ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
z 15. februára 2007 *

Vo veci C-345/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 26. mája 2004 a doručený Súdnemu dvoru 12. augusta 2004, ktorý súvisí s konaním:

Centro Equestre da Lezíria Grande L^{da}

proti

Bundesamt für Finanzen,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Borg Barthet a U. Lõhmus (spravodajca),

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: P. Léger,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Spolková republika Nemecko, v zastúpení: C.-D. Quassowski a A. Tiemann, splnomocnení zástupcovia,

— Talianska republika, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: B. Eggers a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 22. júna 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 59 Zmluvy ES (zmeneného, teraz článku 49 ES).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Centro Equestre da Lezíria Grande Lda (ďalej len „CELG“) založenou podľa portugalského práva a Bundesamt für Finanzen (federálnym daňovým úradom, ďalej len „Bundesamt“), ktorého predmetom bolo zamietnutie návrhu CELG, daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, o vrátenie dane z príjmov právnických osôb vybranej zrážkou z jeho príjmov dosiahnutých v Nemecku, prostredníctvom Bundesamt.

Vnútroštátny právny rámec

3 Podľa § 2 bodu 1 nemeckého zákona o dani z príjmov právnických osôb v znení z roku 1991 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, s. 639, ďalej len „KStG“), majú spoločnosti, ktoré nie sú usadené v Nemecku, obmedzenú daňovú povinnosť, pričom tejto dani v Nemecku podliehajú len vo vzťahu k príjmom, ktoré tam dosiahli.

4 V súlade s § 49 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení platnom v roku 1997 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, s. 821, ďalej len „EStG 1997“) v spojení s článkom 8 ods. 1 KStG a článkom 17 ods. 2 Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmov a dane z majetku uzavretého medzi Spolkovou republikou Nemecko a Portugalskou republikou (Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) z 15. júla 1980 (BGBl. 1982, časť II, s. 129), podliehajú príjmy dosiahnuté spoločnosťou založenou podľa portugalského práva v rámci umeleckých predstavení uskutočnených v Nemecku nemeckej dani z príjmov právnických osôb.

5 § 50a ods. 4 bod 1 EStG z roku 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898) v znení platnom v roku 1996 znie takto:

„V prípade daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou sa daň z príjmov vyberá zrážkou z príjmov pochádzajúcich z predstavení umeleckého, športového alebo iného charakteru organizovaných v Nemecku alebo z ich prevádzkovania v Nemecku vrátane príjmov pochádzajúcich z iných výkonov týkajúcich sa týchto predstavení, nezávisle od osoby, ktorá tieto príjmy získava...“

6 § 50 ods. 5 štvrtá veta bod 3 EStG 1997, ktorý sa so spätnou účinnosťou uplatňuje na účtovný rok 1996 stanovuje:

„Daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorého príjmy podliehajú zdaneniu zrážkou podľa § 50a ods. 4 bodu 1 alebo 2, [môže] požiadať o čiastočné alebo celkové vrátenie zrazenej a zaplatenej dane. Vrátenie podlieha podmienke, že náklady súvisiace s výkonom činnosti alebo prevádzkové náklady, ktoré priamo hospodársky súvisia s týmito príjmami, budú vyššie ako polovica takýchto príjmov.“

7 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že na rozdiel od daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou si daňovníci s neobmedzenou daňovou povinnosťou môžu v Nemecku odpočítať od svojich príjmov zdaniteľných v tomto členskom štáte celkové náklady vzťahujúce sa na predstavenia umeleckej alebo športovej povahy, ktoré sa konali na jeho území.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 CELG, žalobkyňa vo veci samej, je kapitálovou obchodnou spoločnosťou založenou podľa portugalského práva, ktorej sídlo a riaditeľstvo sa nachádzajú v Portugalsku. CELG v Nemecku čiastočne podlieha dani z príjmov právnických osôb, pričom však zdaneniu podliehajú len tam dosiahnuté príjmy. V roku 1996 žalobkyňa organizovala turné jazdeckých predstavení a čísel drezúry v štrnástich mestách rôznych krajín Európskej únie, z ktorých jedenásť sa uskutočnilo v Nemecku.

9 V roku 1997 CELG požiadala na základe § 50 ods. 5 EStG 1997 a § 8 ods. 1 KStG Bundesamt o vrátenie dane z príjmu právnických osôb, ktorá bola vybraná zrážkou z jej príjmov dosiahnutých v Nemecku, a to vo výške 71 758 DEM.

10 Na tieto účely CELG poskytol overenú portugalskú účtovnú závierku obsahujúcu výpis nákladov týkajúcich sa celého turné uskutočneného v roku 1996. V tomto výpise boli obsiahnuté telekomunikačné poplatky, náklady na cestovné, ubytovanie, reklamu, na zamestnancov, ako aj bežné náklady na kone, náklady na dodávku vody a elektriny, náklady na veterinárnu starostlivosť, lieky, podkúvanie koní, výstroj koní, ako aj jazdcov, náklady na prepravu v kamiónoch a na daňové poradenstvo, okrem odpisov týkajúcich sa koní. Následne CELG taktiež uviedol ďalšie výdavky týkajúce sa nákladov na účtovníctvo a na úhradu licenčných poplatkov. Žalobkyňa zamýšľala priradiť 11/14 celkových nákladov k príjmom dosiahnutým v Nemecku.

11 Bundesamt odmietol požadované vrátenie z dôvodu nepredloženia originálnych dokumentov potvrdzujúcich uvádzané výdavky.

12 Sťažnosť podaná CELG proti tomuto rozhodnutiu bola zamietnutá, najmä vzhľadom na absenciu priamej hospodárskej súvislosti medzi určitými deklarovanými výdavkami a príjmami dosiahnutými v Nemecku.

13 CELG podala proti tomuto zamietanému rozhodnutiu žalobu na Finanzgericht Köln. Tento súd žalobu zamietol z dôvodu, že na jednej strane niektoré z uvádzaných výdavkov priamo hospodársky nesúvisia s príjmami zdaniteľnými v Nemecku a na druhej strane, že uvádzané výdavky nepredstavujú viac ako 50 % predmetných príjmov.

14 CELG preto proti rozsudku Finanzgericht Köln podala opravný prostriedok „Revision" na Bundesfinanzhof.

15 Bundesfinanzhof poznamenáva, že zo skutkových zistení uskutočnených Finanzgericht Köln vyplýva, že náklady vynaložené CELG, ktoré priamo hospodársky súvisia s príjmami dosiahnutými touto spoločnosťou v Nemecku, nepresahujú 50 % týchto príjmov. V každom prípade však zdôrazňuje, že CELG poukazuje taktiež na existenciu všeobecných nákladov a že aj keď existujú určité nejasnosti v súvislosti s povahou, zložením a výškou týchto všeobecných nákladov, ako aj v súvislosti s možnosťou existencie dodatočných príjmov, ktoré by bolo potrebné zohľadniť, z týchto istých skutkových zistení vyplýva, že celkové náklady vynaložené CELG vrátane uvedených všeobecných nákladov presahujú polovicu príjmov.

16 Bundesfinanzhof sa však domnieva, že nerovnosť v zaobchádzaní, ktorá existuje pri stanovovaní zdaniteľných príjmov medzi daňovníkom rezidentom, ktorý má neobmedzenú daňovú povinnosť, a daňovníkom nerezidentom, ktorý má len obmedzenú daňovú povinnosť, vzbudzuje pochybnosti o zlučiteľnosti § 50 ods. 5 štvrtej vety bodu 3 EStG 1997 s právom Spoločenstva, osobitne s ustanoveniami

týkajúcimi sa slobodného poskytovania služieb, ktoré zaručuje článok Zmluvy. V tomto ohľade odkazuje na rozsudok Súdneho dvora z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, Zb. s. I-5933).

17 Za týchto okolností sa Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je v rozpore s článkom 59 Zmluvy ES skutočnosť, že sa príslušník členského štátu, ktorý je daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku, môže domáhať vrátenia dane vybranej zrážkou pripadajúcej na jeho príjmy, ktoré tam dosiahol, len vtedy, ak jeho prevádzkové náklady, ktoré priamo hospodársky súvisia s týmito príjmami, presahujú polovicu týchto príjmov?“

O prejudiciálnej otázke

18 Prostredníctvom svojej otázky chce vnútroštátny sudca zistiť, či článok 59 Zmluvy odporuje takej právnej úprave členského štátu, akou je sporná právna úprava vo veci samej, ktorá v prípade daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou žiadajúceho o vrátenie dani z príjmu právnických osôb vybranej zrážkou podmieňuje zohľadnenie prevádzkových nákladov vynaložených v rámci činností, ktoré viedli k dosiahnutiu príjmov na území tohto členského štátu, súčasným splnením dvoch podmienok, a to aby náklady priamo súviseli s týmito príjmami a, aby boli vyššie ako polovica týchto príjmov.

19 Na úvod je vhodné pripomenúť, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, podľa ustálenej judikatúry ich členské štáty v každom prípade

musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 19; z 26. októbra 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Zb. s. I-7447, bod 32; z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 15; zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, Zb. s. I-11619, bod 19, ako aj z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29).

20 Taktiež treba pripomenúť, že článok 59 Zmluvy, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, požaduje zrušenie všetkých obmedzení slobodného poskytovania služieb založených na dôvode, že poskytovateľ služby je usadený v inom členskom štáte, než v ktorom sa poskytuje služba (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 4. decembra 1986, Komisia/Nemecko, 205/84, Zb. s. 3755, bod 25; z 26. februára 1991, Komisia/Taliansko, C-180/89, Zb. s. I-709, bod 15, a z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 31).

O existencii priamej hospodárskej súvislosti

21 Tak ako vyplýva z bodu 18 tohto rozsudku, prvou podmienkou na vrátenie dane z príjmov právnických osôb vybranej zrážkou je, aby prevádzkové náklady priamo hospodársky súviseli s príjmami dosiahnutými v štáte, v ktorom došlo k výkonu činnosti.

22 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že daňový režim, v rámci ktorého sa pre výpočet daňového základu daňovníkov, ktorí nie sú rezidentmi daného členského štátu, zohľadňujú len zisky a straty pochádzajúce z ich činností v tomto štáte, je v súlade so zásadou teritoriality potvrdenou medzinárodným daňovým právom a uznanou právom Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudky Futura Participations a Singer, už citovaný, body 21 a 22, ako aj Marks & Spencer, už citovaný, bod 39).

23 Čo sa týka prevádzkových nákladov priamo súvisiacich s činnosťou vykonávanou nerezidentom v danom členskom štáte, na základe ktorých v tomto štáte došlo k vytvoreniu zdaniteľných príjmov, k ich zohľadneniu musí v takomto štáte v zásade dôjsť vtedy, ak sa v prípade rezidentov ich čisté príjmy zdaňujú až po odpočítaní takýchto nákladov. Súdny dvor totiž vo svojom už citovanom rozsudku Gerritse, v bode 27 uviedol, že vo vzťahu k zohľadneniu takýchto nákladov sa rezidenti a nerezidenti nachádzajú v porovnateľnej situácii. Pokiaľ členský štát priznáva rezidentom možnosť odpočítať si predmetné náklady, nemôže tento štát v zásade vylúčiť ich zohľadnenie v prípade nerezidentov (pozri v tomto zmysle rozsudok Gerritse, už citovaný, bod 27).

24 V rámci výkonu svojej daňovej právomoci štát, na ktorého území došlo istou činnosťou k vytvoreniu zdaniteľných príjmov musí stanoviť možnosť, aby v prípade zdaňovania nerezidenta sa mohli zohľadniť náklady priamo spojené s touto činnosťou. V tomto ohľade je však nutné upresniť, že právo Spoločenstva nebráni tomu, aby niektorý členský štát išiel ďalej a umožnil zohľadniť také náklady, ktoré s dotknutou činnosťou takúto súvislosť nemajú (pozri v tomto zmysle rozsudok FKP Scorpio Konzertproduktionen, už citovaný, body 50 až 52).

25 Prevádzkové náklady priamo súvisiace s príjmami dosiahnutými v členskom štáte, v ktorom dochádza k výkonu činnosti, je potrebné chápať ako náklady, ktoré priamo hospodársky súvisia s výkonom činnosti vedúcej k zdaneniu v tomto štáte a ktoré nemožno od tejto činnosti oddeliť, ako sú napríklad náklady na cestovné a ubytovanie. V tomto kontexte sú miesto a čas vynaloženia nákladov irelevantné.

26 Zo spisu vyplýva, že CELG, ktorá je usadená v Portugalsku, dosahovala na nemeckom území príjmy zo svojich umeleckých predstavení, ktoré tam organizovala. V súvislosti s týmito predstaveniami vznikli CELG rôzne prevádzkové náklady uvedené v bode 10 tohto rozsudku, z ktorých niektoré vynaložila už predtým na organizáciu a plánovanie týchto predstavení, iné zas počas ich uskutočňovania, pričom CELG požaduje ich zohľadnenie v Nemecku. Vnútroštátnemu súdu,

ktorému bol spor vo veci samej predložený a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, prináleží, aby v jeho rámci stanovil, ktoré z deklarovaných prevádzkových nákladov CELG priamo súvisia s výkonom činností, ktoré viedli k zdaneniu v tomto štáte, a sú preto od tejto činnosti neoddeliteľné.

27 V dôsledku toho je nutné uviesť, že článok 59 Zmluvy neodporuje tomu, aby vnútroštátna právna úprava podmieňovala vrátenie dane z príjmov právnických osôb vyberanej zrážkou z príjmov dosiahnutých daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou splnením podmienky, aby prevádzkové náklady, o ktorých zohľadnenie daňovník žiada, priamo súviseli s príjmami dosiahnutými pri činnosti vykonávanej na území dotknutého členského štátu, pokiaľ sa za takéto náklady budú považovať všetky náklady, ktoré nemožno od tejto činnosti oddeliť, bez ohľadu na miesto alebo čas ich vynaloženia.

O požiadavke, aby náklady boli vyššie ako polovica príjmov

28 Druhá podmienka stanovená právnou úpravou, ktorá je vo veci samej sporná, sa týka vrátenia dane vyberanej zrážkou z príjmov, ktoré daňovník nerezident dosiahol v Nemecku, a spočíva v požiadavke, aby prevádzkové náklady, ktoré majú priamu ekonomickú súvislosť s týmito príjmami, boli vyššie ako polovica dotknutých príjmov.

29 Takáto podmienka môže predstavovať prekážku voľného poskytovania služieb spoločnosťou, ktorá chce poskytovať činnosti umeleckej, športovej alebo inej povahy v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom má sídlo.

30 Dôsledkom tejto podmienky totiž je skutočnosť, že keď takáto spoločnosť požaduje vrátenie dane vybranej zrážkou, nedochádza systematicky k zohľadneniu jej nákladov priamo súvisiacich s dotknutou ekonomickou činnosťou pri zdaňovaní príjmov dosiahnutých touto činnosťou.

31 Preto je nutné konštatovať, že taká právna úprava aká je vo veci samej, tým, že podmieňuje zohľadnenie prevádzkových nákladov vynaložených daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou splnením tejto dodatočnej podmienky, predstavuje v zásade obmedzenie, ktoré je na základe článku 59 Zmluvy zakázané.

32 Preto je nutné overiť, či možno takéto obmedzenie odôvodniť.

33 Odôvodnenie predložené nemeckou vládou, podľa ktorej vnútroštátna právna úprava vedie k zamedzeniu dvojitého zohľadnenia nákladov, konkrétne jednak v štáte, kde sa nachádza sídlo spoločnosti, a jednak v štáte, kde došlo k uskutočneniu výkonu a k zdaneniu príjmov, nemožno prijať.

34 Najskôr je potrebné zdôrazniť, že dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmov a dane z majetku medzi Spolkovou republikou Nemecko a Portugalskou republikou uplatňuje takzvanú metódu „započtu“.

35 Z toho vyplýva, že základom pre zdaňovanie portugalskej spoločnosti v Portugalsku sú všetky jej príjmy vrátane príjmov dosiahnutých pri činnosti uskutočňovanej v Nemecku, v ktorom taktiež dochádza k ich zdaneniu. K zamedzeniu dvojitého

zdanenia dochádza prostredníctvom zápočtu v prvom štáte sumy rovnajúcej sa dani zaplatenej v druhom štáte. Takýto spôsob je vhodný na zabránenie dvojitému zohľadneniu nákladov, pretože akonáhle ho prvý štát uplatňuje, môže overiť prevádzkové náklady, ktoré boli zohľadnené pri výpočte dane zaplatenej v druhom štáte.

36 Okrem toho § 50 ods. 5 EStG 1997 upravuje konanie, v rámci ktorého môže nemecké ministerstvo financií informovať štát, v ktorom je daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou usadený, o žiadosti o vrátenie dane predloženej takýmto daňovníkom. Tento spôsob spolupráce medzi príslušnými vnútroštátnymi orgánmi taktiež umožňuje predchádzať prípadnému dvojitému zohľadneniu nákladov. Rovnako tiež smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) prispieva k uskutočneniu tohto cieľa, a to tým, že predpokladá výmenu informácií medzi dotknutými daňovými orgánmi.

37 Z týchto dôvodov obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá podmieňuje vrátenie dane vybranej zrážkou z príjmov dosiahnutých v dotknutom členskom štáte daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou tým, že prevádzkové náklady, ktoré priamo súvisia s týmito príjmami, musia byť vyššie ako polovica týchto príjmov, nie je odôvodnené. Preto je nutné dospieť k záveru, že takáto právna úprava odporuje článku 59 Zmluvy.

38 Vzhľadom na predchádzajúce je nutné odpovedať na položenú otázku tak, že vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá podmieňuje vrátenie dane z príjmov právnických osôb vyberanej zrážkou z príjmov dosiahnutých daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou splnením podmienky, aby prevádzkové náklady, o ktorých zohľadnenie na tieto účely tento daňovník žiada, priamo súviseli s príjmami dosiahnutými pri činnosti vykonávanej na území dotknutého členského štátu, neodporuje článku 59 Zmluvy, pokiaľ sa za takéto náklady budú považovať všetky náklady, ktoré nemožno od tejto činnosti oddeliť, bez

ohľadu na miesto alebo čas ich vynaloženia. Na druhej strane však taká vnútroštátna právna úprava, ktorá podmieňuje vrátenie predmetnej dane tomuto daňovníkovi podmienkou, že predmetné prevádzkové náklady musia byť vyššie ako polovica dotknutých príjmov, uvedenému článku odporuje.

O trovách

39 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá podmieňuje vrátenie dane z príjmov právnických osôb vyberanej zrážkou z príjmov dosiahnutých daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou splnením podmienky, aby prevádzkové náklady, o ktorých zohľadnenie na tieto účely tento daňovník žiada, priamo súviseli s príjmami dosiahnutými pri činnosti vykonávanej na území dotknutého členského štátu, neodporuje článku 59 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 49 ES), pokiaľ sa za takéto náklady budú považovať všetky náklady, ktoré nemožno od tejto činnosti oddeliť, bez ohľadu na miesto alebo čas ich vynaloženia. Na druhej strane však taká vnútroštátna právna úprava, ktorá podmieňuje vrátenie predmetnej dane tomuto daňovníkovi podmienkou, že predmetné prevádzkové náklady musia byť vyššie ako polovica dotknutých príjmov, uvedenému článku odporuje.

Podpisy