ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. února 2007 *

Ve věci C-345/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 26. května 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 12. srpna 2004, v řízení

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

proti

Bundesamt für Finanzen,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet a U. Lõhmus (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Spolkovou republiku Německo C.-D. Quassowskim a A. Tiemann, jako zmocněnci,

— za Italskou republiku I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,

— za Komisi Evropských společenství B. Eggers a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. června 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 59 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 49 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Centro Equestre da Lezíria Grande L[da] založenou podle portugalského práva (dále jen „CELG") a Bundesamt für Finanzen (Spolkový finanční úřad, dále jen „Bundesamt") ve věci odmítnutí ze strany Bundesamt žádosti o vrácení daně z příjmů společností vybrané srážkou u zdroje z příjmů, kterých CELG jako poplatník částečně podléhající dani dosáhla v Německu.

Vnitrostátní právní rámec

3 Podle § 2 odst. 1 německého zákona o dani z příjmů společností (Körperschaftsteuergesetz), v jeho znění z roku 1991 (BGBl. 1991 I, s. 639, dále jen „KStG") společnosti, které v Německu nemají sídlo, podléhají daňové povinnosti jen částečně a touto daní jsou v Německu zdaněny pouze jejich příjmy tam dosažené.

4 Podle § 49 odst. 1 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz), v jeho znění z roku 1997 (BGBl. 1997 I, s. 821, dále jen „EStG 1997"), ve spojení s § 8 odst. 1 KStG a čl. 17 odst. 2 dohody mezi Spolkovou republikou Německo a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oblasti daně z příjmů a daně z majetku (Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) ze dne 15. července 1980 (BGBl. 1982, část II, s. 129), podléhají příjmy, kterých společnost založená podle portugalského práva dosáhla v rámci uměleckých představení v Německu, tamní dani z příjmů společností.

5 Ustanovení § 50a odst. 4 bodu 1 EStG v jeho znění z roku 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898), ve znění platném v roce 1996, zní následovně:

„Daň z příjmů se u poplatníků částečně podléhajících dani vybírá srážkou u zdroje z příjmů dosažených uměleckými, sportovními nebo podobnými představeními v Německu nebo z jejich využití v Německu, včetně příjmů z jiných plnění, které s těmito činnostmi souvisejí, bez ohledu na to, komu tyto příjmy připadnou [...]"

6 Avšak § 50 odst. 5 čtvrtá věta bod 3 EStG 1997, použitelného zpětně na daňový rok 1996, stanoví:

„Poplatník částečně podléhající dani, jehož příjmy podléhají srážce u zdroje z příjmu podle § 50a odst. 4 bod 1 nebo 2, [může] požáda[t] o plné nebo částečné vrácení vybrané a zaplacené daně. Podmínkou vrácení je, že provozní výdaje nebo výdaje na dosažení příjmů, které mají přímou hospodářskou souvislost s těmito příjmy, jsou vyšší než polovina těchto příjmů."

7 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že na rozdíl od poplatníků částečně podléhajících dani si poplatníci plně podléhající dani mohou v Německu odečíst od svých příjmů zdanitelných v tomto členském státě celkové výdaje vztahující se k představením umělecké nebo sportovní povahy konaným na jeho území.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 CELG, žalobkyně v původním řízení, je kapitálovou obchodní společností založenou podle portugalského práva, jejíž sídlo a ústředí se nacházejí v Portugalsku. CELG částečně podléhá dani z příjmů společností v Německu, přičemž této dani podléhají pouze tam dosažené příjmy. V roce 1996 CELG uspořádala turné jezdeckých představení a lekcí drezury koní ve čtrnácti městech různých zemí Evropské unie, z nichž jedenáct se nachází v Německu.

9 V roce 1997 CELG požádala Bundesamt o vrácení daně z příjmů společností vybrané srážkou u zdroje z příjmů, kterých CELG dosáhla v Německu, a sice ve výši 71 758 DEM, na základě § 50 odst. 5 EStG 1997 a § 8 odst. 1 KStG.

10 Za tímto účelem CELG předložila ověřenou portugalskou účetní závěrku obsahující soupis výdajů týkajících se celého turné uskutečněného v roce 1996. Tento soupis uváděl telekomunikační poplatky, cestovní výdaje, výdaje na ubytování, reklamu, zaměstnance, jakož i běžné náklady na koně, náklady na dodávku vody a elektřiny, náklady na veterinární péči, léky, okování koní, výstroj koní i jezdců, náklady na přepravu v nákladních automobilech a na daňové poradenství, jakož i odpisy týkající se koní. Následně CELG uplatnila i další výdaje, a to náklady na účetnictví a licenční poplatky. Podle jejího názoru mělo být 11/14 všech těchto výdajů odečteno od příjmů dosažených v Německu.

11 Bundesamt požadované vrácení odmítl z důvodu nepředložení originálních dokumentů dokládajících tvrzené výdaje.

12 Stížnost, kterou CELG podala proti tomuto rozhodnutí, byla zamítnuta, zejména z důvodu neexistence přímé hospodářské souvislosti mezi některými uvedenými výdaji a příjmy dosaženými v Německu.

13 CELG proti tomuto zamítavému rozhodnutí podala žalobu k Finanzgericht Köln. Tento soud žalobu zamítl z důvodu, že jednak některé z tvrzených výdajů přímo hospodářsky nesouvisejí s příjmy zdanitelnými v Německu, a jednak uvedené výdaje nepředstavují více než 50 % předmětných příjmů.

14 CELG proto proti rozsudku Finanzgericht Köln podala opravný prostředek „Revision" k Bundesfinanzhof.

15 Bundesfinanzhof uvádí, že z věcných zjištění učiněných Finanzgericht Köln vyplývá, že výdaje vynaložené CELG, které mají přímou hospodářskou souvislost s příjmy dosaženými touto společností v Německu, nepřesahují 50 % těchto příjmů. Poukazuje však na to, že CELG také uplatňuje existenci všeobecných výdajů a že, i když existují určité nejasnosti v souvislosti s povahou, složením a výší těchto všeobecných výdajů, jakož i v souvislosti s možností jejich zohlednění, ze stejných věcných zjištění vyplývá, že celkové výdaje vynaložené CELG, včetně uvedených všeobecných výdajů, přesahují polovinu příjmů.

16 Bundesfinanzhof má však za to, že rozdílné zacházení, které existuje při určování zdanitelných příjmů mezi daňovým poplatníkem rezidentem, který dani podléhá plně, a daňovým poplatníkem nerezidentem, který dani podléhá jen částečně, vzbuzuje pochybnosti o slučitelnosti § 50 odst. 5 čtvrté věty bodu 3 EStG 1997 s právem Společenství, zejména co se týče volného pohybu služeb zaručeného

článkem 59 Smlouvy. V tomto ohledu odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933).

17 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Odporuje článku 59 Smlouvy o ES, pokud státní příslušník členského státu částečně podléhající dani v Německu může požadovat vrácení daně připadající na jeho příjmy tam dosažené a vybrané srážkou u zdroje jen tehdy, jsou-li výdaje na dosažení příjmů, které mají přímou hospodářskou souvislost s těmito příjmy, vyšší než polovina těchto příjmů?“

K předběžné otázce

18 Svou otázkou se předkládající soud táže, zda článek 59 Smlouvy brání takové vnitrostátní právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v původním řízení, která v případě poplatníka částečně podléhajícího dani, který požaduje vrácení daně z příjmů společností vybrané srážkou u zdroje, váže zohlednění výdajů na dosažení příjmů vynaložených v rámci činností, kterými bylo na území tohoto státu příjmů dosaženo, na dvojí podmínku, a sice aby tyto výdaje měly přímou hospodářskou souvislost s těmito příjmy a aby byly vyšší než polovina těchto příjmů.

19 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury, i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu

této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 19; ze dne 26. října 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Recueil, s. I-7447, bod 32; ze dne 28. října 1999, Vestergaard, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 15; ze dne 14. prosince 2000, AMID, C-141/99, Recueil, s. I-11619, bod 19, jakož i ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29).

20 Rovněž je namístě připomenout, že v souladu s judikaturou Soudního dvora požaduje článek 59 Smlouvy odstranění jakýchkoli omezení volného pohybu služeb uložených z toho důvodu, že poskytovatel služeb je usazen v jiném členském státě, než kde jsou služby poskytovány (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 4. prosince 1986, Komise v. Německo, 205/84, Recueil, s. 3755, bod 25; ze dne 26. února 1991, Komise v. Itálie, C-180/89, Recueil, s. I-709, bod 15, a ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 31).

K existenci přímé hospodářské souvislosti

21 Jak vyplývá z bodu 18 tohoto rozsudku, je první podmínkou vrácení daně z příjmů společností vybrané srážkou u zdroje, aby výdaje na dosažení příjmů měly přímou hospodářskou souvislost s příjmy dosaženými ve státě, ve kterém je činnost vykonávána.

22 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že daňový režim, podle něhož jsou pro výpočet vyměřovacího základu daňových rezidentů daného členského státu zohledňovány pouze zisky a ztráty, které pocházejí z jejich činností v tomto státě, je v souladu se zásadou teritoriality zakotvenou mezinárodním daňovým právem a uznanou právem Společenství (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Futura Participations a Singer, body 21 a 22, jakož i Marks & Spencer, bod 39).

23 Pokud se jedná o výdaje na dosažení příjmů, které mají přímou souvislost s činností vykonávanou nerezidentem v členském státě a kterou je tam dosahováno zdanitelných příjmů, k jejich zohlednění v tomto státě v zásadě musí dojít, jestliže čisté příjmy rezidentů jsou zdaňovány po odečtení těchto výdajů. Soudní dvůr totiž v bodě 27 výše uvedeného rozsudku Gerritse konstatoval, že pro zohlednění takových výdajů se rezidenti a nerezidenti nacházejí ve srovnatelné situaci. Jestliže tedy členský stát poskytne rezidentům možnost odečíst dotčené výdaje, nemůže v zásadě jejich zohlednění vyloučit u nerezidentů (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Gerritse, bod 27).

24 Při výkonu své daňové pravomoci tak musí stát, na jehož území bylo činností dosaženo zdanitelných příjmů, právně upravit možnost, aby výdaje, které mají přímou souvislost s touto činností, mohly být při zdanění nerezidenta zohledněny. V tomto ohledu je však třeba upřesnit, že právo Společenství nebrání členskému státu v tom, aby zašel ještě dál a umožnil zohlednění výdajů, které takovou souvislost nemají (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek FKP Scorpio Konzertproduktionen, body 50 až 52).

25 Výdaji na dosažení příjmů, které mají přímou souvislost s příjmy dosaženými v členském státě, ve kterém je činnost vykonávána, je třeba rozumět výdaje, které vykazují přímou hospodářskou souvislost s plněním, na jehož základě dochází v tomto státě ke zdanění, a které od ní nelze oddělit, jako jsou cestovní výdaje a výdaje na ubytování. V této souvislosti nezáleží na místě a okamžiku vzniku těchto výdajů.

26 Ze spisu vyplývá, že CELG, která je usazená v Portugalsku, dosáhla v Německu příjmů z uměleckých činností v rámci uměleckých představení, které tam pořádala. V souvislosti s těmito představeními CELG vznikly výdaje na dosažení příjmů vyjmenované v bodě 10 tohoto rozsudku, z nichž některé vznikly předem pro organizaci a plánování těchto představení a jiné, jejichž zohlednění v Německu je požadováno, v průběhu těchto představení. Vnitrostátnímu soudu, kterému byl spor

předložen v původním řízení a který musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, přísluší, aby v rámci tohoto sporu určil, které z výdajů na dosažení příjmů uvedených CELG mají přímou souvislost s plněními, na jejichž základě došlo v tomto státě ke zdanění, a které proto od nich nelze oddělit.

27 V důsledku toho je tedy namístě mít za to, že článek 59 Smlouvy nebrání tomu, aby vnitrostátní právní úprava vázala vrácení daně z příjmů společností vybrané srážkou u zdroje z příjmů, kterých dosáhl poplatník částečně podléhající dani, na podmínku, aby výdaje na dosažení příjmů, jejichž zohlednění tento poplatník požaduje, měly přímou hospodářskou souvislost s příjmy dosaženými v rámci činnosti vykonávané na území dotyčného členského státu, pokud za takové výdaje jsou považovány všechny výdaje, které od této činnosti nelze oddělit, bez ohledu na místo nebo okamžik vzniku těchto výdajů.

K požadavku, aby výdaje byly vyšší než polovina příjmů

28 Druhá podmínka stanovená právní úpravou dotčenou v původním řízení, týkající se vrácení daně vybrané srážkou u zdroje z příjmů dosažených v Německu daňovým nerezidentem, spočívá v požadavku, aby výdaje na dosažení příjmů, které mají přímou hospodářskou souvislost s těmito příjmy, byly vyšší než polovina uvedených příjmů.

29 Taková podmínka může představovat omezení volného pohybu služeb pro společnost, která by chtěla provozovat činnosti umělecké, sportovní a jiné povahy v jiném členském státě než ve státě, v kterém má své sídlo.

30 Důsledkem této podmínky totiž je, že pokud taková společnost požaduje vrácení daně vybrané srážkou u zdroje, nemohou být systematicky zohledňovány její výdaje, které mají přímou souvislost s dotyčnou hospodářskou činností v rámci zdanění příjmů dosažených touto činností.

31 Je tedy třeba konstatovat, že taková právní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, tím, že váže zohlednění výdajů na dosažení příjmů vynaložených poplatníkem částečně podléhajícím dani na splnění této dodatečné podmínky, v zásadě představuje omezení zakázané podle článku 59 Smlouvy.

32 Je tedy namístě ověřit, zda takové omezení může být odůvodněno.

33 Odůvodnění předložené německou vládou, podle něhož cílem vnitrostátní právní úpravy je zamezit dvojímu zohlednění výdajů, a sice jak ve státě, kde se nachází sídlo společnosti, tak ve státě, kde došlo k poskytnutí služeb a zdanění příjmů, nemůže být přijato.

34 Nejprve je třeba zdůraznit, že dohoda mezi Spolkovou republikou Německo a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oblasti daně z příjmů a daně z majetku používá takzvanou metodu „započtení".

35 Z toho vyplývá, že základem pro zdaňování portugalské společnosti v Portugalsku jsou všechny její příjmy, včetně příjmů dosažených v rámci činnosti vykonávané v Německu, kde jsou tyto příjmy rovněž zdaněny. K zamezení dvojího zdanění

dochází tím, že v prvním státě je proveden odpočet částky ve výši daně zaplacené ve druhém státě. Takový mechanismus je vhodný k zamezení dvojímu zohlednění výdajů, neboť jakmile ho první stát používá, může ověřit výdaje na dosažení příjmů, které byly zohledněny při výpočtu daně zaplacené v druhém státě.

36 Kromě toho § 50 odst. 5 EStG 1997 upravuje řízení, v jehož rámci německé ministerstvo financí může informovat stát, ve kterém má poplatník částečně podléhající dani sídlo nebo bydliště, o žádosti o vrácení daně podané tímto poplatníkem. Tento způsob spolupráce mezi příslušnými vnitrostátními orgány rovněž umožňuje předcházet případnému dvojímu zohlednění výdajů. Stejně tak směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) přispívá k uskutečnění tohoto cíle tím, že stanoví výměnu informací mezi dotyčnými daňovými orgány.

37 Omezení volného pohybu služeb, vyplývající z vnitrostátní právní úpravy, která podmiňuje vrácení daně vybrané srážkou u zdroje z příjmů dosažených v dotyčném členském státě poplatníkem částečně podléhajícím dani tím, aby výdaje na dosažení příjmů, které mají přímou souvislost s těmito příjmy, byly vyšší než polovina těchto příjmů, tedy není odůvodněné. Je tudíž namístě dojít k závěru, že článek 59 Smlouvy brání takové právní úpravě.

38 S ohledem na výše uvedené je namístě na položenou otázku odpovědět tak, že článek 59 Smlouvy nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, pokud váže vrácení daně z příjmů společností vybrané srážkou u zdroje z příjmů, kterých dosáhl poplatník částečně podléhající dani, na podmínku, aby výdaje na dosažení příjmů, jejichž zohlednění tento poplatník za tímto účelem požaduje, měly přímou hospodářskou souvislost s příjmy dosaženými v rámci činnosti vykonávané na území dotyčného členského státu, pokud za takové výdaje jsou považovány všechny výdaje, které od této činnosti nelze oddělit, bez

ohledu na místo nebo okamžik vzniku těchto výdajů. Tento článek však naproti tomu brání takové vnitrostátní právní úpravě, pokud tato úprava podmiňuje vrácení uvedené daně tomuto poplatníku tím, aby tytéž výdaje na dosažení příjmů byly vyšší než polovina uvedených příjmů.

K nákladům řízení

39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 59 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 49 ES) nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, pokud váže vrácení daně z příjmů společností vybrané srážkou u zdroje z příjmů, kterých dosáhl poplatník částečně podléhající dani, na podmínku, aby výdaje na dosažení příjmů, jejichž zohlednění tento poplatník za tímto účelem požaduje, měly přímou hospodářskou souvislost s příjmy dosaženými v rámci činnosti vykonávané na území dotyčného členského státu, pokud za takové výdaje jsou považovány všechny výdaje, které od této činnosti nelze oddělit, bez ohledu na místo nebo okamžik vzniku těchto výdajů. Tento článek však naproti tomu brání takové vnitrostátní právní úpravě, pokud tato úprava podmiňuje vrácení uvedené daně tomuto poplatníku tím, aby tytéž výdaje na dosažení příjmů byly vyšší než polovina uvedených příjmů.

Podpisy.