Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

18. oktober 2012*

»Fri udveksling af tjenesteydelser — restriktioner — skattelovgivning — indeholdelse af kildeskat på lønninger, som skal foretages af en på det nationale område etableret modtager af en tjenesteydelse, i det vederlag, der skal betales til en tjenesteyder, som er etableret i en anden medlemsstat — mangel på en sådan forpligtelse for så vidt angår en tjenesteyder, der er etableret i den samme medlemsstat«

I sag C-498/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 24. september 2010, indgået til Domstolen den 14. oktober 2010, i sagen:

**X NV**

mod

**Staatssecretaris van Financiën,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af dommerne A. Tizzano, som fungerende formand for Første Afdeling, A. Borg Barthet, E. Levits (refererende dommer), J.-J. Kasel og M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. november 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— X NV ved belastingadviseurs F.A. Engelen og S.C.W. Douma

— den nederlandske regering ved B. Koopman og C. Wissels, som befuldmægtigede

— den belgiske regering ved J.-C. Halleux og M. Jacobs, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved T. Henze og J. Möller, som befuldmægtigede

— den franske regering ved G. de Bergues og N. Rouam, som befuldmægtigede

* Processprog: nederlandsk.

— den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato S. Fiorentino

— den svenske regering ved A. Falk og S. Johannesson, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved L. Seeboruth, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 21. december 2011,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem X NV (herefter »X«), som er en halvprofessionel fodboldklub (»betaaldvoetbalorganisatie«) med hjemsted i Nederlandene, og Staatssecretaris van Financiën vedrørende indeholdelse af kildeskat i det vederlag, som er blevet betalt til en i en anden medlemsstat etableret tjenesteyder.

### Retsforskrifter

*Nederlandsk ret*

3 Artikel 1 i Wet op de loonbelasting 1964 (lønskattelov af 1964, herefter »Wet LB 1964«) har følgende ordlyd:

»Under betegnelsen »lønskat« opkræves en direkte skat af arbejdstagere eller deres arbejdsgivere, som skal varetage indeholdelsen, kunstnere, professionelle sportsudøvere, udenlandske selskaber og andre fysiske personer, der er omfattet af denne lov eller i henhold til dennes bestemmelser.«

4 Frem til den 1. januar 2007 fastsatte artikel 5b, stk. 1 og 3, i Wet LB 1964 følgende:

»1. Ved anvendelsen af denne lov og de herpå baserede bestemmelser forstås ved »udenlandsk selskab«: en gruppe af fysiske eller juridiske personer, der hovedsageligt henholdsvis ikke er hjemmehørende eller etableret i Nederlandene, og hvis medlemmer individuelt eller samlet optræder som kunstnere eller som erhverv udøver en sportsgren i Nederlandene i henhold til en aftale af kort varighed eller på midlertidig basis i anden anledning.

[…]

3. Hvis et medlem af et udenlandsk selskab som erhverv optræder eller udøver en sportsgren i forbindelse med en arbejdsaftale med en person, der skal varetage indeholdelsen, og som ikke er etableret i Nederlandene, opkræves lønskatten i henhold til de bestemmelser, der finder anvendelse på det udenlandske selskab.«

5 Siden den 1. januar 2007 har denne artikel følgende ordlyd:

»Ved anvendelsen af denne lov og de herpå baserede bestemmelser forstås ved et »udenlandsk selskab«: en gruppe af fysiske eller juridiske personer, der hovedsageligt henholdsvis ikke er hjemmehørende eller etableret i Nederlandene, og hvis medlemmer individuelt eller samlet optræder som kunstnere eller som erhverv udøver en sportsgren i Nederlandene i henhold til en aftale af kort varighed, medmindre:

[...]

2. det i henhold til regler fastsat ved ministeriel bekendtgørelse fremgår, at selskabet hovedsageligt består af medlemmer, som er hjemmehørende eller etableret i et land, med hvem Kongeriget Nederlandene har indgået en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning, eller de er hjemmehørende eller etableret i Nederlandene, De Nederlandske Antiller eller Aruba.«

6 Artikel 8a, stk. 1, i Wet LB 1964 bestemmer:

»Når den kunstneriske ydelse eller den sportslige præstation sker i henhold til en aftale af kort varighed, er den, der skal varetage indeholdelsen for en kunstner, en professionel sportsudøver eller et udenlandsk selskab:

a. når vederlaget modtages af den person, med hvem den kunstneriske ydelse eller den sportslige præstation er aftalt: den person, med hvem den kunstneriske ydelse eller den sportslige præstation er aftalt

b. når vederlaget modtages af en tredjeperson: denne person.«

7 Artikel 35g i Wet LB 1964 fastsætter:

»1. Hvad angår udenlandske selskaber opkræves skatten i henhold til vederlaget.

2. Ved »vederlag« forstås samtlige beløb, som det udenlandske selskab har modtaget for den kunstneriske ydelse eller den sportslige præstation, som er udført i Nederlandene. Vederlaget omfatter refusion af udgifter og retten til efter en vis tid og på visse betingelser at modtage en eller flere udbetalinger eller ydelser.

3. Følgende er ikke omfattet af vederlaget:

a. Godtgørelse og ydelser vedrørende udgifter til forbrug og kost […]

b. Godtgørelse til dækning af rejse- og opholdsudgifter – andre end udgifter til rejse i privatbil – som er nødvendige for en god udøvelse af den kunstneriske ydelse eller den sportslige præstation, forudsat at selskabet fremsender bilagene til den person, der skal varetage indeholdelsen, og denne beholder dem og har dem til rådighed med henblik på kontrol.

c. Ydelser, der har til formål at undgå rejse- og opholdsudgifter, som er nødvendige for en god udøvelse af den kunstneriske ydelse eller den sportslige præstation.

[...]

4. Vederlaget indeholder heller ikke, hvad der i henhold til en afgørelse fra inspektøren kan anses for en godtgørelse, der ikke er omfattet af vederlaget (afgørelse om refusion af udgifter). Afgørelsen om refusion af udgifter meddeles af inspektøren efter ansøgning og kan påklages. Ansøgningen indgives

inden den kunstneriske ydelse eller den sportslige præstation af selskabet eller af den person, som skal varetage indeholdelsen, eller senest en måned efter ydelsen eller præstationen af den person, som skal varetage indeholdelsen. […]«

8 Artikel 35h, stk. 1, i Wet LB 1964 bestemmer, at den skyldige skat udgør 20% af vederlaget.

*Overenskomsten mellem Kongeriget Nederlandene og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland*

9 Artikel 17 i den mellem Kongeriget Nederlandene og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland indgåede overenskomst af 7. november 1980 til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skattesvig på indkomst- og formueskatteområdet (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«) fastsætter:

»1. Uanset bestemmelserne i artikel 14 og 15 kan indkomst, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer som optrædende kunstner […] eller som sportsudøver ved virksomhed udøvet i denne egenskab i den anden stat, beskattes i denne anden stat.

2. I tilfælde, hvor indkomst ved virksomhed, som udøves af en optrædende kunstner eller en sportsudøver udøver i dennes egenskab som sådan, ikke tilfalder kunstneren eller sportsudøveren selv, men en anden person, kan denne indkomst, uanset bestemmelserne i artikel 7, 14 og 15, beskattes i den stat, i hvilken kunstnerens eller sportsudøverens virksomhed udøves.«

10 Denne overenskomsts artikel 22, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Med forbehold af bestemmelserne i lovgivningen i Det Forenede Kongerige om indrømmelse af nedslag i Det Forenede Kongeriges skat for den skat, der er pålignet i et statsområde uden for Det Forenede Kongerige (hvilket ikke skal indvirke på det heri indeholdte almindelige princip):

a. skal nederlandsk skat, som efter nederlandsk lovgivning og i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst – enten ved direkte påligning eller ved indeholdelse – opkræves af fortjeneste, indkomst eller skattepligtige gevinster fra kilder i Nederlandene (såfremt indkomsten består af udbytte dog ikke skat, der opkræves af den fortjeneste, af hvilken udbyttet er udbetalt), tillades fradraget i enhver i Det Forenede Kongerige beregnet skat af samme fortjeneste, indkomst eller skattepligtige gevinster, hvoraf den nederlandske skat er beregnet

[…]«

## Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 I juli 2002 og marts 2004 aftalte X at spille en venskabskamp mod to halvprofessionelle fodboldklubber, der var etableret i Det Forenede Kongerige. Disse kampe fandt sted i Nederlandene henholdsvis i august 2002 og august 2004.

12 For de pågældende kampe betalte X disse klubber henholdsvis 133 000 EUR og 50 000 EUR. Nævnte klubber betalte ikke disse beløb til deres spillere.

13 Idet X ikke havde indeholdt og betalt lønskat af disse beløb, blev klubben pålagt efterbetaling af skat af vederlagene på henholdsvis 26 050 EUR og 9 450 EUR, svarende til 20% af samme beløb efter fradrag af visse omkostninger.

14 Rechtbank te 's-Gravenhage, for hvem X indbragte sagen i første instans til prøvelse af afgørelserne vedrørende denne efterbetaling, ophævede nævnte afgørelser og nævnte efterbetaling.

15 Efter appel iværksat af Staatssecretaris van Financiën ophævede Gerechtshof te 's-Gravenhage ved dom af 1. december 2008 afgørelserne fra Rechtbank te 's-Gravenhage.

16 Idet X er af den opfattelse, at den nederlandske lovgivning udgør en restriktion som omhandlet i artikel 56 TEUF, der ikke kan begrundes, har klubben iværksat en kassationsappel til prøvelse af dommen fra Gerechtshof te 's-Gravenhage ved Hoge Raad der Nederlanden.

17 Hoge Raad der Nederlanden har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 56 TEUF fortolkes således, at der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, såfremt modtageren af en tjenesteydelse, leveret af en tjenesteyder, der er etableret i en anden medlemsstat, på grund af lovgivningen i den medlemsstat, hvor modtageren af tjenesteydelsen er etableret, og hvor ydelsen leveres, er forpligtet til at indeholde skat i vederlaget for denne tjenesteydelse, mens dette ikke er tilfældet, såfremt tjenesteyderen er etableret i den samme medlemsstat som modtageren af tjenesteydelsen?

2) a) Såfremt besvarelsen af det første spørgsmål indebærer, at en ordning, hvorefter modtageren af en tjenesteydelse skal indeholde skat, fører til en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, kan en sådan restriktion da begrundes i nødvendigheden af at sikre skatten og dens inddrivelse hos udenlandske selskaber, der kun opholder sig kort tid i Nederlandene og er svære at kontrollere, med en problematisk gennemførelse af den beskatningskompetence, der er tildelt Nederlandene, til følge?

b) Er det i dette tilfælde også af betydning, at ordningen på et senere tidspunkt er blevet ændret for så vidt angår situationer som den foreliggende i den forstand, at den pågældende beskatning ensidigt er blevet frafaldet, idet den havde vist sig ikke at være enkel og effektiv at anvende?

3) Går ordningen videre end nødvendigt, henset til de muligheder for gensidig bistand ved inddrivelse af skatter, der især følger af [Rådets] direktiv 76/308/EØF [af 15. marts 1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EFT L 73, s. 18), som ændret ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15. juni 2001 (EFT L 175, s. 17, herefter »direktiv 76/308«)]?

4) Har det for besvarelsen af de foregående spørgsmål nogen betydning, om den skat, der skal erlægges af vederlaget i den medlemsstat, hvor modtageren af tjenesteydelsen er etableret, kan modregnes i den skat, der i den anden medlemsstat skal erlægges af vederlaget?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

18 Det skal indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 36, af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 16, og af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, præmis 24).

*Det første spørgsmål*

19 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den i medfør af en medlemsstats lovgivning pålagte forpligtelse – hvorefter modtageren af tjenesteydelser skal indeholde kildeskat i de vederlag, der udbetales til tjenesteydere, som er etableret i en anden medlemsstat, mens en sådan forpligtelse ikke foreligger for så vidt angår vederlag, der udbetales til tjenesteydere, som er etableret i den omhandlede medlemsstat – udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i denne bestemmelse.

20 Det skal straks bemærkes, at artikel 56 TEUF er til hinder for anvendelse af nationale bestemmelser, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat (jf. bl.a. dom af 11.6.2009, forenede sager C-155/08 og C-157/08, X og Passenheim-van Schoot, Sml. I, s. 5093, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

21 Efter Domstolens praksis kræver artikel 56 TEUF således ophævelse af enhver restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som er indført med den begrundelse, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres (jf. dom af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 31, og af 15.2.2007, sag C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, Sml. I, s. 1425, præmis 20).

22 Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser mindre interessant, udgør restriktioner for denne frihed (jf. bl.a. dom af 4.12.2008, sag C-330/07, Jobra, Sml. I, s. 9099, præmis 19, og af 22.12.2010, sag C-287/10, Tankreederei I, Sml. I, s. 14233, præmis 15).

23 Efter fast retspraksis tillægger artikel 56 TEUF desuden ikke alene tjenesteyderen selv, men også tjenesteydelsesmodtageren rettigheder (jf. dom af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447, præmis 34, dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, præmis 32, samt dom af 1.7.2010, sag C-233/09, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, Sml. I, s. 6645, præmis 24).

24 Kongeriget Nederlandene forpligter modtagere af tjenesteydelser, som anvender ikke-hjemmehørende tjenesteydere på sportsområdet, til at indeholde en kildeskat på minimum 20% i de vederlag, der udbetales til nævnte ikke-hjemmehørende tjenesteydere. I tilfælde af en hjemmehørende tjenesteyder er den pågældende tjenesteydelsesmodtager derimod ikke underlagt en sådan forpligtelse.

25 I denne henseende har de regeringer, som har afgivet indlæg til Domstolen, henvist til dom af 22. december 2008, Truck Center (sag C-282/07, Sml. I, s. 10767), og de har gjort gældende, at forskelsbehandlingen mellem de vederlag, som udbetales til hjemmehørende tjenesteydere, og de, som udbetales til ikke-hjemmehørende tjenesteydere, forklares ved, at der på skattepligtige, der befinder sig i forskellige situationer, anvendes to forskellige beskatningsteknikker. Selv om der ikke skal indeholdes kildeskat i det vederlag, som udbetales til en i Nederlandene etableret tjenesteyder, bliver denne tjenesteyder således selv direkte pålagt selskabsskat eller i givet fald nederlandsk indkomstskat. Nødvendigheden af at anvende forskellige skatteopkrævningsteknikker forklares ved Kongeriget Nederlandenes stilling, der er forskellig, når det drejer sig om hjemmehørende tjenesteydere, som er direkte underlagt de nederlandske skattemyndigheders kontrol, og når det drejer sig om ikke-hjemmehørende tjenesteydere, i forhold til hvilke denne medlemsstat handler i egenskab af indkomstkildestat, og medlemsstaten af denne grund ikke blot kan fastlægge og inddrive skattefordringerne hos den skattepligtige, men er afhængig af samarbejdet med skattemyndighederne i sidstnævntes bopælsstat.

26 Domstolen har ganske vist allerede anerkendt, at der på kapitalindkomstmodtagere anvendes forskellige beskatningsteknikker afhængigt af, om disse modtagere er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende, idet denne forskelsbehandling vedrører situationer, der ikke er objektivt

sammenlignelige (Truck Center-dommen, præmis 41). Da nævnte forskelsbehandling desuden ikke nødvendigvis giver hjemmehørende modtagere en fordel, har Domstolen fastslået, at den ikke udgjorde en restriktion for etableringsfriheden (Truck Center-dommen, præmis 49 og 50).

27 Således som generaladvokaten har anført i punkt 32 i forslaget til afgørelse, er tjenesteyderen og modtageren af tjenesteydelser imidlertid to særskilte retssubjekter, med hver deres egne interesser, og som hver især kan påberåbe sig den frie udveksling af tjenesteydelser, når der gøres indgreb i deres rettigheder.

28 Det bemærkes, at uafhængigt af de virkninger, som en indeholdelse af kildeskat kan have på ikke-hjemmehørende tjenesteyderes skattemæssige situation, kan forpligtelsen til at foretage en sådan indeholdelse, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici, gøre grænseoverskridende tjenester mindre attraktive for hjemmehørende modtagere af tjenesteydelser end de tjenesteydelser, som leveres af hjemmehørende tjenesteydere, og afholde nævnte modtagere fra at anvende ikke-hjemmehørende tjenesteydere.

29 Denne konklusion afkræftes ikke af den nederlandske regerings argumenter, hvorefter effekten af den ekstra administrative byrde, der pålægges modtageren af tjenesteydelserne, for det første er ubetydelig, for så vidt som denne modtager i forvejen er forpligtet til at foretage andre indeholdelser af kildeskat og overføre de indeholdte beløber til skattemyndighederne, og for det andet udlignes ved en lempelse af den administrative byrde for en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, som ikke skal udfylde nogen skatteangivelse i Nederlandene ud over de administrative forpligtelser over for skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor den pågældende har hjemsted.

30 I denne henseende bemærkes blot, at selv en restriktion af ringe rækkevidde eller af mindre betydning for en grundlæggende frihed er forbudt ifølge EUF-traktaten (jf. i denne retning dom af 15.2.2000, sag C-34/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 995, præmis 49, af 11.3.2004, sag C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 43, og af 14.12.2006, sag C-170/05, Denkavit Internationaal og Denkavit France, Sml. I, s. 11949, præmis 50, samt dommen i sagen Dijkman og Dijkman-Lavaleije, præmis 42).

31 Ifølge Domstolens praksis kan en ugunstig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed desuden ikke anses for at være forenelig med EU-retten på grund af, at der findes andre fordele, hvis det må antages, at der findes sådanne fordele (jf. i denne retning dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 61, Amurta-dommen, præmis 75, og dommen i sagen Dijkman og Dijkman-Lavaleije, præmis 41).

32 Følgelig må den på modtageren af tjenesteydelser pålagte forpligtelse til at indeholde kildeskat i de vederlag, som udbetales til ikke-hjemmehørende tjenesteydere, mens en sådan indeholdelse af kildeskatten ikke anvendes på vederlag, der udbetales til hjemmehørende tjenesteydere, anses for at udgøre en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici.

33 Således som generaladvokaten har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, kan denne konstatering ikke påvirke spørgsmålet, som i øvrigt ikke er genstand for denne anmodning om præjudiciel afgørelse, om, hvorvidt en indeholdelse af kildeskat som den i hovedsagen omhandlede ligeledes udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser i det tilfælde, hvor den fører til, at den tjenesteydelse, som leveres af en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, underlægges en større skattebyrde end den, som rammer en tjenesteydelse, der er leveret af en hjemmehørende tjenesteyder. I det omfang en sådan indeholdelse kan have virkninger på udgifterne ved den pågældende tjenesteydelse, kan den således afholde såvel den ikke-hjemmehørende tjenesteyder fra at levere denne ydelse, som modtageren af denne fra at anvende en sådan tjenesteyder.

34 På baggrund af det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den i medfør af en medlemsstats lovgivning pålagte forpligtelse – hvorefter modtageren af tjenesteydelser skal indeholde kildeskat i de vederlag, der udbetales til tjenesteydere, som er etableret i en anden medlemsstat, mens en sådan forpligtelse ikke foreligger for så vidt angår vederlag, der udbetales til tjenesteydere, som er etableret i den omhandlede medlemsstat – udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i denne bestemmelse, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici.

*Det andet og tredje spørgsmål*

35 Med sit andet og tredje spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, der følger af national lovgivning, som den, der er omhandlet i hovedsagen, kan begrundes i nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteinddrivelse og går videre end nødvendigt med henblik på at nå dette mål, selv når der tages hensyn til de ved direktiv 76/308 indførte muligheder for gensidig bistand ved inddrivelse af skat. Denne ret er desuden i tvivl om, hvorvidt der skal tages hensyn til den omstændighed, at nævnte nationale lovgivning er blevet ændret, idet Kongeriget Nederlandene har frafaldet den i hovedsagen omhandlede indeholdelse af kildeskat.

36 Således som det fremgår af fast praksis, vil en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser kun være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Desuden skal anvendelsen af denne restriktion i et sådant tilfælde kunne sikre, at det forfulgte mål nås, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå det pågældende mål (Tankreederei I-dommen, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det følger af fast retspraksis, at nødvendigheden og forholdsmæssigheden af de bestemmelser, som en medlemsstat har truffet, ikke er udelukket, blot fordi nævnte stat har valgt en beskyttelsesordning, der er forskellig fra den, en anden medlemsstat har indført (jf. dom af 14.10.2004, sag C-36/02, Omega, Sml. I, s. 9609, præmis 38), idet disse bestemmelser udelukkende skal bedømmes i forhold til de mål, som den pågældende medlemsstats nationale myndigheder forfølger, og det beskyttelsesniveau, som bestemmelserne skal sikre (jf. i denne retning dom af 21.9.1999, sag C-124/97, Läärä m.fl., Sml. I, s. 6067, præmis 36, af 21.10.1999, sag C-67/98, Zenatti, Sml. I, s. 7289, præmis 34, og af 11.9.2003, sag C-6/01, Anomar m.fl., Sml. I, s. 8621, præmis 80).

38 Det følger analogt heraf, at en medlemsstats efterfølgende frafald af anvendelse af en foranstaltning heller ikke kan berøre hverken dens egnethed til at nå det tilsigtede mål eller dens forholdsmæssighed, hvilke faktorer udelukkende skal bedømmes i forhold til det mål, der forfølges.

39 Domstolen har allerede fastslået, at nødvendigheden af at sikre en effektiv inddrivelse af indkomstskat udgør et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser. Ifølge Domstolen udgør skatteindeholdelsesproceduren og den dertil knyttede pligtordning nemlig et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af indkomst for en person, som er bosiddende uden for beskatningsstaten, og til at undgå, at de pågældende indtægter unddrages beskatning i såvel bopælsstaten som i den stat, hvor tjenesteydelserne leveres (dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, præmis 36).

40 De regeringer, som har afgivet indlæg for Domstolen, har gjort gældende, at en sådan begrundelse skal anerkendes for så vidt angår den i hovedsagen omhandlede lovgivning.

41 Den nederlandske regering har navnlig anført, at den i hovedsagen omhandlede indeholdelse af kildeskat blev indført som følge af, at skattemyndighederne konstaterede, at det system, som var baseret på skatteansættelser, der individuelt blev tilstillet hver enkelt ikke-hjemmehørende tjenesteyder, viste sig at være ineffektiv på grund af de vanskeligheder og den administrative byrde,

som et sådant system medførte for nævnte ikke-hjemmehørende tjenesteydere og myndighederne. Ifølge den nederlandske regering gør indeholdelse af kildeskat, som finder anvendelse på vederlag, der udbetales til sportsklubber, med fradrag af de relevante udgifter, det muligt at beskatte spillernes indtægter på en måde, der er lettere og mere effektiv for såvel sidstnævnte som myndighederne.

42 I denne henseende bemærkes, at indeholdelse af kildeskat udgør et egnet middel til at sikre en effektiv inddrivelse af den skyldige skat, når det drejer sig om tjenesteydere, som leverer lejlighedsvise tjenester i en anden medlemsstat end den, hvor de er etableret, og de kun bliver der i kort tid.

43 Det skal endvidere prøves, om denne foranstaltning ikke går videre end nødvendigt for at sikre en effektiv inddrivelse af den skyldige skat, henset bl.a. til de ved direktiv 76/308 indførte muligheder på området for gensidig bistand ved inddrivelse af skat.

44 Direktiv 76/308 fastsætter fælles regler om gensidig bistand for at sikre inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse afgifter, bidrag og skatter (dom af 14.1.2010, sag C-233/08, Kyrian, Sml. I, s. 177, præmis 34). En medlemsstat kan i henhold til dette direktivs bestemmelser anmode om bistand fra en anden medlemsstat til at inddrive indkomstskat, der skyldes af en skattepligtig, som er hjemmehørende i sidstnævnte medlemsstat (jf. dom af 9.11.2006, sag C-520/04, Turpeinen, Sml. I, s. 10685, præmis 37).

45 Det fremgår af første til tredje betragtning til direktiv 76/308, at direktivet har til formål at fjerne hindringerne for det fælles markeds oprettelse og funktion som følge af, at anvendelsen af nationale bestemmelser om inddrivelse af fordringer er begrænset til det nationale område.

46 Direktiv 76/308 fastsætter således bistandsforanstaltninger i form af meddelelse af oplysninger, som er nyttige med henblik på inddrivelsen, i form af meddelelse af akterne til modtageren og i form af inddrivelse af de fordringer, der er omhandlet i et dokument, som hjemler ret til eksekution.

47 Den ved direktiv 2001/44 indførte udvidelse af anvendelsesområdet for direktiv 76/308 til bl.a. at omfatte fordringer vedrørende indkomstskat har, således som det fremgår af første til tredje betragtning til førstnævnte direktiv, til formål at sikre »det indre markeds fiskale neutralitet« og at beskytte bl.a. medlemsstaternes finansielle interesser, henset til skattesvigens udvikling (jf. dom af 29.4.2004, sag C-338/01, Kommissionen mod Rådet, Sml. I, s. 4829, præmis 68). Selv om direktiv 2001/44 foretager en vis tilnærmelse af de nationale bestemmelser på det fiskale område, idet direktivet forpligter alle medlemsstater til at behandle fordringer fra en anden medlemsstat på samme måde som nationale fordringer (dommen i sagen Kommissionen mod Rådet, præmis 75), har direktivet, således som generaladvokaten har anført i punkt 53 i forslaget til afgørelse, ikke til formål at erstatte kildebeskatningen som skatteopkrævningsmetode.

48 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at frafald af kildebeskatning og anvendelse af bestemmelser om gensidig bistand ganske vist kan gøre det muligt at fjerne den restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning indebærer for modtageren af tjenesteydelser.

49 Et sådant frafald fjerner imidlertid ikke nødvendigvis alle de formaliteter, der påhviler modtageren af tjenesteydelser. Således som visse regeringer, der har afgivet indlæg for Domstolen, har anført, gør kildebeskatningen det nemlig muligt for skattemyndighederne at få kendskab til det forhold, som den skat, der skyldes af den ikke-hjemmehørende tjenesteyder, udspringer fra. I mangel af en sådan beskatning ville den pågældende medlemsstats skattemyndigheder sandsynligvis se sig nødsaget til at pålægge den tjenesteydelsesmodtager, som er etableret på sidstnævnte stats område, en forpligtelse til at selvangive den ydelse, der er leveret af den ikke-hjemmehørende tjenesteyder.

50 Frafald af kildebeskatning vil i øvrigt føre til, at det er nødvendigt at opkræve skatten hos den ikke-hjemmehørende tjenesteyder, hvilket, således som generaladvokaten har anført i punkt 58 i forslaget til afgørelse, vil kunne medføre en betydelig byrde for denne tjenesteyder, for så vidt som den pågældende vil være nødt til at indgive en selvangivelse på et for ham fremmed sprog og finde sig til rette i et skattesystem fra en anden medlemsstat end den, hvor han er etableret. Den ikke-hjemmehørende tjenesteyder kunne således afholdes fra at levere en tjenesteydelse i den pågældende medlemsstat, og det kunne i sidste ende blive endnu vanskeligere for modtageren af tjenesteydelser at opnå en tjenesteydelse fra en anden medlemsstat end den, hvor han er etableret.

51 Henset til det store antal tjenesteydelser, der leveres ad hoc, vil en sådan direkte opkrævning hos den ikke-hjemmehørende tjenesteyder desuden ligeledes medføre en betragtelig administrativ byrde for de skattemyndigheder, som modtageren af tjenesteydelser henhører under.

52 Henset til samtlige disse betragtninger må det, således som generaladvokaten har anført i punkt 59 i forslaget til afgørelse, fastslås, at den direkte opkrævning af skat hos den ikke-hjemmehørende tjenesteyder ikke ubetinget udgør en mindre indgribende foranstaltning end kildebeskatning.

53 Det andet og tredje spørgsmål skal herefter besvares med, at så længe en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, der følger af national lovgivning, som den, der er omhandlet i hovedsagen, skyldes forpligtelsen til at indeholde kildeskat, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici, kan denne restriktion begrundes i nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteinddrivelse, og den går ikke videre end nødvendigt med henblik på at nå dette mål, selv når der tages hensyn til de ved direktiv 76/308 indførte muligheder for gensidig bistand ved inddrivelse af skat. Det i hovedsagen omhandlede efterfølgende frafald af kildebeskatning kan ikke berøre hverken dens egnethed til at nå det tilsigtede mål eller dens forholdsmæssighed, hvilke faktorer udelukkende skal bedømmes i forhold til det mål, der forfølges.

*Det fjerde spørgsmål*

54 Med sit fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om det – med henblik på at bedømme, om tjenesteydelsesmodtagerens forpligtelse til at indeholde kildeskat, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici, udgør en ved artikel 56 TEUF forbudt restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser – er væsentligt at vide, om den ikke-hjemmehørende tjenesteyder kan trække den i Nederlandene indeholdte skat fra i den skat, som skal erlægges i den medlemsstat, hvor nævnte tjenesteyder er etableret.

55 Som anført i denne doms præmis 28, kan forpligtelsen til at foretage en sådan indeholdelse gøre grænseoverskridende tjenester mindre attraktive for hjemmehørende modtagere af tjenesteydelser end tjenesteydelser, som leveres af hjemmehørende tjenesteydere, og afholde nævnte modtagere fra at anvende ikke-hjemmehørende tjenesteydere, uafhængigt af de virkninger, som en indeholdelse af kildeskat kan have på ikke-hjemmehørende tjenesteyderes skattemæssige situation.

56 Den skattemæssige behandling af tjenesteyderen i den medlemsstat, hvor den pågældende er etableret, har således ingen relevans for bedømmelsen af, om tjenesteydelsesmodtagerens forpligtelse til at foretage nævnte indeholdelse af kildeskat udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som er forbudt ved artikel 56 TEUF.

57 Det fjerde spørgsmål skal følgelig besvares med, at det – med henblik på at bedømme, om tjenesteydelsesmodtagerens forpligtelse til at indeholde kildeskat, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici, udgør en ved artikel 56 TEUF forbudt restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser – ikke er relevant at vide, om den ikke-hjemmehørende tjenesteyder kan trække den i Nederlandene indeholdte skat fra i den skat, som skal erlægges i den medlemsstat, hvor nævnte tjenesteyder er etableret.

**Sagens omkostninger**

58 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den i medfør af en medlemsstats lovgivning pålagte forpligtelse – hvorefter modtageren af tjenesteydelser skal indeholde kildeskat i de vederlag, der udbetales til tjenesteydere, som er etableret i en anden medlemsstat, mens en sådan forpligtelse ikke foreligger for så vidt angår vederlag, der udbetales til tjenesteydere, som er etableret i den omhandlede medlemsstat – udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i denne bestemmelse, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici.**

2) **Så længe en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, der følger af national lovgivning, som den, der er omhandlet i hovedsagen, skyldes forpligtelsen til at indeholde kildeskat, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici, kan denne restriktion begrundes i nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteinddrivelse, og den går ikke videre end nødvendigt med henblik på at nå dette mål, selv når der tages hensyn til de muligheder for gensidig bistand ved inddrivelse af skat, som er indført ved Rådets direktiv 76/308/EØF af 15. marts 1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger, som ændret ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15. juni 2001. Det i hovedsagen omhandlede efterfølgende frafald af kildebeskatning kan ikke berøre hverken dens egnethed til at nå det tilsigtede mål eller dens forholdsmæssighed, hvilke faktorer udelukkende skal bedømmes i forhold til det mål, der forfølges.**

3) **Med henblik på at bedømme, om tjenesteydelsesmodtagerens forpligtelse til at indeholde kildeskat, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici, udgør en ved artikel 56 TEUF forbudt restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, er det ikke relevant at vide, om den ikke-hjemmehørende tjenesteyder kan trække den i Nederlandene indeholdte skat fra i den skat, som skal erlægges i den medlemsstat, hvor nævnte tjenesteyder er etableret.**

Underskrifter