WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 lutego 2007 r. *

W sprawie C-345/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 26 maja 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 sierpnia 2004 r., w postępowaniu:

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

przeciwko

Bundesamt für Finanzen,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet i U. Lõhmus (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: P. Léger,
sekretarz: R. Grass,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Republiki Federalnej Niemiec przez C.D. Quassowskiego oraz A. Tiemanna, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Republiki Włoskiej przez I.M. Braguglię działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez B. Eggers oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 czerwca 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 59 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 49 WE).

2 Wniosek ten został skierowany w ramach postępowania toczącego się pomiędzy spółką prawa portugalskiego Centro Equestre da Lezíria Grande L^{da} (zwaną dalej „CELG") a Bundesamt für Finanzen (federalnym urzędem ds. podatkowych, zwanym dalej „Bundesamt"), dotyczącego odmowy przez ten urząd zwrotu podatku od osób prawnych zapłaconego u źródła od dochodów osiągniętych przez CELG w Niemczech w charakterze podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Krajowe ramy prawne

3 Zgodnie z § 2 pkt 1 Körperschaftsteuergesetz w wersji z 1991 r. (niemieckiej ustawy w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych, BGBl. 1991 r. I, str. 639, zwanej dalej „KStG") spółki niemające siedziby w Niemczech podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i podlegają temu podatkowi jedynie w zakresie dochodów osiągniętych w tym państwie.

4 Zgodnie z § 49 ust. 1 Einkommensteuergesetz (ustawy w sprawie podatku dochodowego w brzmieniu z 1997 r., BGBl. 1997 I, str. 821, zwanej dalej „EStG 1997") w związku z § 8 ust. 1 KStG i art. 17 ust. 2 konwencji pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Portugalską o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego (Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) z dnia 15 lipca 1980 r. (BGBl. 1982 r., część II, str. 129) dochody osiągane przez spółkę prawa portugalskiego w ramach przedstawień artystycznych dawanych w Niemczech podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w tym państwie.

5 Paragraf 50 ust. 4 pkt 1 EStG w wersji z 1990 r. (BGBl. 1990 I, str. 1898), w brzmieniu obowiązującym w 1996 r. ma następującą treść:

„W przypadku osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu pobór podatku dochodowego następuje w drodze pobrania u źródła od dochodu osiągniętego z imprez o charakterze artystycznym, sportowym lub podobnym zorganizowanych lub przeprowadzonych w Niemczech, włączywszy w to dochody pochodzące z innych usług świadczonych w związku z tymi imprezami, niezależnie od osoby, która osiągnęła te dochody […]".

6 Niemniej jednak, § 50 ust. 5 zdanie czwarte pkt 3 EStG 1997, mający zastosowanie z mocą wsteczną do roku podatkowego 1996 stanowi, że:

„Podatnik podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, którego dochody podlegają opodatkowaniu u źródła zgodnie z § 50a ust. 4 pkt 1 lub 2 [może] zażądać zwrotu całości lub części naliczonego i zapłaconego podatku. Zwrot uzależniony jest od warunku, że koszty uzyskania lub koszty wykonywania działalności pozostające w bezpośrednim związku gospodarczym z tymi dochodami będą stanowiły ponad połowę tych dochodów".

7 Z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że w odróżnieniu od podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech mogą odliczyć od dochodów podlegających opodatkowaniu w tym państwie członkowskim wszystkie koszty poniesione na imprezy o charakterze artystycznym lub sportowym odbywające się na jego terytorium.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 CELG, skarżąca przed sądem krajowym, jest spółką kapitałową prawa portugalskiego, której siedziba i zarząd znajdują się w Portugalii. CELG podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu co do podatku dochodowego od osób prawnych w Niemczech, należnemu jedynie od tam osiągniętych dochodów. W 1996 r. zorganizowała ona tournée z przedstawieniami jazdy konnej i lekcjami ujeżdżania koni w czternastu miastach różnych państw Unii Europejskiej, z których jedenaście znajdowało się w Niemczech.

9 W 1997 r. CELG wniosła do Bundesamt wniosek o zwrot podatku od osób prawnych pobranego u źródła od dochodów osiągniętych w Niemczech, to znaczy kwoty 71 758 DEM, na podstawie § 50 ust. 5 EStG 1997 oraz § 8 ust. 1 KStG.

10 W tym celu CELEG przedstawiła poświadczony za zgodność portugalski bilans dotyczący kosztów poniesionych w związku z całym tournée zorganizowanym w 1996 r. Wykaz ten przedstawiał stan wydatków na ogłoszenia, podróże, zakwaterowanie, reklamę, pracowników, a także wydatki bieżące na konie, koszty dostaw wody i energii elektrycznej, weterynaryjne, poniesione na lekarstwa, kowala, uprząż i sprzęt jeździecki, transport w ciężarówkach i doradztwo podatkowe. Następnie CELG wskazała również na inne wydatki, a mianowicie związane z kosztami księgowości i uiszczeniem opłat licencyjnych. Przyjęła, iż dochodom osiągniętym w Niemczech należy przyporządkować 11/14 wszystkich tych kosztów.

11 Bundesamt odmówił wnioskowanego zwrotu ze względu na brak złożenia oryginalnych dokumentów potwierdzających zgłoszone wydatki.

12 Wniesione przez CELEG odwołanie od tej decyzji zostało oddalone, między innymi, ze względu na brak bezpośredniego związku gospodarczego pomiędzy zadeklarowanymi wydatkami a dochodami osiągniętymi w Niemczech.

13 CELG wniósł skargę na decyzję o oddaleniu do Finanzgericht Köln. Sąd ten oddalił skargę na tej podstawie, iż w przypadku niektórych wskazanych kosztów, po pierwsze, nie zaistniał bezpośredni związek z dochodami opodatkowanymi w Niemczech oraz, po drugie, nie stanowiły one więcej niż 50 % tych dochodów.

14 W związku z tym, CELG wniósł do Bundesfinanzhof rewizję od wyroku Finanzgericht Köln.

15 Bundesfinanzhof zauważył, że z ustaleń faktycznych dokonanych przez Finanzgericht Köln wynika, iż koszty poniesione przez CELG pozostające w bezpośrednim gospodarczym związku z dochodami osiągniętymi przez tę spółkę w Niemczech nie przekraczają 50 % tych dochodów. Niemniej jednak stwierdza, że CELG podnosi również istnienie kosztów ogólnych oraz, że pomimo wystąpienia pewnej niejasności odnośnie do charakteru, składników i kwoty owych kosztów ogólnych oraz odnośnie do możliwości uwzględnienia dodatkowych dochodów, z tych samych ustaleń faktycznych wynika, że całość kosztów poniesionych przez CELG, włączywszy w to rzeczone koszty ogólne, przekracza połowę tych dochodów.

16 Bundesfinanzhof twierdzi jednak, że różnica w traktowaniu istniejąca przy ustalaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu pomiędzy podatnikiem będącym rezydentem, który podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu oraz podatnikiem niebędącym rezydentem, który podlega jedynie obowiązkowi ograniczonemu, rodzi wątpliwości co do zgodności § 50 ust. 5 zdanie czwarte pkt 3 EStG 1997

z prawem wspólnotowym, a zwłaszcza w zakresie dotyczącym swobody świadczenia usług zagwarantowanej przez art. 59 traktatu. Wskazuje on w tym zakresie na wyrok Trybunału z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. str. I-5933).

17 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 59 traktatu WE sprzeciwia się temu, by obywatel jednego z państw członkowskich podlegający w Niemczech ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu mógł domagać się zwrotu pobranego u źródła podatku od dochodu osiągniętego w tym państwie jedynie wtedy, gdy koszty wykonywania działalności gospodarczej pozostającej w bezpośrednim związku gospodarczym z tymi dochodami przekraczają połowę tych dochodów?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Poprzez swoje pytanie sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 59 traktatu sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego. Tak jak przepisy w postępowaniu przed sądem krajowym, w przypadku gdy podatnik podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu wnosi o zwrot podatku od osób prawnych pobranego u źródła, artykuł ten uzależnia uwzględnienie kosztów wykonywania działalności poniesionych w ramach działalności powodującej osiągnięcie dochodu na terytorium tego państwa od podwójnej przesłanki, że owe koszty pozostawać będą w bezpośrednim związku z dochodami osiągniętymi w tym państwie oraz że będą one stanowić więcej niż połowę tych dochodów.

19 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, chociaż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to

powinny one jednak wykonywać ją z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. podobnie w szczególności wyroki z dnia z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 19; z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97 Eurowings Luftverkehr, Rec. str. I-7447, pkt 32; z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. str. I-7641, pkt 15, z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. str. I-11619, pkt 19, a także z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Rec. str. I-10837, pkt 29).

20 Należy również przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału art. 59 traktatu EWG wymaga zniesienia wszelkich ograniczeń w swobodzie świadczenia usług opartych na okoliczności, że usługodawca zamieszkuje lub ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym świadczy usługi (wyroki: z dnia 4 grudnia 1986 r. w sprawie 205/84 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. 3755, pkt 25, z dnia 26 lutego 1991 r. w sprawie C-180/89 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-709, pkt 15, oraz z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. str. I-9461, pkt 31).

W przedmiocie istnienia bezpośredniego związku gospodarczego

21 Jak to wynika z pkt 18 niniejszego wyroku, pierwszą przesłanką, od której zależy zwrot podatku od osób prawnych pobranego u źródła, jest wymóg, aby koszty wykonywania działalności pozostawały w bezpośrednim związku gospodarczym z dochodami osiągniętymi w państwie, w którym wykonywana jest działalność.

22 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że system podatkowy, na podstawie którego przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatników niebędących rezydentami danego państwa członkowskiego, uwzględniane są jedynie zyski i straty wynikające z ich działalności w danym państwie, jest zgodny z zasadą terytorialności ustanowioną w międzynarodowym prawie podatkowym i uznaną przez prawo wspólnotowe (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Futura Participations i Singer, pkt 21 i 22, a także w sprawie Marks & Spencer, pkt 39).

23 Co do kosztów działalności gospodarczej pozostającej w bezpośrednim związku z działalnością wykonywaną przez nierezydenta danego państwa członkowskiego, który tam osiągnął podlegający opodatkowaniu dochód, to ich uwzględnienie zasadniczo powinno nastąpić w tym państwie, jeżeli rezydenci są opodatkowani dochodów netto po odliczeniu takich kosztów. Rzeczywiście, w pkt 27 ww. wyroku w sprawie Gerritse Trybunał stwierdził, że przy uwzględnianiu takich kosztów rezydenci i nierezydenci znajdują się w sytuacji porównywalnej. Zatem w zakresie, w jakim państwo członkowskie przyznaje rezydentom prawo do odliczenia spornych kosztów, nie może ono co do zasady wyłączać ich uwzględniania w przypadku nierezydentów (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie, pkt 27).

24 A zatem przy wykonywaniu kompetencji podatkowej państwo, na którego terytorium wskutek działalności gospodarczej wytworzony został podlegający opodatkowaniu dochód, powinno przewidzieć, że koszty bezpośrednio związane z tą działalnością mogą być uwzględniane w ramach opodatkowania nierezydenta. W tym zakresie należy jednak zauważyć, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się temu, aby dane państwo członkowskie poszło dalej umożliwiając uwzględnienie kosztów niepozostających w takim związku (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie FKP Scorpio Konzertproduktionen, pkt 50–52).

25 Przez koszty wykonywania działalności pozostające w bezpośrednim związku z dochodami osiąganymi w państwie członkowskim, w którym jest wykonywana działalność, należy rozumieć koszty pozostające w bezpośrednim związku gospodarczym ze świadczeniem, które spowodowało opodatkowanie w danym państwie członkowskim, i które tym samym są nierozerwalnie związane z tym świadczeniem, takie jak koszty podróży i zakwaterowania. W tym względzie bez znaczenia są miejsce i chwila poniesienia tych kosztów.

26 Z akt sprawy wynika, że CELG mająca siedzibę w Portugalii osiągnęła na terytorium niemieckim dochody z przedstawień artystycznych, które tam zorganizowała. W związku z tymi przedstawieniami CELG poniosła koszty działalności wskazane w pkt 10 niniejszego wyroku, z których niektóre poniesione zostały wcześniej na organizację i zaplanowanie tych przedstawień, a pozostałe podczas ich wykonywania, i domaga się ich uwzględnienia w Niemczech. Do sądu krajowego, przed którym

toczy się postępowanie i który powinien przyjąć odpowiedzialność za mające zapaść orzeczenie sądowe, należy określenie w ramach tego sporu, które z kosztów działalności zadeklarowanych przez CELG są kosztami bezpośrednio związanymi ze świadczeniami, które spowodowały opodatkowanie w tym państwie, a tym samym są kosztami nierozerwalnie związanymi z tymi świadczeniami.

27 W związku z powyższym należy stwierdzić, że art. 59 traktatu nie sprzeciwia się przepisom krajowym, które uzależniają zwrot podatku pobranego u źródła od dochodów osiągniętych przez podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od przesłanki, aby koszty działalności, których uwzględnienia domaga się ów podatnik, pozostawały w bezpośrednim związku gospodarczym z dochodami osiągniętymi w ramach działalności wykonywanej na terytorium danego państwa członkowskiego, o ile za takie zostaną uznane wszystkie koszty, które są nierozerwalnie związane z tą działalnością, niezależnie od miejsca lub chwili ich poniesienia.

W kwestii wymogu, aby koszty przekraczały połowę dochodów

28 Druga przesłanka przewidziana w uregulowaniu spornym przed sądem krajowym dotycząca zwrotu podatku pobranego u źródła od dochodów osiągniętych w Niemczech przez podatnika będącego nierezydentem polega na wymogu, aby koszty działalności pozostające w bezpośrednim związku gospodarczym z tymi dochodami przekraczały połowę tych dochodów.

29 Przesłanka taka może stanowić ograniczenie swobody świadczenia usług przez spółkę, która chciałaby wykonywać działalność o charakterze artystycznym, sportowym lub innym na terytorium innego państwa członkowskiego niż to, w którym ma ona swoją siedzibę.

30 Rzeczywiście bowiem konsekwencją tej przesłanki jest fakt, że spółka ta, w chwili gdy żąda zwrotu podatku pobranego u źródła, nie może w sposób systematyczny uwzględniać kosztów bezpośrednio związanych z daną działalnością gospodarczą w ramach opodatkowania dochodów osiągniętych z tej działalności.

31 W związku z tym należy stwierdzić, że wskutek uzależnienia uwzględnienia kosztów działalności poniesionych przez podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od tej dodatkowej przesłanki przepisy, takie jak te przed sądem krajowym, stanowią zasadniczo ograniczenie zakazane na mocy art. 59 traktatu.

32 W związku z powyższym należy sprawdzić, czy takie ograniczenie może być uzasadnione.

33 Nie można zgodzić się z przedstawionym przez rząd niemiecki uzasadnieniem, zgodnie z którym celem przepisów krajowych jest uniknięcie dwukrotnego uwzględniania kosztów, to znaczy jednocześnie w państwie członkowskim, w którym znajduje się siedziba, oraz w państwie, w którym dane usługi zostały wykonane i dochód został opodatkowany.

34 W pierwszej kolejności należy podkreślić, że konwencja pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Portugalską o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego stosuje metodę „zaliczania".

35 Wynika z tego, że spółka portugalska jest opodatkowywana w Portugalii na podstawie wszystkich swoich dochodów, włączywszy w to dochody osiągnięte w ramach działalności wykonywanej w Niemczech, gdzie dochody te również podlegają

opodatkowaniu. Podwójnego opodatkowania unika się poprzez odliczenie w pierwszym państwie kwoty równej podatkowi zapłaconemu w drugim. Mechanizm taki jest odpowiedni do zapobiegania podwójnemu uwzględnieniu kosztów, ponieważ przy stosowaniu go przez pierwsze państwo może ono zweryfikować koszty działalności, które zostały uwzględnione przy obliczaniu podatku zapłaconego w drugim.

36 Ponadto § 50 ust. 5 EStG 1997 przewiduje postępowanie, w ramach którego niemiecki minister ds. finansów może informować państwo siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika o złożonym przez niego wniosku o zwrot podatku. Ów mechanizm współpracy pomiędzy właściwymi organami krajowymi umożliwia również zapobieganie ewentualnemu podwójnemu uwzględnianiu kosztów. Podobnie dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15) również przyczynia się do realizacji tego celu, przewidując wymianę informacji pomiędzy danymi organami podatkowymi.

37 A zatem nie jest uzasadnione ograniczenie swobody świadczenia usług wynikające z przepisów krajowych, które uzależniają zwrot podatku pobranego u źródła od dochodów osiągniętych w danym państwie członkowskim przez podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od przesłanki, aby koszty działalności bezpośrednio związane z tymi dochodami przekraczały połowę tych dochodów. Zatem należy stwierdzić, że art. 59 traktatu sprzeciwia się takim przepisom.

38 Biorąc pod uwagę powyższe, na skierowane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 59 traktatu nie sprzeciwia się przepisom krajowym, takim jak przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, w zakresie, w jakim przepisy te uzależniają zwrot podatku dochodowego od osób prawnych pobranego u źródła od dochodów osiągniętych przez podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od przesłanki, aby koszty działalności, których uwzględnienia domaga się ów podatnik, pozostawały w bezpośrednim związku gospodarczym z dochodami osiągniętymi w ramach działalności wykonywanej na terytorium danego państwa

członkowskiego, o ile za takie zostaną uznane koszty nierozerwalnie związane z tą działalnością, niezależnie od miejsca lub chwili ich poniesienia. Artykuł ten sprzeciwia się natomiast tym przepisom krajowym, w zakresie, w jakim uzależniają one zwrot wspomnianego podatku na rzecz podatnika od przesłanki, aby koszty działalności przekraczały połowę tych dochodów.

W przedmiocie kosztów

39 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 59 traktatu WE (obecnie, po zmianie art. 49 WE) nie sprzeciwia się przepisom krajowym, takim jak przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym w zakresie, w jakim przepisy te uzależniają zwrot podatku dochodowego od osób prawnych pobranego u źródła od dochodów osiągniętych przez podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od przesłanki, aby koszty działalności, których uwzględnienia domaga się ów podatnik, pozostawały w bezpośrednim związku gospodarczym z dochodami osiągniętymi w ramach działalności wykonywanej na terytorium danego państwa członkowskiego, o ile za takie zostaną uznane koszty nierozerwalnie związane z tą działalnością, niezależnie od miejsca lub chwili ich poniesienia. Artykuł ten sprzeciwia się natomiast tym przepisom krajowym, w zakresie, w jakim uzależniają one zwrot wspomnianego podatku na rzecz podatnika od przesłanki, aby koszty działalności przekraczały połowę tych dochodów.

Podpisy