentom podlieha vyššej dani, než je daň, ktorej podlieha poskytovanie služieb uskutočnené poskytovateľom rezidentom. Keďže takáto zrážka môže mať vplyv na cenu predmetných služieb, mohla by skutočne odradiť poskytovateľa služieb nerezidenta od poskytnutia služby, ako aj odradiť príjemcu tejto služby, aby sa obrátil na takého poskytovateľa.

34 S ohľadom na vyššie uvedené treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že povinnosť príjemcu služieb, ktorá vyplýva z právnej úpravy členského štátu, vykonávať zrážku dane z odmien vyplatených poskytovateľom služieb usadeným v inom členskom štáte, zatiaľ čo takáto povinnosť nevzniká pri odmenách vyplatených poskytovateľom služieb, ktorí majú sídlo v predmetnom členskom štáte, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle tohto ustanovenia, keďže je spojená s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti.

O druhej a tretej otázke

35 Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, akou je tá v predmetnom konaní, môže byť odôvodnené potrebou zabezpečiť efektívne vymáhanie dane a neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa, ani s ohľadom na možnosti vzájomnej pomoci pri vymáhaní daní, ktoré ponúka predovšetkým smernica 76/308. Tento súd sa okrem toho pýta, či je potrebné zohľadniť

okolnosť, že uvedená vnútroštátna právna úprava bola zmenená, keďže Holandské kráľovstvo upustilo od výberu zrážkovej dane, akou je tá v predmetnom konaní.

36 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry, obmedzenie slobodného poskytovania služieb sa môže pripustiť iba vtedy, ak by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade je však potrebné, aby bolo uplatnenie daného obmedzenia vhodné na zabezpečenie realizácie sledovaného cieľa a aby neprekračovalo rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok Tankrederei I, už citovaný, bod 19 a citovaná judikatúra).

37 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že nevyhnutnosť a primeranosť ustanovení prijatých členským štátom nie sú vylúčené len z toho dôvodu, že uvedený štát zvolil rozdielny systém ochrany, ako je systém prijatý iným členským štátom (pozri rozsudok zo 14. októbra 2004, Omega, C-36/02, Zb. s. I-9609, bod 38), keďže tieto ustanovenia musia byť posúdené iba vzhľadom na ciele sledované vnútroštátnymi orgánmi dotknutého členského štátu a vzhľadom na úroveň ochrany, ktorú chcú zabezpečiť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. septembra 1999, Läärä a i., C-124/97, Zb. s. I-6067, bod 36; z 21. októbra 1999, Zenatti, C-67/98, Zb. s. I-7289, bod 34, ako aj z 11. septembra 2003, Anomar a i., C-6/01, Zb. s. I-8621, bod 80).

38 Analogicky z toho vyplýva, že neskoršie upustenie členského štátu od uplatnenia opatrenia nevypovedá o jeho vhodnosti pre dosiahnutie sledovaného cieľa ani o jeho primeranosti, ktoré musia byť posúdené jedine vzhľadom na sledovaný cieľ.

39 Súdny dvor už rozhodol, že nevyhnutnosť zabezpečenia účinnosť vymáhania dane predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb. Podľa Súdneho dvora totiž postup odvedenia zrážkovej dane a režim zodpovednosti, ktorý slúži na zabezpečenie tohto postupu, tvoria legitímny a vhodný prostriedok zabezpečenia daňového zaobchádzania s príjmami osoby usadenej mimo členského štátu zdanenia a zamedzujú, aby dotknuté príjmy unikli dani v členskom štáte bydliska, ako aj v štáte, v ktorom sa služby poskytli (rozsudok FKP Scorpio Konzertproduktionen, už citovaný, bod 36).

40 Vlády, ktoré predložili pripomienky Súdnemu dvoru, uviedli, že takéto odôvodnenie musí byť prípustné, pokiaľ ide o legislatívu v predmetnom konaní.

41 Holandská vláda predovšetkým uvádza, že sporná zrážková daň bola zavedená ako dôsledok zistenia daňovej správy, že systém založený na daňových výmeroch individuálne adresovaných každému poskytovateľovi služieb, ktorý nie je rezidentom, sa ukázal ako neefektívny z dôvodu ťažkostí a administratívneho zaťaženia, ktoré taký systém vytváral pre uvedených poskytovateľov, ktorí nie sú rezidentmi, ako aj pre správu. Podľa holandskej vlády zrážková daň, ktorá sa uplatňuje pri odmenách, od ktorých boli odpočítané relevantné výdavky, vyplácaných športovým klubom, umožňuje zdaniť príjmy hráčov jednoduchším a efektívnejším spôsobom, či už z pohľadu týchto hráčov, alebo z pohľadu správy.

42 V tejto súvislosti treba konštatovať, že pokiaľ ide o poskytovateľov služieb, ktorí poskytujú služby príležitostne v inom členskom štáte, než je štát, v ktorom sú usídlení a v ktorom sa zdržiavajú len krátkodobo, zrážková daň predstavuje vhodný prostriedok na zabezpečenie efektívneho vymáhania dlžnej dane.

43 Treba ešte overiť, či toto opatrenie nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie účinného vymáhania dlžnej dane, pričom treba zobrať do úvahy najmä možnosti poskytnuté smernicou 76/308 v oblasti vzájomnej pomoci na zabezpečenie vymáhania daní.

44 Smernica 76/308 stanovuje spoločné pravidlá týkajúce sa vzájomnej pomoci na

zabezpečenie vymáhania pohľadávok v súvislosti s určitými poplatkami a určitými odvodmi a daňami (rozsudok zo 14. januára 2010, Kyrian, C-233/08, Zb. s. I-177, bod 34). V súlade s ustanoveniami tejto smernice môže členský štát požiadať o pomoc iný členský štát, pokiaľ ide o vymáhanie dane z príjmu dlžnej daňovníkom s bydliskom v tomto inom členskom štáte (pozri rozsudok z 9. novembra 2006, Turpeinen, C-520/04, Zb. s. I-10685, bod 37).

45 Z jej prvého až tretieho odôvodnenia vyplýva, že cieľom smernice 76/308 je odstrániť prekážky vo vytvorení a fungovaní spoločného trhu vyplývajúce z územného obmedzenia pôsobnosti vnútroštátnych právnych predpisov týkajúcich sa vymáhania pohľadávok.

46 Smernica 76/308 upravuje opatrenia pomoci vo forme poskytnutia užitočných informácií pri vymáhaní, pomoci pri doručení právnych aktov príjemcovi, ako aj vo forme vymáhania pohľadávok, ktoré sú predmetom exekučného titulu.

47 Cieľom rozšírenia pôsobnosti smernice 76/308 najmä na pohľadávky týkajúce sa daní z príjmov smernicou 2001/44, ako to vyplýva z odôvodnení 1 až 3 smernice 2001/44, je zabezpečenie „daňovej neutrality na vnútornom trhu“ a ochrana finančných záujmov najmä členských štátov s ohľadom na rozmach daňového podvodu (pozri rozsudok z 29. apríla 2004, Komisia/Rada, C-338/01, Zb. s. I-4829, bod 68). Hoci smernica 2001/44 prispieva k určitému priblíženiu vnútroštátnych ustanovení v oblasti daní, keďže zaväzuje všetky členské štáty vybavovať pohľadávky iných členských štátov ako vnútroštátne pohľadávky (rozsudok Komisia/Rada, už citovaný, bod 75), nenárokujú si však, ako to uviedla generálna advokátka v bode 53 jej návrhov, nahradiť zrážkovú daň ako techniku výberu daní.

48 V predmetnom konaní treba konštatovať, že upustenie od zrážkovej dane a uplatnenie postupov vzájomnej pomoci by zaiste umožnilo odstrániť obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré bolo spôsobené príjemcovi služieb vnútroštátnou právnou úpravou, o akú ide v predmetnom konaní.

49 V každom prípade takéto upustenie by nutne neodstránilo všetky formalities, ktorými je príjemca služieb poverený. Ako uviedli niektoré vlády, ktoré podali pripomienky Súdnemu dvoru, zrážková daň totiž umožňuje daňovej správe získať informácie o udalosti podliehajúcej dani, ktorú je povinný zaplatiť poskytovateľ služieb nerezident. Pri absencii takejto zrážky by bola pravdepodobne daňová správa dotknutého členského štátu nútená uložiť príjemcovi služieb usídlenému na území tohto štátu povinnosť nahlásiť poskytnutie služby uskutočnené poskytovateľom služieb, ktorý nie je rezidentom.

50 Okrem toho upustenie od zrážkovej dane by viedlo k nutnosti výberu dane u poskytovateľa služieb, ktorý nie je rezidentom, čo by mohlo, ako to uviedla generálna advokátka v bode 58 svojich návrhov, znamenať pre tohto poskytovateľa značnú záťaž, pretože by musel podávať daňové priznanie v jazyku, ktorý mu je pravdepodobne cudzí, a orientovať sa v daňovom systéme členského štátu, ktorý je odlišný od systému platného v štáte, v ktorom je usídlený. Keďže by to poskytovateľ služieb, ktorý nie je rezidentom, mohlo odradiť od poskytovania služieb v danom členskom štáte, pre tuzemského príjemcu služby by mohlo byť v konečnom dôsledku oveľa náročnejšie využiť služby z iného členského štátu, než je ten, v ktorom je usadený.

51 Takýto priamy výber dane u poskytovateľa služieb, ktorý nie je rezidentom, by navyše znamenal značné dodatočné administratívne zaťaženie pre daňové úrady, ktoré by vzniklo v dôsledku veľkého množstva len jednorazovo poskytnutých služieb.

52 Vzhľadom na všetky tieto úvahy treba konštatovať, ako to uviedla generálna advokátka v bode 59 svojich návrhov, že priamy výber dane od poskytovateľa služieb, ktorý nie je rezidentom, nevyhnutne nepredstavuje miernejšie opatrenie než zrážková daň.

53 S ohľadom na uvedené skutočnosti treba na druhú a tretiu otázku odpovedať, že za predpokladu, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide v predmetnom konaní, vyplýva z povinnosti vykonať zrážku z dane, keďže je spojené s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj so súvisiacim rizikom zodpovednosti, toto obmedzenie môže byť odôvodnené potrebou zabezpečiť účinné vymáhanie dane a neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa, ani s ohľadom na možnosti vzájomnej pomoci pri vymáhaní daní, ktoré ponúka smernica 76/308. Neskoršie upustenie od zrážkovej dane, o akú ide v predmetnom konaní, nemá vplyv na jej vhodnosť na dosiahnutie sledovaného cieľa a ani na jej primeranosť, ktoré majú byť posúdené jedine vzhľadom na sledovaný cieľ.

O štvrtej otázke

54 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je na účely posúdenia, či povinnosť príjemcu služieb vykonať zrážku dane, keďže je spojená s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré je zakázané článkom 56 ZFEÚ, relevantné, že poskytovateľ služieb nerezident môže započítať daň zrazenú v Holandsku na daň, ktorú je povinný zaplatiť v nemeckom štáte, v ktorom je usadený.

55 Ako bolo uvedené v bode 28 tohto rozsudku, povinnosť vykonať túto zrážku môže urobiť cezhraničné služby menej priaznivými pre príjemcov služieb rezidentov v porovnaní so službami poskytnutými poskytovateľmi služieb, ktorí sú rezidentmi, a odradiť uvedených príjemcov obrátiť sa na poskytovateľov služieb nerezidentov nezávisle od úvah, ktoré môže mať vykonanie zrážky na daňovú situáciu poskytovateľa služieb nerezidenta.

56 Preto daňové zaobchádzanie s poskytovateľom služieb v nemeckom štáte, v ktorom je usadený, nie je relevantné pre posúdenie, či povinnosť príjemcu služieb odviesť túto zrážkovú daň predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré je zakázané článkom 56 ZFEÚ.

57 Na štvrtú otázku treba preto odpovedať, že pre posúdenie, či povinnosť príjemcu služieb vykonať zrážku dane, keďže súvisí s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb zakázané článkom 56 ZFEÚ, nie je relevantné, či poskytovateľ služieb nerezident môže započítať daň zrazenú v Holandsku na daň, ktorú je povinný zaplatiť v nemeckom štáte, v ktorom je usadený.

O trovách

58 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že povinnosť príjemcu služieb, ktorá vyplýva z právnej úpravy členského štátu, vykonáva zrážku dane z odmien vyplatených poskytovateľom služieb usadeným v inom členskom štáte, hoci sa uvedená povinnosť nevzťahuje na odmeny vyplatené poskytovateľom služieb, ktorí majú sídlo v predmetnom členskom štáte, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle tohto ustanovenia, keďže je spojené s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti.**

2. **Za predpokladu, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide v predmetnom konaní, vyplýva z povinnosti vykonávať zrážku z dane, keďže je spojené s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti, toto obmedzenie môže byť odôvodnené potrebou zabezpečiť účinné vymáhanie dane a neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa, ani vzhľadom na možnosti vzájomnej pomoci pri vymáhaní daní, ktoré ponúka smernica Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení, zmenená a doplnená smernicou Rady 2001/44/ES z 15. júna 2001. Neskoršie upustenie od zrážkovej dane, o akú ide v predmetnom konaní, nemá vplyv na jej vhodnosť na dosiahnutie sledovaného cieľa a ani na jej primeranosť, ktoré majú byť posúdené jedine vzhľadom na sledovaný cieľ.**

3. **Pre posúdenie, či povinnosť príjemcu služieb vykonávať zrážku dane, keďže je spojená s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb zakázané článkom 56 ZFEÚ, nie je relevantné, či poskytovateľ služieb nerezident môže započítať daň zrazenú v Holandsku na daň, ktorú je povinný zaplatiť v členskom štáte, v ktorom je usadený.**

Podpisy

* Jazyk konania: holandsina.