

Sprawa C-290/04

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Artykuł 59 traktatu EWG (następuje art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 traktatu EWG (następuje art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE) – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – świadczenie przez nierezydenta usług w ramach spektakli artystycznych – Zasada poboru podatku u źródła – Usługodawca niebędący obywatelem państwa członkowskiego

Opinia rzecznika generalnego P. Légera przedstawiona w dniu 16 maja 2006 r.

Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 3 października 2006 r.

Streszczenie wyroku

1. *Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe*

(traktat EWG, art. 59 (następuje art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 (następuje art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE))

2. *Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe*

(traktat EWG, art. 59 (następuje art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 (następuje art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE))

3. *Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe*

(traktat EWG, art. 59 (następuje art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 (następuje art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE))

4. *Swoboda świadczenia usług – Postanowienia traktatu – Podmiotowy zakres stosowania*

(traktat EWG, art. 59 (następuje art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE))

1. Artykuł 59 traktatu EWG (następuje art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 traktatu EWG (następuje art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE) należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi do wynagrodzenia usługodawców niebędących rezydentami na terytorium państwa członkowskiego, w którym świadczone są usługi, stosuje się pobór u źródła, podczas gdy nie ma on zastosowania do wynagrodzenia usługodawców będących rezydentami na terytorium tego państwa, i które przewidują odpowiedzialność usługobiorcy, który nie dokona poboru u źródła, do jakiego byłby zobowiązany.

Prawdą jest, że ustawodawstwo takie może zniechęcać odbiorców usług do korzystania z usługodawców będących rezydentami innych państw członkowskich i stanowi zatem przeszkodę

w swobodzie świadczenia usług, zakazane? co do zasady na mocy art. 59 i 60 traktatu EWG.

Jest ono jednak?e uzasadnione konieczno?ci? zapewnienia skutecznego poboru podatku dochodowego. W istocie wobec braku dyrektywy wspólnotowej lub innego instrumentu normuj?cego wzajemn? pomoc administracyjn? w dziedzinie poboru podatków, pobór u ?ród?a oraz gwarantuj?ce jego skuteczno?? zasady odpowiedzialno?ci stanowi? uzasadniony i w?a?ciwy sposób zapewnienia skutecznego poboru podatku od dochodów osób zamieszkuj?cych poza terytorium pa?stwa opodatkowania, pozwalaj?cy unikn?? sytuacji, w której dochody te nie podlega?yby opodatkowaniu ani w pa?stwie zamieszkania, ani w pa?stwie, w którym ?wiadczone s? usługi. Ponadto pobór u ?ród?a i ewentualna odpowiedzialno?? us?ugobiorcy zobowi?zanego do dokonania poboru, która stanowi nast?pstwo takiej techniki poboru podatku dochodowego, umo?liwiaj?c w razie potrzeby na?o?enie kary w przypadku braku poboru u ?ród?a, stanowi? proporcjonaln? do celu metod? zapewnienia skutecznego poboru podatku nale?nego w pa?stwie opodatkowania.

(por. pkt 33–39 oraz pkt 1 sentencji)

2. Artyku? 59 traktatu EWG (nast?pnie art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 traktatu EWG (nast?pnie art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE) nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie obowi?zywaniu przepisów krajowych wykluczaj?cych odliczenie przez us?ugobiorc? zobowi?zanego z tytu?u wynagrodzenia us?ugodawcy nieb?d?cego rezydentem, przy dokonywaniu poboru podatku u ?ród?a, kosztów uzyskania przez tego us?ugodawc? przychodu bezpo?rednio zwi?zanych z jego dzia?alno?ci? w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ?wiadczy on us?ug?, podczas gdy us?ugodawca b?d?cy rezydentem w tym pa?stwie zobowi?zany by?by wy??cznie do zap?aty podatku od dochodów netto, to jest po odliczeniu kosztów uzyskania przychodu.

Istnienie procedury umo?liwiaj?cej pó?niejsze wzi?cie pod uwag? kosztów uzyskania przez us?ugodawc? nieb?d?cego rezydentem przychodu nie ma tym zakresie znaczenia. Poniewa? wszcz?cie takiego post?powania prowadzi do dodatkowych zobowi?za? administracyjnych i finansowych, a us?ugodawca jest do tego nieuchronnie zmuszony, przedmiotowe przepisy podatkowe stanowi? przeszkod? w swobodzie świadczenia usług, zakazane? na mocy art. 59 i 60 traktatu EWG.

Natomiast postanowienia te nie stoj? one na przeszkodzie obowi?zywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi w ramach poboru u ?ród?a odliczeniu podlegaj? tylko koszty uzyskania przychodu, które s? bezpo?rednio zwi?zane z przynosz?c? obj?ty opodatkowaniem przychód dzia?alno?ci? w pa?stwie cz?onkowskim b?d?cym miejscem ?wiadczenia usługi, o jakich us?ugodawca maj?cy siedzib? lub miejsce zamieszkania w innym pa?stwie cz?onkowskim poinformowa? zobowi?zanego z tytu?u wynagrodzenia, i zgodnie z którymi to przepisami ewentualne koszty uzyskania przychodu niezwi?zane bezpo?rednio z t? dzia?alno?ci? mog? zosta? wzi?te pod uwag? w ramach pó?niejszego post?powania w sprawie zwrotu podatku.

(por. pkt 46, 47, 49, 52 oraz pkt 2 sentencji)

3. Artyku? 59 traktatu EWG (nast?pnie art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 traktatu EWG (nast?pnie art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE) nie stoj? na przeszkodzie temu, by zwolnienie podatkowe, z jakiego korzysta na mocy umowy mi?dzy Republik? Federaln? Niemiec a Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania us?ugodawca nieb?d?cy rezydentem ?wiadcz?cy usługi w Niemczech, mog?o zosta? wzi?te pod uwag? przy poborze przez zobowi?zanego z tytu?u wynagrodzenia podatku u ?ród?a lub w pó?niejszym post?powaniu w sprawie zwrotu podatku, albo w ramach post?powania podatkowego przeciwko temu ostatniemu, wy??cznie pod warunkiem wystawienia przez w?a?ciwy organ

podatkowy za?wiadczenia o spe?nieniu warunków zwolnienia ustanowionych w tej umowie.

Prawd? jest, ?e przepis taki stanowi przeszkod? w swobodzie ?wiadczenia us?ug zagwarantowanej w art. 59 i 60 traktatu EWG. Jednak jest on uzasadniony konieczno?ci? zapewnienia skutecznego opodatkowania u ?ród?a. Istotne jest bowiem, by zobowi?zany z tytu?u wynagrodzenia móg? zaniecha? poboru podatku u ?ród?a tylko w razie pewno?ci, ?e us?ugodawca spe?nia warunki zwolnienia podatkowego. Nie mo?na za? wymaga? od zobowi?zanego z tytu?u wynagrodzenia, by wyja?nia? on samodzielnie, czy w konkretnym przypadku dochód podlega zwolnieniu na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wreszcie mo?liwo?? samodzielnego uwolnienia si? zobowi?zanego z tytu?u wynagrodzenia od obowi?zku poboru podatku u ?ród?a mog?aby w razie b??du z jego strony uniemo?liwi? pobranie podatku od uprawnionego do wynagrodzenia.

(por. pkt 58–61 oraz pkt 2 sentencji)

4. Artyku? 59 traktatu EWG (nast?pnie art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie znajduje on zastosowania do us?ugodawców maj?cych obywatelstwo pa?stwa trzeciego.

Zgodnie bowiem z traktatem EWG, w sytuacji gdy Rada nie skorzysta?a z mo?liwo?ci przewidzianej w drugim akapicie art. 59 tego traktatu, postanowienia dotycz?ce swobody ?wiadczenia us?ug znajduj? zastosowanie pod nast?puj?cymi warunkami. Po pierwsze, us?ugi s? ?wiadczone na terytorium Wspólnoty, a po drugie, us?ugodawca ma przynale?no?? pa?stwow? jednego z pa?stw cz?onkowskich oraz miejsce zamieszkania lub siedzib? na terytorium jednego z tych pa?stw. W zwi?zku z tym wspomniane postanowienia traktatu EWG nie obejmuj? us?ugodawców b?d?cych obywatelami pa?stw trzecich, nawet je?eli maj? oni miejsce zamieszkania lub siedzib? na terytorium Wspólnoty i chodzi o wewn?trzspólnotowe ?wiadczenie us?ug.

(por. pkt 67–69 oraz pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNA?U (wielka izba)

z dnia 3 pa?dziernika 2006 r.(*)

Artyku? 59 traktatu EWG (nast?pnie art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 traktatu EWG (nast?pnie art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE) – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – ?wiadczenie przez nierezydenta us?ug w ramach spektakli artystycznych – Zasada poboru podatku u ?ród?a – Us?ugodawca nieb?d?cy obywatelem pa?stwa cz?onkowskiego

W sprawie C?290/04

maj?cej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 28 kwietnia 2004 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 7 lipca 2004 r., w post?powaniu:

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

TRYBUNA? (wielka izba),

w sk?adzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas i J. Makarczyk, prezesi
izb, J. P. Puissechet, R. Schintgen, P. K?ris, U. L?hmus, E. Levits (sprawozdawca) i A. Ó
Caoimh, s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Léger,

sekretarz: L. Hewlett, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 lipca 2005 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH przez A. Cordewenera i H. Gramsa, Rechtsanw?lte, oraz przez D. Molenaar, Belastingadviseur,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez M. Lumm?, U. Forsthoffa i A. Tiemann, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez E. Dominkovits, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du hiszpa?skiego przez F. Díeza Moren?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du w?oskiego przez I. M. Bragugli?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez G. de Bellisa, avvocato dello Stato,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez C. Jackson, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez G. Barlinga, QC, i J. Stratford, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i B. Eggers, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 maja 2006 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 59 traktatu EWG (nast?pnie art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 traktatu EWG (nast?pnie art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (zwaną dalej „Scorpio”) a Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel w przedmiocie podatku dochodowego, jakiemu spółka ta podlegała w Niemczech za rok podatkowy 1993.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 58 traktatu EWG (następnie art. 58 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 48 WE) postanawia:

„Na potrzeby stosowania postanowień niniejszego rozdziału spółki założone zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mające swój statut siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Wspólnoty są traktowane jak osoby fizyczne mające przynależność państwa członkowskiego.

[...]”.

4 Artykuł 59 tego traktatu przewiduje, że:

„W ramach poniższych postanowień ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Wspólnoty są zakazane w odniesieniu do obywateli państw członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w państwie Wspólnoty innym niż państwo odbiorcy świadczenia.

Rada, stanowiąc większością kwalifikowaną na wniosek Komisji, może rozszerzyć korzyści wynikające z postanowień niniejszego rozdziału na obywateli państwa trzeciego świadczących usługi i mających swe przedsiębiorstwa wewnątrz Wspólnoty.”

5 Artykuł 60 tego traktatu postanawia:

„Usługami w rozumieniu niniejszego Traktatu są świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem w zakresie, w jakim nie są objęte postanowieniami o swobodnym przepływie towarów, kapitału i osób.

Usługi obejmują zwłaszcza:

- a) działalność o charakterze przemysłowym,
- b) działalność o charakterze handlowym,
- c) działalność rzemieślnicza,
- d) wykonywanie wolnych zawodów.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego prawa przedsiębiorczości, świadczący usługi może, w celu spełnienia świadczenia, wykonywać przejściowo działalność w państwie świadczenia na tych samych warunkach, jakie państwo to nakłada na wjazdnych obywateli”.

6 Artykuł 66 traktatu EWG (następnie art. 66 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 55 WE) ma następujące brzmienie:

„Postanowienia artykułów 55–58 mają zastosowanie do spraw uregulowanych w niniejszym rozdziale”.

Uregulowania krajowe

7 Niemiecka ustawa o podatku dochodowym (Einkommensteuergesetz) w brzmieniu nadanym ustawie o zmianach w przepisach podatkowych z dnia 25 lutego 1992 r. (BGBl. 1992 I, str. 297, zwana dalej „EStG”), obowiązująca w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym, przewiduje w § 1 ust. 4, że osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania w Niemczech podlegają – z wyjątkiem sytuacji nieistotnych w sprawie przed sądem krajowym – ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego, jeżeli osiągają w tym państwie cząstkowski dochód w rozumieniu § 49 EStG. Zgodnie z § 49 ust. 1 pkt 2 lit. d) EStG dochodami tymi są między innymi przychody z działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu w tym państwie usług o charakterze kulturalnym, artystycznym lub podobnym, niezależnie od tego, komu rodki te są wypłacane.

8 Paragraf 50a ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 EStG przewiduje, że w przypadku osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu pobór podatku od tego rodzaju dochodów następuje poprzez pobór u źródła. Pobór odpowiada 15% całkowitej kwoty przychodów. Zgodnie z § 50a ust. 4 zdanie trzecie, czwarte i piąte EStG niedozwolone jest odliczanie kosztów uzyskania przychodu. Do dochodu zalicza się także podatek od wartości dodanej od usług świadczonych w Niemczech przez przedsiębiorcę podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

9 Podatek dochodowy podlega zapłacie w momencie wypłaty wynagrodzenia upoważnionemu. Z tej chwili zobowiązany z tytułu wynagrodzenia winien zgodnie z § 50a ust. 5 zdanie pierwsze i drugie dokonać poboru u źródła w imieniu podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uprawnionego, który jest podatnikiem (drużnikiem podatkowym).

10 Zobowiązany z tytułu wynagrodzenia winien wpłacić do właściwego Finanzamt (urzędu skarbowego) podatek pobrany w ciągu danego kwartału, nie później niż dziesiątego dnia miesiąca następującego po tym kwartale. Zgodnie z § 50a ust. 5 zdanie trzecie i piąte EStG ponosi on odpowiedzialność za pobór i zapłatę podatku. Z wyjątkiem sytuacji szczególnych, które nie mają miejsca w niniejszej sprawie, w związku ze skutkiem zwalniającym poboru u źródła, podatek dochodowy od osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uznaje się za zapłacony po dokonaniu poboru.

11 Ponadto § 50d EStG ustanawia szereg zasad szczególnych na wypadek istnienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

12 Zgodnie z § 50d ust. 1 zdanie pierwsze EStG, jeżeli dochody, od których dokonuje się poboru u źródła na podstawie § 50a EStG, nie mogą zgodnie z taką umową być opodatkowane, przepisy o poborze podatku u źródła przez zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia należą jednak stosować, z zastrzeżeniem postanowień tej umowy. Tylko w przypadku wydania przez Bundesamt für Finanzen (federalne ministerstwo finansów) na wniosek zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia zaświadczenia o spełnieniu warunków ustanowionych w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania nie ma on, zgodnie z procedurą zwolnień przewidzianą w § 50d ust. 3 zdanie pierwsze EStG, obowiązku dokonania poboru u źródła. W braku zaświadczenia wydanego przez Bundesamt für Finanzen zobowiązany z tytułu wynagrodzenia ma obowiązek dokonania poboru.

13 Zgodnie z § 50d ust. 1 zdanie pierwsze EStG uprawniony do wynagrodzenia nie traci jednak

prawa do zwolnienia podatkowego na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przeciwnie, zgodnie z § 50d ust. 1 zdanie drugie EStG podatek pobrany i zapłacony jest na jego wniosek zwracany w zakresie objętym umową.

14 Zgodnie z § 50d ust. 1 zdanie ostatnie EStG w przypadku wszczęcia przeciwko zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia postępowania podatkowego przeciwko niemu w związku z niedokonaniem przez niego poboru u źródła, nie może on w trakcie tego postępowania powoływać się na prawa, jakie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nadaje uprawnionemu do wynagrodzenia.

15 Według wskazówek udzielonych przez sąd krajowy dochody z usług artystycznych będących przedmiotem sprawy głównej nie podlegają opodatkowaniu w Niemczech, a jedynie w Holandii, na mocy umowy między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem dochodowym i podatkiem majątkowym oraz różnymi innymi podatkami, a także regulującej inne kwestie o charakterze podatkowym, zawartej w dniu 16 czerwca 1959 r. (BGBl. 1960 II, str. 1782, zwanej dalej „niemiecko-holenderską umową podatkową”).

16 Należy wreszcie tytułem porównania opisać sytuację usługodawcy mającego miejsce zamieszkania lub stałego pobytu w Niemczech i podlegającego w związku z tym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego w tym państwie członkowskim.

17 Usługodawca ten ma obowiązek złożyć zeznanie podatkowe w ramach procedury poboru podatku dochodowego. Ponieważ zobowiązany z tytułu wynagrodzenia tego usługodawcy nie ma obowiązku dokonywać poboru u źródła, pociąganie go do odpowiedzialności z powodu jego niedokonania jest wykluczone. Do odpowiedzialności z tytułu należnego podatku dochodowego nie może pociągnąć go także uprawniony do wynagrodzenia.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

18 Scorpio, mająca siedzibę w Niemczech, jest spółką organizującą koncerty. W 1993 r. zawarła umowę z osobą fizyczną występującą pod nazwą Europop, która udostępniła jej usługi zespołu muzycznego. Europop zamieszkiwała wtedy w Holandii i nie miała miejsca zamieszkania ani stałego pobytu w Niemczech. Sąd krajowy wskazuje, że nie zna obywatelstwa tej osoby.

19 W pierwszym i trzecim kwartale 1993 r. Scorpio wypłaciła na rzecz Europop w sumie 438 600 DEM tytułem wynagrodzenia za wyświadczzone usługi. Nie dokonała przy tym poboru podatku u źródła zgodnie z § 50a ust. 4 zdanie pierwsze EStG, choć Europop nie przedstawiła jej zaświadczczenia o zwolnieniu, o którym mowa w § 50d ust. 3 zdanie pierwsze EStG.

20 Po powzięciu wiadomości o tym fakcie przez właściwy organ skarbowy, wszczął on przeciwko tej spółce postępowanie i wezwał ją, decyzją podatkową z dnia 21 marca 1997 r., do zapłaty kwoty 70 395,30 DEM, stanowiącej kwotę podatku, jaką Scorpio powinna była pobrać u źródła od wynagrodzenia wypłaconego na rzecz Europop, to jest 15% tego wynagrodzenia brutto.

21 Odwołanie od tej decyzji wniesione przez Scorpio do Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel zostało oddalone. Finanzgericht Hamburg, do którego skarżąca w postępowaniu głównym zwróciła się następnie, również nie uwzględniła jej skargi, jako że nie przedstawiła zaświadczczenia o zwolnieniu wymaganego na mocy § 50d ust. 3 zdanie pierwsze EStG.

22 Scorpio wniosła do Bundesfinanzhof rewizyjną, żądając uchylenia orzeczenia Finanzgericht

oraz spornej decyzji podatkowej.

23 Na uzasadnienie rewizji Scorpio twierdzi, po pierwsze, że § 50a ust. 4 zdanie szóste EStG, wykluczający odliczenie od kwoty podlegającej poborze kosztów uzyskania przychodu, jest niezgodny z art. 59 i 60 traktatu WE. Wynika to jej zdaniem z wyroku Trybunału z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse (Rec. str. I-5933).

24 Po drugie, niezgodny z traktatem WE jest również brak na podstawie § 50a ust. 1 zdanie czwarte EStG możliwości powołania się przez podmiot odpowiedzialny – na podstawie § 50a ust. 5 zdanie piąte EStG – na zwolnienie podatkowe, z jakiego uprawniony do wynagrodzenia – w tym wypadku Europop – korzysta na podstawie niemiecko-holenderskiej umowy podatkowej.

25 Bundesfinanzhof stawia kwestię właściwej wykładni art. 59 i 60 traktatu WE z punktu widzenia zasady poboru podatku u źródła, a także zakresu wynikającego z tej zasady cigania podjętego przez Finanzamt. Sąd krajowy dodaje, że rozstrzygnięcie sporu w sprawie głównej uzależnione jest w szczególności od tego, czy wykładnia wspomnianych postanowień byłaby taka sama, w przypadku gdyby Europop nie miał obywatelstwa państwa członkowskiego w momencie, gdy świadczył usługi.

26 W związku z tym Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 59 i 60 traktatu WE należy interpretować w ten sposób, że niezgodna z nimi jest możliwość powstania na podstawie § 50a ust. 5 zdanie piąte EStG z 1990 r., w brzmieniu z 1993 r., odpowiedzialności mającego siedzibę w Niemczech zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia na rzecz uprawnionego zamieszkującego w innym państwie członkowskim (konkretnie w Holandii), mającego obywatelstwo państwa członkowskiego, z powodu niedokonania zgodnie z § 50a ust. 4 EStG poboru u źródła, podczas gdy wynagrodzenie wypłacane uprawnionemu podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech (obywatelowi Niemiec) nie podlega poborze u źródła na podstawie § 50a ust. 4 EStG, w związku z czym nie może powstać odpowiedzialność zobowiązanego z powodu braku lub zbyt niskiego poboru u źródła?

2) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze byłaby odmienna, gdyby uprawniony do wynagrodzenia zamieszkujący w innym kraju Unii Europejskiej nie miał obywatelstwa państwa członkowskiego w czasie świadczenia usług?

3) W razie odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze:

a) Czy art. 59 i 60 traktatu WE należy interpretować w ten sposób, że zobowiązany z tytułu wynagrodzenia winien uwzględnić w celu odliczenia, dokonując poboru na podstawie § 50a ust. 4 EStG, koszty uzyskania przychodu przez uprawnionego mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim, które są ekonomicznie związane z jego działalnością na terytorium Niemiec, za którą otrzymuje wynagrodzenie, jako że, podobnie jak w przypadku obywateli Niemiec, tylko dochody netto po odliczeniu kosztów uzyskania przychodu podlegają podatkowi dochodowemu?

b) Czy do uniknięcia naruszenia art. 59 i 60 traktatu WE wystarczy, by przy dokonywaniu poboru u źródła na podstawie § 50a ust. 4 EStG brane były pod uwagę w celu odliczenia wyłącznie koszty uzyskania przychodu ekonomicznie związane z działalnością na terytorium Niemiec uprawniając do wynagrodzenia, które uprawniony zamieszkujący w innym państwie członkowskim wykazał wobec zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, a ewentualne inne koszty były uwzględniane przy okazji późniejszego zwrotu?

c) Czy art. 59 i 60 traktatu WE należą interpretować w ten sposób, że stanowi ich naruszenie nieuwzględnienie na podstawie § 50a ust. 4 w związku z § 50d ust. 1 EStG, dla potrzeb poboru u ródka, zwolnienia podatkowego przysługującego w Niemczech uprawnionemu do wynagrodzenia zamieszkałemu w Holandii na podstawie [niemiecko-holenderskiej umowy podatkowej], lecz uwzględnienie go dopiero przy okazji późniejszego zwolnienia lub zwrotu oraz niemożliwość powołania się na nie przez zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia w postępowaniu podatkowym przeciwko niemu, podczas gdy zwolnione z podatku dochody obywateli niemieckich nie podlegają poborze u ródka, w związku z czym nie może powstać odpowiedzialność z powodu braku lub zbyt niskiego poboru?

d) Czy na pytanie trzecie lit. a)–c) należałoby udzielić odmiennej odpowiedzi, gdyby uprawniony do wynagrodzenia zamieszkały w innym kraju Unii Europejskiej nie miał obywatelstwa państwa członkowskiego w czasie świadczenia usług?

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 Należy na wstępie stwierdzić, iż wykładnia, o której zwraca się sąd krajowy, dotyczy art. 59 i 60 traktatu EWG, jako że okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu w sprawie głównej miały miejsce przed dniem 1 listopada 1993 r., czyli przed dniem wejścia w życie Traktatu o Unii Europejskiej zawartego w Maastricht w dniu 7 lutego 1992 r.

W przedmiocie pytania pierwszego

28 W pytaniu pierwszym sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 59 i 60 traktatu EWG należą interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi do wynagrodzenia usługodawców niebędących rezydentami na terytorium państwa członkowskiego będącego miejscem świadczenia usług stosuje się pobór u ródka, podczas gdy nie ma on zastosowania do wynagrodzenia usługodawców będących rezydentami na terytorium tego państwa. Sąd ten wnosi do Trybunału również o orzeczenie w kwestii następstwa takich przepisów, jakim jest odpowiedzialność usługobiorcy, który nie dokonał poboru, do jakiego był zobowiązany.

29 W ustawodawstwie będącym przedmiotem sprawy głównej ustanowiono odmienny reżim podatkowy w zależności od tego, czy usługodawca ma miejsce zamieszkania w Niemczech, czy w innym państwie członkowskim.

30 Mimo że na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego dziedzina podatków bezpośrednich jako taka nie podlega kompetencji Wspólnoty, niemniej jednak państwa członkowskie muszą wykonywać pozostawione im kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 21).

31 Należy następnie 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 i z dnia 26 lutego 1991 r. w sprawie C-180/89 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-709, pkt 15).

32 Zgodnie wreszcie z utrwalonym orzecznictwem art. 59 traktatu EWG jest ródkiem uprawnienie nie tylko dla usługodawcy, lecz także dla odbiorcy jego usług (zob. w szczególności wyroki: z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawach połączonych 286/82 i 26/83 Luisi i Carbone, Rec.

str. 377; z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249; z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-158/96 Kohll, Rec. str. I-1931; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-224/97 Ciola, Rec. str. I-2517 i z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97 Eurowings Luftverkehr, Rec. 1999, str. I-7447).

33 W niniejszym przypadku, co stwierdzić sąd krajowy, zobowiązanie usugobiorcy do dokonania poboru u źródła podatku od wynagrodzenia usugodawcy będącego rezydentem w innym państwie członkowskim, a w razie niedopełnienia tego obowiązku możliwość pociągnięcia go do odpowiedzialności, może zniechęcić takie przedsiębiorstwa jak Scorpio do korzystania z usugodawców będących rezydentami w innych państwach członkowskich.

34 W związku z tym przepisy tego rodzaju, jak będzie przedmiotem sprawy głównej, stanowi przeszkodę w swobodzie świadczenia usug, zakazaną co do zasady na mocy art. 59 i 60 traktatu EWG.

35 Jak stwierdzają sędziowie, które przedstawiły uwagi, oraz Komisja, a także rzecznik generalny w opinii, przepisy tego rodzaju są jednakże uzasadnione koniecznością zapewnienia skutecznego poboru podatku dochodowego.

36 Pobór u źródła oraz gwarantujące jego skuteczność zasady odpowiedzialności stanowi bowiem uzasadniony i właściwy sposób zapewnienia skutecznego poboru podatku od dochodów osób zamieszkujących poza terytorium państwa opodatkowania, pozwalający uniknąć sytuacji, w której dochody te nie podlegałyby opodatkowaniu ani w państwie zamieszkania, ani w państwie, w którym świadczone są usugi. Należy w tej kwestii przypomnieć, że w okresie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy głównej, czyli w 1993 r., nie obowiązywała żadna dyrektywa wspólnotowa ani inny instrument wspomniany w aktach sprawy normujący wzajemną pomoc administracyjną między Królestwem Niderlandów a Republiką Federalną Niemiec w dziedzinie poboru podatków.

37 Ponadto pobór u źródła jest proporcjonalny do celu metody zapewnienia skutecznego poboru podatku należnego w państwie opodatkowania.

38 Podobnie jest w odniesieniu do ewentualnego powstania odpowiedzialności usugobiorcy zobowiązanego do dokonania poboru, gdy umożliwiałaby w razie potrzeby nałożenie kary w przypadku braku poboru u źródła. Odpowiedzialność ta stanowi bowiem następstwo takiej techniki poboru podatku dochodowego, pozwala więc, w sposób proporcjonalny do celu, zapewnić jego skuteczny pobór.

39 Jak wynika z powyższych rozważań, art. 59 i 60 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie:

- obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi do wynagrodzenia usugodawców niebędących rezydentami na terytorium państwa członkowskiego, w którym świadczone są usugi, stosuje się pobór u źródła, podczas gdy nie ma on zastosowania do wynagrodzenia usugodawców będących rezydentami na terytorium tego państwa,

- obowiązywaniu przepisów krajowych przewidujących odpowiedzialność usugobiorcy, który nie dokonał poboru u źródła, do jakiego był zobowiązany.

W przedmiocie pytania drugiego

40 Pytanie to wychodzi z tego samego założenia, co pytanie trzecie lit. d), a mianowicie, że uprawniony do wynagrodzenia jest obywatelem państwa trzeciego, zostanie więc rozpatrzone

??cznie z tym ostatnim pytaniem.

W przedmiocie pytania trzeciego, lit. a)

41 Bundesfinanzhof stawia Trybunałowi pytanie, czy art. 59 i 60 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych wykluczających odliczenie przez usługobiorcę zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia usługodawcy niebędącego rezydentem, przy dokonywaniu poboru podatku u źródła, kosztów uzyskania przez tego usługodawcę przychodu związanych ekonomicznie z jego działalnością w państwie członkowskim, w którym świadczy on usługę, podczas gdy usługodawca będący rezydentem w tym państwie zobowiązany byłby wyrazić zgodę do zapłaty podatku od dochodów netto, to jest po odliczeniu kosztów uzyskania przychodu.

42 Należy przede wszystkim stwierdzić, że Trybunał miał już okazję rozstrzygnąć, czy art. 59 i 60 traktatu WE stoją na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów podatkowych uwzględniających co do zasady, do celów opodatkowania nierezydentów, przychody brutto bez odliczenia kosztów ich uzyskania, podczas gdy rezydenci podlegają opodatkowaniu od dochodów netto po odliczeniu tych kosztów (ww. wyrok w sprawie Gerritse, pkt 55).

43 W ww. wyroku w sprawie Gerritse Trybunał stwierdził, po pierwsze, że koszty uzyskania przychodu będące przedmiotem tej sprawy są bezpośrednio związane z działalnością przynoszącą przychód objęty podatkiem, w związku z czym rezydenci i nierezydenci są z tego punktu widzenia w porównywalnej sytuacji. Następnie odpowiedział twierdząc, że na postawione mu pytanie prejudycjalne, orzekając, że przepisy krajowe odmawiające nierezydentom prawa do odliczenia przy opodatkowaniu kosztów uzyskania przychodu, przysługującego rezydentom, stanowiły porównywalną dyskryminację ze względu na przynależność państwową, sprzeczne co do zasady z art. 59 i 60 traktatu. Trybunał nie wypowiedział się natomiast, na jakim etapie postępowania podatkowego koszty uzyskania przez usługodawcę przychodu winny zostać odliczone, jeżeli w grę wchodziłyby różne jego etapy.

44 Stąd udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi wymaga interpretacji pojęcia „kosztów uzyskania przychodu związanych gospodarczo” jako dotyczącego kosztów bezpośrednio związanych w rozumieniu orzecznictwa zapoczątkowanego ww. wyrokiem w sprawie Gerritse z działalnością przynoszącą przychód objęty podatkiem.

45 Bundesfinanzhof zmierza zatem do ustalenia, czy art. 59 i 60 traktatu EWG stoją również na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów podatkowych wykluczających odliczenie kosztów uzyskania przychodu od podstawy opodatkowania w chwili, gdy zobowiązany z tytułu wynagrodzenia dokonuje poboru podatku u źródła, lecz umożliwiających nierezydentowi, na jego wniosek, opodatkowanie jego dochodów netto uzyskanych w Niemczech w wyniku postępowania następującego po poborze u źródła, a w rezultacie tego postępowania otrzymanie zwrotu ewentualnej różnicy między tak naliczonym podatkiem a podatkiem pobranym u źródła.

46 Przyjmując za założenie Bundesfinanzhof o istnieniu, w czasie gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy głównej, procedury umożliwiającej późniejsze wzięcie pod uwagę kosztów uzyskania przez usługodawcę niebędącego rezydentem przychodu, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału stosowanie przepisów krajowych przyjmującego państwa członkowskiego do usługodawców może uniemożliwiać, utrudniać lub zniechęcać do świadczenia usług, jeżeli powoduje dodatkowe koszty lub zobowiązania administracyjne i finansowe (zob. wyroki: z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-165/98 Mazzoleni i ISA, Rec. str. I-2189, pkt 24 i z dnia 25 października 2001 r. w sprawach połączonych C-49/98, C-50/98, od C-52/98 do C-54/98 i od C-68/98 do C-71/98, Rec. str. I-7831, pkt 30).

47 W sprawie głównej konieczność wszczęcia postępowania w celu uzyskania późniejszego zwrotu tych kosztów, nawet jeżeli usługodawca niebędący rezydentem poinformować zobowiązanego do wypłaty mu wynagrodzenia o bezpośrednio związanych z działalnością kosztach jego uzyskania, może prowadzić do utrudnienia świadczenia usług. Ponieważ wszczęcie takiego postępowania prowadzi do dodatkowych zobowiązań administracyjnych i finansowych, a usługodawca jest do tego nieuchronnie zmuszony, przedmiotowe przepisy podatkowe stanowią przeszkodę w swobodzie świadczenia usług, zakazaną co do zasady na mocy art. 59 i 60 traktatu EWG.

48 Nie wysunięto żadnego argumentu na uzasadnienie stosowania przepisów będących przedmiotem sprawy głównej w zakresie, w jakim wykluczają one możliwość odliczenia, przy dokonywaniu poboru podatku u źródła przez usługobiorcę zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia usługodawcy niebędącego rezydentem, kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z działalnością usługodawcy niebędącego rezydentem w państwie członkowskim, w którym świadczy on usługi, jeżeli usługodawca ten poinformować go o tych kosztach.

49 Na pytanie trzecie lit. a) trzeba więc udzielić takiej odpowiedzi, iż art. 59 i 60 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych wykluczających odliczenie przez usługobiorcę zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia usługodawcy niebędącego rezydentem, przy dokonywaniu poboru podatku u źródła, kosztów uzyskania przez tego usługodawcę przychodu bezpośrednio związanych z jego działalnością w państwie członkowskim, w którym świadczy on usługi, podczas gdy usługodawca będący rezydentem w tym państwie zobowiązany byłby wyrazić zgodę do zapłaty podatku od dochodów netto, to jest po odliczeniu kosztów uzyskania przychodu.

W przedmiocie pytania trzeciego, lit. b)

50 Poprzez to pytanie, związane z poprzednim, Bundesfinanzhof dąży w istocie do ustalenia, czy art. 59 i 60 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi tylko koszty uzyskania przychodu bezpośrednio związane z działalnością w państwie członkowskim będącym miejscem świadczenia usługi, o jakich usługodawca mający siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim poinformować zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, podlegają odliczeniu przy poborze u źródła i zgodnie z którymi ewentualne inne koszty uzyskania przychodu mogą zostać wzięte pod uwagę w ramach późniejszego postępowania w sprawie zwrotu podatku.

51 Na pytanie to należy odpowiedzieć w świetle rozważań dotyczących poprzedniego pytania i biorąc pod uwagę, że Trybunał nie dysponuje danymi pozwalającymi mu na porównanie sytuacji rezydentów i nierezydentów. Tymczasem o ile koszty, o których usługodawca poinformować zobowiązanego, winny zostać odliczone przy poborze podatku u źródła, o tyle art. 59 i 60 traktatu EWG nie stoją na przeszkodzie uwzględnieniu w razie potrzeby kosztów niezwiązanych bezpośrednio w rozumieniu ww. wyroku w sprawie Gerritse z działalnością przynoszącą przychód objęty opodatkowaniem, o których zobowiązany nie został poinformowany, w ramach późniejszego postępowania w sprawie zwrotu podatku.

52 Na pytanie trzecie lit. b) trzeba więc udzielić takiej odpowiedzi, iż art. 59 i 60 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi tylko koszty uzyskania przychodu bezpośrednio związane z przynoszącą objęty opodatkowaniem przychód działalnością w państwie członkowskim będącym miejscem świadczenia usługi, o jakich usługodawca mający siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim poinformować zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, podlegają

odliczeniu przy poborze u źródła i zgodnie z którymi to przepisami ewentualne koszty uzyskania przychodu niezwiązane z tym działaności mogą zostać wzięte pod uwagę w ramach późniejszego postępowania w sprawie zwrotu podatku.

W przedmiocie pytania trzeciego, lit. c)

53 W pytaniu tym Bundesfinanzhof zapytuje Trybunał, czy art. 59 i 60 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by zwolnienie podatkowe, z jakiego na mocy niemiecko-holenderskiej umowy podatkowej korzysta usługodawca niebędący rezydentem świadczący usługi w Niemczech, mogło zostać wzięte pod uwagę przy poborze przez zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia podatku u źródła lub w późniejszym postępowaniu w sprawie zwrotu podatku, albo na podstawie elementów akt sprawy omówionych w pkt 21 niniejszego wyroku w ramach postępowania podatkowego przeciwko temu ostatniemu, wyjącznie pod warunkiem wystawienia przez właściwy organ podatkowy zaświadczenia o spełnieniu warunków zwolnienia ustanowionych w tej umowie.

54 Należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku ujednolicenia lub harmonizacji na szczeblu wspólnotowym państwa członkowskie zachowują kompetencję do określania kryteriów opodatkowania dochodów i majątku mających na celu unikanie, w razie konieczności w drodze umów międzynarodowych, podwójnego opodatkowania (zob. wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 57).

55 Jednakże przy wykonywaniu przysługujących im na tej podstawie uprawnień podatkowych państwa członkowskie zobowiązane są działać w zgodzie z prawem wspólnotowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 58; wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 94 i z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. I-923, pkt 50).

56 Jeżeli okazuje się zaś, jak zostało wskazane w pkt 15 niniejszego wyroku, że dochody uzyskane z racji świadczenia usług artystycznych będące przedmiotem sprawy głównej nie podlegają opodatkowaniu w Niemczech, lecz jedynie w Holandii, a to na mocy niemiecko-holenderskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to należy stwierdzić, co uczyniły też: rzecznik generalny w pkt 88 opinii, że zobowiązanie usługodawcy będącego rezydentem w Holandii do wnioskowania do właściwego niemieckiego organu podatkowego o wystawienie zaświadczenia o zwolnieniu w celu uniknięcia dodatkowego opodatkowania jego dochodów w Niemczech stanowi, jak przypomniano to w pkt 44 niniejszego wyroku, ograniczenie w swobodzie świadczenia usług z racji formalności administracyjnych, do których dopełnienia zobowiązuje się tego usługodawca.

57 Podobnie zobowiązanie usługobiorcy do przedstawienia tego zaświadczenia w ramach postępowania podatkowego przeciwko niemu może zniechęcić go do korzystania z usługodawcy mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim. Zgodnie z twierdzeniem Scorpio zobowiązany z tytułu wynagrodzenia musi się bowiem upewnić, że jego kontrahent wszczęło postępowanie w sprawie zwolnienia lub w sprawie zwrotu podatku we własnym imieniu (i wypłaci mu ewentualnie kwotę zwrotu) lub upoważni go do wszczęcia takiego postępowania. Można się obawiać, że usługodawca mający siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim przywiżywa bądź nie wielką wagę do tych działań lub że będzie nieosiągalny po wygaśnięciu stosunku umownego.

58 W związku z tym możliwe jest uwzględnienie tego zwolnienia na różnych etapach postępowania podatkowego wymienionych przez Bundesfinanzhof wyjącznie na podstawie wydanego przez właściwy organ podatkowy zaświadczenia o spełnieniu warunków

ustanowionych w niemiecko-holenderskiej umowie podatkowej stanowi przeszkodę w swobodzie świadczenia usług ustanowionej w art. 59 i 60 traktatu EWG.

59 Przeszkoda ta jest jednakże uzasadniona koniecznością zapewnienia skutecznego opodatkowania u źródła.

60 Zgodnie bowiem z tym, co twierdzi, w szczególności, rząd belgijski oraz rzecznik generalny w pkt 90 opinii, istotne jest, by zobowiązany z tytułu wynagrodzenia mógł zaniechać poboru podatku u źródła tylko w razie pewności, że usługodawca spełnia warunki zwolnienia podatkowego. Nie można zaś wymagać od zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, by wyjaśniał on samodzielnie, czy w konkretnym przypadku dochód podlega zwolnieniu na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wreszcie możliwość samodzielnego uwolnienia się zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia od obowiązku poboru podatku u źródła mogłaby w razie braku z jego strony uniemożliwić pobranie podatku od uprawnionego do wynagrodzenia.

61 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, trzeba na pytanie trzecie lit. c) udzielić takiej odpowiedzi, iż art. 59 i 60 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, by zwolnienie podatkowe, z jakiego na mocy niemiecko-holenderskiej umowy podatkowej korzysta usługodawca niebędący rezydentem świadczący usługi w Niemczech, mógł zostać wzięte pod uwagę przy poborze przez zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia podatku u źródła lub w późniejszym postępowaniu w sprawie zwrotu podatku, albo na podstawie elementów akt sprawy omówionych w pkt 21 niniejszego wyroku w ramach postępowania podatkowego przeciwko temu ostatniemu, wyłącznie pod warunkiem wystawienia przez właściwy organ podatkowy zaświadczenia o spełnieniu warunków zwolnienia ustanowionych w tej umowie.

W przedmiocie pytania drugiego i pytania trzeciego lit. d)

62 Poprzez te pytania Bundesfinanzhof dąży w istocie do ustalenia, czy art. 59 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie, w sytuacji gdy usługobiorca zamierza powołać się na w celu skorzystania ze swobody świadczenia usług wewnątrz Wspólnoty ma wspólnotowy przynależność państwową oraz miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Wspólnoty, a jego kontrahent, usługodawca, ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Wspólnoty, lecz przynależność państwową państwa trzeciego.

63 Należy na wstępie przypomnieć, jak zostało wskazane w pkt 37 niniejszego wyroku, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 59 traktatu EWG jest źródłem uprawnień nie tylko dla usługodawców, ale i dla usługobiorców.

64 Uprawnienia te obejmują prawo usługobiorcy do przemieszczenia się do innego państwa członkowskiego w celu skorzystania z usługi (ww. wyrok w sprawie Ciola, pkt 11 i wyrok z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. str. I-7641, pkt 20), jednakże z utrwalonego orzecznictwa wynika, że usługobiorca może powołać się na te uprawnienia, nawet jeżeli ani on, ani usługodawca nie przemieszczają się wewnątrz Wspólnoty (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Eurowings Luftverkehr, pkt 34 oraz wyroki: z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-243/01 Gambelli i in., Rec. str. I-13031, pkt 55 i 57 i z dnia 14 października 2004 r. w sprawie C-36/02 Omega, Zb.Orz. str. I-9609, pkt 25).

65 Taki przypadek ma miejsce w sprawie przed sądem krajowym. Argumentacja Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którą Scorpio, jako usługobiorca, nie może korzystać z praw zagwarantowanych w art. 59 traktatu EWG, jeżeli nie przemieszcza się ani nie usiłować się przemieścić do innego państwa członkowskiego w celu skorzystania z przedmiotowych usług, nie zasługuje więc na przyjęcie.

66 Z powyższych rozważań wynika więc, że Scorpio, traktowana, jako spółka w rozumieniu art. 58 ust. 1 traktatu EWG, jak osoba fizyczna będąca obywatelem państwa członkowskiego, powinna móc co do zasady powołać się na podstawie art. 66 traktatu EWG na uprawnienia wynikające z art. 59 traktatu EWG. Trzeba jednak ustalić, czy okoliczności, iż Europop, usugodawca mający siedzibę w innym państwie członkowskim, ma obywatelstwo państwa trzeciego, stoi na przeszkodzie powołaniu się przez Scorpio na te uprawnienia.

67 W kwestii tej należy stwierdzić, że zgodnie z traktatem EWG, w sytuacji gdy Rada nie skorzystała z możliwości przewidzianej w drugim akapicie art. 59 tego traktatu, postanowienia dotyczące swobody świadczenia usług znajdują zastosowanie pod następującymi warunkami:

- usługi są świadczone na terytorium Wspólnoty;
- usugodawca ma przynależność państwową jednego z państw członkowskich oraz miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium jednego z tych państw.

68 W związku z tym wspomniane postanowienia traktatu EWG nie obejmują usugodawców będących obywatelami państw trzecich, nawet jeżeli mają oni miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Wspólnoty i chodzi o wewnątrzwspólnotowe świadczenie usług.

69 W związku z tym na pytanie drugie i pytanie trzecie lit. d) trzeba udzielić odpowiedzi, iż art. 59 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania do usugodawców mających obywatelstwo państwa trzeciego.

W przedmiocie kosztów

70 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnąć 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 (wielka izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuły 59 i 60 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie:

- obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi do wynagrodzenia usugodawców niebędących rezydentami na terytorium państwa członkowskiego będącego miejscem świadczenia usług stosuje się pobór u źródła, podczas gdy nie ma on zastosowania do wynagrodzenia usugodawców będących rezydentami na terytorium tego państwa,
- obowiązywaniu przepisów krajowych przewidujących odpowiedzialność usugobiorcy, który nie dokonał poboru u źródła, do jakiego był zobowiązany.

2) Artykuły 59 i 60 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że:

- stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych wykluczających odliczenie przez usługobiorcę zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia usługodawcy niebędącego rezydentem, przy dokonywaniu poboru podatku u źródła, kosztów uzyskania przez tego usługodawcę przychodu bezpośrednio związanych z jego działalnością w państwie członkowskim, w którym świadczy on usługę, podczas gdy usługodawca będący rezydentem w tym państwie zobowiązany byłby wyrazić zgodę do zapłaty podatku od dochodów netto, to jest po odliczeniu kosztów uzyskania przychodu;
- nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi tylko koszty uzyskania przychodu bezpośrednio związane z przynależnością objęty opodatkowaniem przychód działalności w państwie członkowskim będącym miejscem świadczenia usługi, o jakich usługodawca mający siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim poinformował zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, podlegają odliczeniu przy poborze u źródła i zgodnie z którymi to przepisami ewentualne koszty uzyskania przychodu niezwiązane bezpośrednio z tą działalnością mogą zostać wzięte pod uwagę w ramach późniejszego postępowania w sprawie zwrotu podatku;
- nie stoją one na przeszkodzie temu, by zwolnienie podatkowe, z jakiego na mocy umowy między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem dochodowym i podatkiem majątkowym oraz różnymi innymi podatkami, a także regulującej inne kwestie o charakterze podatkowym, zawartej w dniu 16 czerwca 1959 r., korzysta usługodawca niebędący rezydentem świadczący usługi w Niemczech, mogło zostać wzięte pod uwagę przy poborze przez zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia podatku u źródła lub w późniejszym postępowaniu w sprawie zwrotu podatku, albo na podstawie elementów akt sprawy omówionych w pkt 21 niniejszego wyroku w ramach postępowania podatkowego przeciwko temu ostatniemu, wyrazić pod warunkiem wystawienia przez właściwy organ podatkowy zaświadczenia o spełnieniu warunków zwolnienia ustanowionych w tej umowie.

3) Artykuł 59 traktatu EWG należy interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania do usługodawców mających obywatelstwo państwa trzeciego.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.