

Vec C-290/04

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

proti

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof)

„článok 59 Zmluvy EHS (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES) a článok 60 Zmluvy EHS (zmenený na článok 60 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 50 ES) – Daňová právna úprava – Daň z príjmov – Poskytovanie služieb nerezidenta v rámci umeleckých predstavení – Zásada zrážky dane pri zdroji – Poskytovateľ služieb, ktorý nie je štátnym príslušníkom členského štátu“

Abstrakt rozsudku

1. *Slobodné poskytovanie služieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava*

[Zmluva EHS, článok 59 (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES) a článok 60 (zmenený na článok 60 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 50 ES)]

2. *Slobodné poskytovanie služieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava*

[Zmluva EHS, článok 59 (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES) a článok 60 (zmenený na článok 60 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 50 ES)]

3. *Slobodné poskytovanie služieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava*

[Zmluva EHS, článok 59 (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES) a článok 60 (zmenený na článok 60 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 50 ES)]

4. *Slobodné poskytovanie služieb – Ustanovenia Zmluvy – Osobná pôsobnosť*

[Zmluva EHS, článok 59 (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES)]

1. Článok 59 Zmluvy EHS (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES) a článok 60 Zmluvy EHS (zmenený na článok 60 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 50 ES) sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa postup vykonania zrážky dane pri zdroji uplatní na odmenu poskytovateľov služieb, ktorí sú nerezidentmi členského štátu, v ktorom sa služby poskytujú, hoci odmena platená poskytovateľom služieb, ktorí sú rezidentmi tohto členského štátu, takej zrážke nepodlieha, a ktorá stanovuje vznik zodpovednosti príjemcu služieb, ktorý nevykonal zrážku pri zdroji, ktorú bol povinný vykonať.

Je zrejmé, že taká právna úprava môže odradiť príjemcov služieb obrátiť sa na poskytovateľov služieb, ktorí sú rezidentmi iných členských štátov, a predstavuje teda prekážku slobodnému poskytovaniu služieb zakázanú v zásade článkami 59 a 60 Zmluvy EHS.

Zároveň je však odôvodnená nevyhnutnosťou zaručiť účinnosť vyberania dane z príjmu. Za

neexistencie akejkolvek smernice Spoločenstva alebo iného nástroja, ktorý by upravoval vzájomnú administratívnu pomoc v oblasti vymáhania daňových pohľadávok, totiž postup vykonania zrážky pri zdroji a režim zodpovednosti, ktorý tomuto postupu slúži na jeho zabezpečenie, tvoria legitímny a vhodný prostriedok zabezpečenia daňového zaobchádzania s príjmami osoby usadenej mimo členského štátu zdanenia a zamedzujú, aby dotknuté príjmy unikli dani v členskom štáte bydliska, ako aj v štáte, v ktorom sa služby poskytli. Okrem toho uplatnenie zrážky pri zdroji a prípadný vznik zodpovednosti príjemcu služieb, ktorý je povinný takúto zrážku vykonať, ktorý je dôsledkom takejto spôsobu vyberania dane z príjmu, pričom v prípade potreby umožňuje sankcionovať nevykonanie zrážky pri zdroji, predstavujú primerané prostriedky na zabezpečenie vybratia daňovej pohľadávky štátu zdanenia.

(pozri body 33 – 39, bod 1 výroku)

2. Článok 59 Zmluvy EHS (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES) a článok 60 Zmluvy EHS (zmenený na článok 60 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 50 ES) sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá vylučuje, aby príjemca služieb, t. j. dlžník odmeny platenej poskytovateľovi služieb nerezidentovi, odpočítal pri vykonaní zrážky dane pri zdroji prevádzkové náklady tohto poskytovateľa, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť s jeho činnosťou v členskom štáte, v ktorom sa služby poskytujú, hoci poskytovateľ služieb, ktorý je rezidentom tohto štátu, podlieha dani len z jeho istých príjmov, t. j. z príjmov získaných po odpočítaní prevádzkových nákladov.

Existencia refundačného konania umožňujúceho neskoršie zohľadnenie prevádzkových nákladov poskytovateľa služieb nerezidenta je v tejto súvislosti irelevantná. Pokiaľ totiž začatie takejto konania vedie k dodatočným administratívnym a hospodárskym nákladom, čo nevyhnutne zasahuje poskytovateľa služby, predstavuje predmetná daňová právna úprava prekážku slobodnému poskytovaniu služieb zakázanú v zásade článkami 59 a 60 Zmluvy EHS.

Na druhej strane však týmto ustanoveniam neodporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa v rámci postupu vykonania zrážky dane pri zdroji odpočítajú len prevádzkové náklady, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť s činnosťou, z ktorej vznikli zdaniteľné príjmy, vykonávanou v členskom štáte, v ktorom sa služby poskytujú, ktoré poskytovateľ služby usadený v inom členskom štáte dlžníkovi odmeny oznámil a podľa ktorej sa prípadné náklady, ktoré nemajú priamu hospodársku súvislosť s uvedenou činnosťou, môžu zohľadniť len v rámci neskoršieho refundačného konania.

(pozri body 46, 47, 49, 52, bod 2 výroku)

3. Článok 59 Zmluvy EHS (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES) a článok 60 Zmluvy EHS (zmenený na článok 60 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 50 ES) neodporuje, aby sa oslobodenie od dane, na ktoré má podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Spolkovou republikou Nemecko a Holandským kráľovstvom nárok poskytovateľ služieb nerezident, ktorý svoju činnosť vykonal v Nemecku, mohlo zohľadniť pri vykonaní zrážky pri zdroji dlžníkom odmeny alebo v rámci neskoršieho konania o oslobodení od dane alebo refundačného konania, alebo ďalej v rámci konania o zodpovednosti vedeného proti dlžníkovi odmeny, len v prípade, že príslušný daňový orgán potvrdí splnenie podmienok stanovených na tento účel uvedenou zmluvou.

Je zrejmé, že také opatrenie predstavuje prekážku slobodnému poskytovaniu služieb zaručenú článkami 59 a 60 Zmluvy EHS. Táto prekážka je však odôvodnená z hľadiska zaručenia riadneho priebehu zrážkového daňového konania. Zdá sa byť totiž dôležité, že dlžník odmeny sa môže oslobodiť od vybratia dane, len ak má istotu, že poskytovateľ služby spĺňa podmienky, ktoré mu umožňujú oslobodenie od dane. Pritom sa od dlžníka odmeny nemôže požadovať, aby z

vlastného podnetu v každom jednotlivom prípade objasnil, či predmetné príjmy sú alebo nie sú oslobodené od dane na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia. Skutočnosť splnomocnenia dlžníka odmeny, aby sa jednostranne oslobodil od povinnosti vykonať zrážku pri zdroji, môže v prípade omylu na jeho strane ohroziť vybranie dane u veriteľa odmeny.

(pozri body 58 – 61, bod 2 výroku)

4. Článok 59 Zmluvy EHS (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES) a článok 60 Zmluvy EHS (zmenený na článok 60 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 50 ES) sa majú vykladať v tom zmysle, že sa neuplatní v prospech poskytovateľa služieb, ktorý je príslušníkom tretej krajiny.

Zmluva EHS totiž stanovuje, že ak Rada nevyužije možnosť uvedenú v článku 59 druhom odseku tejto zmluvy, ustanovenia upravujúce slobodné poskytovanie služieb sa uplatnia, ak sú splnené tieto podmienky. Na jednej strane k poskytnutiu služby došlo v rámci Spoločenstva a na druhej strane poskytovateľ služieb je štátnym príslušníkom členského štátu a je usadený v štáte Spoločenstva. Z toho vyplýva, že Zmluva EHS nerozširuje prospech z uvedených ustanovení na poskytovateľov služieb, ktorí sú príslušníkmi tretej krajiny, aj keď tí sú usadení v rámci Spoločenstva a ide o poskytnutie služby v rámci Spoločenstva.

(pozri body 67 – 69, bod 3 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 3. októbra 2006 (*)

„Článok 59 Zmluvy EHS (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES) a článok 60 Zmluvy EHS (zmenený na článok 60 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 50 ES) – Daňová právna úprava – Daň z príjmov – Poskytovanie služieb nerezidenta v rámci umeleckých predstavení – Zásada zrážky dane pri zdroji – Poskytovateľ služieb, ktorý nie je štátnym príslušníkom členského štátu“

Vo veci C-290/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 28. apríla 2004 a doručený Súdnemu dvoru 7. júla 2004, ktorý súvisí s konaním:

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

proti

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas a J.

Makarczyk, sudcovia J. P. Puissech, R. Schintgen, P. K?ris, U. L?hmus, E. Levits (spravodajca) a A. Ó Caoimh,

generálny advokát: P. Léger,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní zo 6. júla 2005,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, v zastúpení: A. Cordewener a H. Grams, Rechtsanwälte, ako aj D. Molenaar, belastingadviseur,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma, U. Forsthoff a A. Tiemann, splnomocnení zástupcovia,
- belgická vláda, v zastúpení: E. Dominkovits, splnomocnená zástupky?a,
- španielska vláda, v zastúpení: F. Díez Moreno, splnomocnený zástupca,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. de Bellis, avvocato dello Stato,
- vláda Spojeného krá?ovstva, v zastúpení: C. Jackson, splnomocnená zástupky?a, za právnej pomoci G. Barling, QC, a J. Stratford, barrister,
- Komisia Európskych spo?enstiev, v zastúpení: R. Lyal a B. Eggers, splnomocnení zástupcovia,

po vypo?utí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. mája 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 59 Zmluvy EHS (zmenený na ?lánok 59 Zmluvy ES, ?alej zmenený, teraz ?lánok 49 ES) a ?lánku 60 Zmluvy EHS (zmenený na ?lánok 60 Zmluvy ES, ?alej zmenený, teraz ?lánok 50 ES).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (?alej „Scorpio“) a Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel týkajúceho sa dane z príjmov, ktorej uvedená spoločnosť podliehala v Nemecku za zda?ovacie obdobie roku 1993.

Právny rámec

Právna úprava Spolo?enstva

3 ?lánok 58 Zmluvy EHS (zmenený na ?lánok 58 Zmluvy ES, ?alej zmenený, teraz ?lánok 48 ES) stanovuje:

„So spoločnosťami založenými podľa zákonov ?lenského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej ?innosti v spoločnosti, sa pre účel tejto kapitoly zaobchádza rovnako ako s fyzickými osobami, ktoré sú štátnymi príslušníkmi ?lenských štátov.“

...“

4 ?lánok 59 uvedenej zmluvy stanovuje:

„V rámci nasledujúcich ustanovení sa obmedzenia slobody poskytovate? služby v spo?enstve vo vz?ahu k štátnym príslušníkom ?lenských štátov, ktorí sa usadili v niektorom inom štáte Spolo?enstva ako príjemca služieb, postupne zrušia po?as prechodného obdobia.

Na návrh Komisie môže Rada kvalifikovanou vä?šinou rozšíri? platnos? týchto ustanovení aj pre štátnych príslušníkov tretích štátov, ktorí poskytujú služby a sú usadení v rámci spo?enstva.“

5 ?lánok 60 uvedenej zmluvy stanovuje:

„V zmysle tejto zmluvy sa za služby považujú plnenia, ktoré sa bežne poskytujú za odplatu, pokia? ich neupravujú ustanovenia o vo?nom pohybe tovaru, kapitálu a osôb.

Služby zah?ávajú najmä:

- a) ?innosti priemyselnej povahy,
- b) ?innosti obchodnej povahy,
- c) ?innosti remeselnej povahy,
- d) ?innosti v oblasti slobodných povolání.

Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia kapitoly o práve usadi? sa, poskytovate? služieb môže do?asne vykonáva? svoju ?innos? v štáte, v ktorom sa služba poskytuje, za rovnakých podmienok, aké tento štát ukladá svojim vlastným štátnym príslušníkom.“

6 ?lánok 66 Zmluvy EHS (zmenený na ?lánok 66 Zmluvy ES, ?alej zmenený, teraz ?lánok 55 ES) znie:

„Ustanovenia ?lánkov 55 až 58 sa použijú pre otázky upravené touto kapitolou.“

Vnútroštátna právna úprava

7 Zákon o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz) v znení zmenenom a doplnenom zákonom o zmene daní (Steueränderungsgesetz) z 25. februára 1992 (BGBl. I, 1992, s. 297, ?alej len „EStG“), ú?inným v ?ase, keď nastali skutkové okolnosti prípadu vo veci samej, vo svojom § 1 ods. 4 stanovuje, že fyzické osoby, ktoré v Nemecku nemajú ani trvalý pobyt, ani obvyklé bydlisko, podliehajú – až na výnimky, ktoré vo veci samej nemožno zoh?adni? – dani z príjmu v obmedzenom rozsahu, ak v tomto ?lenskom štáte vykazujú príjmy v zmysle § 49 EStG. Pod?a § 49 ods. 1 bodu 2 písm. d) EStG medzi také príjmy patria príjmy obchodnej povahy získané z poskytovania kultúrnych, umeleckých a obdobných služieb v uvedenom ?lenskom štáte, bez oh?adu na osobu, ktorej sa príjmy vyplácajú.

8 § 50a ods. 4 prvá veta bod 1 EStG stanovuje, že pre osoby s obmedzenou da?ovou povinnos?ou sa da? uplat?ovaná na tento druh príjmov vyberá zrážkou pri zdroji. Táto zrážka zodpovedá 15 % celkovej sumy príjmov. Pod?a § 50a ods. 4 tretej, piatej a šiestej vety EStG je odpo?ítanie prevádzkových nákladov vylú?ené. Medzi príjmy rovnako patrí da? z pridanej hodnoty zo služieb, ktoré v Nemecku poskytne podnikate? s obmedzenou da?ovou povinnos?ou.

9 Da? z príjmu sa platí v ?ase vyplatenia odmeny verite?ovi. V tomto ?ase je dlžník uvedenej

odmeny povinný podľa § 50a ods. 5 prvej a druhej vety EStG vykonať záležku dane pri zdroji na účet veriteľa s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý je daňovníkom (daňovým dlžníkom).

10 Dlžník uvedenej odmeny je povinný uhradiť príslušnému Finanzamt daň zrazenú za uplynulý štvrtý rok, a to najneskôr do desiateho dňa mesiaca nasledujúceho po tomto štvrtý roku. Podľa § 50a ods. 5 tretej a piatej vety EStG je tento dlžník zodpovedný za vykonanie záležky a zaplataenie dane. S výnimkami, ktoré sa v tomto prípade neuplatnia, sa vzťahom na liberačný účinok záležky pri zdroji upravenej v § 50 ods. 5 EStG daň z príjmu osôb s obmedzenou daňovou povinnosťou považuje za vybranú vykonaním záležky pri zdroji.

11 Okrem toho § 50d stanovuje určité osobitné pravidlá pre prípad uplatnenia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

12 V tomto zmysle § 50d ods. 1 prvá veta EStG stanovuje, že ak na základe takejto zmluvy nemožno zdaniť príjmy podliehajúce záležke pri zdroji podľa § 50a EStG, je dlžník odmeny, bez toho, aby boli ustanovenia tejto zmluvy dotknuté, napriek tomu povinný uplatniť ustanovenia o záležke dane pri zdroji. Len v prípade, že Bundesamt für Finanzen (Spolkový finančný úrad) na žiadosť potvrdí splnenie podmienok stanovených na tento účel v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia, nie je uvedený dlžník v súlade s konaním o oslobodení od dane upraveným v § 50d ods. 3 prvej vete EStG povinný záležku pri zdroji vykonať. Ak Bundesamt für Finanzen osvedčenie o oslobodení od dane nevydá, je dlžník odmeny povinný záležku vykonať.

13 Podľa § 50d ods. 1 prvej vety EStG však veriteľ odmeny nestratí práva na oslobodenie od dane, ktoré mu priznáva zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia. Naopak, podľa § 50d ods. 1 druhej vety EStG sa má zrazená a zaplataená daň dotknutej osobe vrátiť na jej žiadosť a v lehote stanovenej uvedenou zmluvou.

14 Podľa § 50d ods. 1 poslednej vety EStG, ak sa proti dlžníkovi uplatnia opatrenia založené na jeho zodpovednosti za nevykonanie záležky dane pri zdroji, tento sa v rámci takého konania nemôže dovolávať práv, ktoré zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia priznáva veriteľovi odmeny.

15 Podľa informácií uvedených vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie tohto prejudiciálneho konania, v prípade vo veci samej nepodliehali príjmy z umeleckých služieb zdaneniu v Nemecku, ale len v Holandsku, a to na základe zmluvy uzavretej 16. júna 1959 medzi Spolkovou republikou Nemecko a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmov a dane z majetku, ako aj ďalších daní a o upravení iných otázok v oblasti daní (BGBl. II., 1960, s. 1782, ďalej len „nemecko-holandská daňová zmluva“).

16 Ďalej je vhodné, pre porovnanie, popísať situáciu poskytovateľa služieb, ktorý má svoj trvalý pobyt alebo obvyklé bydlisko v Nemecku a ktorý má preto v tomto členskom štáte vzťahom na daň z príjmu neobmedzenú daňovú povinnosť.

17 Takýto poskytovateľ služby podlieha všeobecnej povinnosti predložiť daňové priznanie v rámci konania o vymeraní dane z príjmu. Keďže dlžník odmeny zaplataenej takýmto poskytovateľovi nie je povinný vykonať záležku pri zdroji, je vylúčené, aby u neho mohla vzniknúť zodpovednosť za to, že takúto záležku nevykonával. Zodpovednosť dlžníka odmeny už vôbec nemôže vzniknúť z dôvodu dane z príjmu dlhovanej veriteľom odmeny.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 Scorpio je spoločnosťou organizujúcou koncerty so sídlom v Nemecku. V roku 1993 uzavrel zmluvu s fyzickou osobou podpisujúcou sa pod menom Europop, ktorá mu dala k

dispozícii hudobných skupín. Europop bola v tom prípade usadená v Holandsku a nemala v Nemecku ani trvalý pobyt, ani obvyklé bydlisko. Vnútroštátny súd uvádza, že štátnu príslušnosť Europop nepozná.

19 V prvom a treťom trimestri roku 1993 Scorio zaplatil Europop za poskytnuté služby celkom 438 600 DEM. Scorio z tejto sumy nevykonal záležitosť dane pri zdroji stanovenú v § 50a ods. 4 prvej vety bode 1 EStG, hoci mu Europop nepredložila osvedčenie o oslobodení od dane uvedené v § 50d ods. 3 prvej vety EStG.

20 Po tom, čo sa príslušný finančný orgán o týchto skutočnostiach dozvedel, uplatnil zodpovednosť Scorio a požadoval od neho formou daňového výmeru z 21. marca 1997 zaplatať sumu 70 395,30 DEM predstavujúcej daň, ktorú mal Scorio zaplatiť z odmeny platenej Europopu, t. j. 15 % z jej hrubej výšky.

21 Sťažnosť, ktorú Scorio podal na Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel proti uvedenému výmeru, bola zamietnutá. Ani Finanzgericht Hamburg, na ktorý sa žalobca následne obrátil, jeho žalobe nevyhovel, keďže Scorio nepredložil osvedčenie o oslobodení od dane požadované v § 50d ods. 3 prvej vety EStG.

22 Scorio podal na Bundesfinanzhof opravný prostriedok „Revision“, v ktorom navrhoval zrušenie rozhodnutia Finanzgericht, ako aj napadnutého výmeru.

23 Na podporu tohto opravného prostriedku Scorio na jednej strane uvádza, že § 50a ods. 4 šiesta veta EStG je v rozpore s článkami 59 a 60 Zmluvy ES, pretože vylučuje odpodatie prevádzkových nákladov zo sumy, ktorá je predmetom záležitosť pri zdroji. To vyplýva z rozsudku Súdneho dvora z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, Zb. s. I-5933).

24 Na druhej strane skutočnosť, že mu § 50d ods. 1 štvrtá veta EStG bráni, aby sa ako úastník konania, proti ktorému možno uplatniť zodpovednosť na základe § 50a ods. 5 piatej vety EStG, mohol dovoliť oslobodenia od dane, z ktorého má na základe nemecko-holandskej daňovej zmluvy výhodu veriteľ odmeny – v tomto prípade Europop –, je tiež v rozpore so Zmluvou ES.

25 Bundesfinanzhof žiada výklad článkov 59 a 60 Zmluvy ES v súvislosti so zásadou záležitosť dane pri zdroji, ako aj rozsahom opatrenia, ktorým Finanzamt uplatňuje z nej vyplývajúcu zodpovednosť. Tento súd dodáva, že rozhodnutie sporu vo veci samej závisí najmä od otázky, či by bol výklad uvedených článkov rovnaký, ak by pri poskytovaní služieb Europop nebola štátnym príslušníkom nemeckého štátu.

26 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články 59 a 60 Zmluvy ES vykladať v tom zmysle, že ide o ich porušenie, keď podľa § 50a ods. 5 piatej vety [EStG] v jeho znení z roku 1993 môže vzniknúť zodpovednosť dlžníka usadeného v Nemecku, ktorý je povinný zaplatiť odmenu veriteľovi usadenému v inom členskom štáte Európskej únie (v konkrétnom prípade v Holandsku), ktorý má štátnu príslušnosť člensného štátu, preto, že nevykonal záležitosť pri zdroji podľa § 50a ods. 4 EStG, hoci na odmenu vyplácanú veriteľovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku (t. j. nemeckému štátnemu príslušníkovi) sa záležitosť pri zdroji v zmysle § 50a ods. 4 EStG neuplatní, a preto nevzniká ani zodpovednosť dlžníka za nevykonanie záležitosť, resp. vykonanie nízkej záležitosť pri zdroji?

2. Bola by odpoveď na prvú otázku odlišná, ak by veriteľ odmeny, ktorý je usadený v inom

štáte Európskej únie, nebol v ňase poskytnutia služby štátnym príslušníkom ňlenského štátu?

3. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku:

a) Majú sa ňlánky 59 a 60 Zmluvy ES vykladať v tom zmysle, že dlžník odmeny je už v konaní o zrážke pri zdroji podľa § 50a ods. 4 EStG povinný zohľadniť na účely zníženia dane prevádzkové náklady, ktoré vznikli veriteľovi odmeny usadenému v inom ňlenskom štáte a ktoré majú hospodársku súvislosť s jeho činnosťou v Nemecku, zakladajúce nárok na odmenu, lebo aj v prípade nemeckých štátnych príslušníkov sú predmetom dane z príjmov len isté príjmy po odpočítaní prevádzkových nákladov?

b) Stačí na to, aby sa vyhlo porušeniu ňlánkov 59 a 60 Zmluvy ES, ak sa v konaní o zrážke pri zdroji podľa § 50a ods. 4 EStG zohľadnia na účely zníženia dane len prevádzkové náklady, ktoré majú hospodársku súvislosť s činnosťou vykonávanou v Nemecku a zakladajú nárok na odmenu, ktoré veriteľ usadený v inom ňlenskom štáte dlžníkovi odmeny preukázal, s tým, že prípadné ďalšie prevádzkové náklady sa môžu zohľadniť v neskoršom refundačnom konaní?

c) Majú sa ňlánky 59 a 60 Zmluvy ES vykladať v tom zmysle, že ide o ich porušenie, keď sa oslobodenie od dane, na ktoré má v Nemecku právo veriteľ odmeny usadený v Holandsku podľa [nemecko-holandského daňového] zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, nezohľadní v konaní o zrážke pri zdroji podľa § 50a ods. 4 v spojení s § 50d ods. 1 EStG, a zohľadní sa až v neskoršom konaní o oslobodení dane a refundačnom konaní, a že sa dlžník odmeny nesmie v konaní o zodpovednosti dovoľávať oslobodenia od dane, hoci na príjmy štátnych príslušníkov, ktoré sú oslobodené od dane, sa zrážka pri zdroji neuplatní, a preto ani nemôže dôjsť k vzniku zodpovednosti za nevykonanie zrážky, resp. vykonanie príliš nízkej zrážky pri zdroji?

d) Boli by odpovede na tretiu otázku písm. a) až c) odlišné, ak by veriteľ odmeny, usadený v inom štáte Európskej únie, nebol v ňase poskytnutia služby štátnym príslušníkom ňlenského štátu?

O prejudiciálnych otázkach

27 Predovšetkým treba konštatovať, že vzhľadom na to, že ku skutkovým okolnostiam sporu vo veci samej došlo pred 1. novembrom 1993, t. j. pred dňom, keď nadobudla platnosť Zmluva o Európskej únii, podpísaná v Maastrichte 7. februára 1992, sa výklad požadovaný vnútroštátnym súdom týka ňlánkov 59 a 60 Zmluvy EHS.

O prvej otázke

28 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú ňlánky 59 a 60 Zmluvy EHS vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa vykonanie zrážky dane pri zdroji uplatní na odmenu poskytovateľov služieb, ktorí sú nerezidentmi ňlenského štátu, v ktorom sa poskytujú služby, hoci na odmenu platenú poskytovateľom s bydliskom v tomto ňlenskom štáte sa taká zrážka neuplatní. Tento súd žiada, aby sa Súdny dvor vyslovil tiež o dôsledku takej právnej úpravy, t. j. o zodpovednosti, ktorá vznikne na strane príjemcu služieb, ktorý nevykonával zrážku pri zdroji, ktorú bol povinný vykonať.

29 Predmetná právna úprava vo veci samej zavádza odlišný daňový režim podľa toho, či je poskytovateľ služby usadený v Nemecku alebo v inom ňlenskom štáte.

30 V tejto súvislosti treba predovšetkým konštatovať, že ak aj oblasť priamych daní ako taká nepatrí medzi právomoci Spoločenstva, naľaj zostáva pravdou, že ňlenské štáty sú povinné vykonávať právomoci, ktoré si ponechali, v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudok

zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 21).

31 Alej treba pripomenúť, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora článok 59 Zmluvy EHS 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 (rozsudky zo 4. decembra 1986, Komisia/Nemecko, 205/84, Zb. s. 3755, bod 25, a z 26. februára 1991, Komisia/Taliansko, C-180/89, Zb. s. I-709, bod 15).

32 Alej, podľa ustálenej judikatúry priznáva článok 59 Zmluvy EHS práva nielen samotnému poskytovateľovi služieb, ale tiež príjemcovi týchto služieb (pozri najmä rozsudky z 31. januára 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Zb. s. 377; z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249; z 28. apríla 1998, Kohll, C-158/96, Zb. s. I-1931; z 29. apríla 1999, Ciola, C-224/97, Zb. s. I-2517, a z 26. októbra 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Zb. s. I-7447).

33 Ako uviedol vnútroštátny súd, v tomto prípade povinnosť príjemcu služieb vykonať záťažku z dane pri zdroji z odmeny platenej poskytovateľovi služieb, ktorý je rezidentom iného členského štátu, ako aj prípadný vznik zodpovednosti tohto príjemcu, môže odradiť spoločnosti, akou je Scorpio, obrátiť sa na poskytovateľov služieb, ktorí sú rezidentmi iných členských štátov.

34 Z toho vyplýva, že právna úprava, o akú ide v prípade vo veci samej, predstavuje prekážku slobodnému poskytovaniu služieb zakázanú v zásade článkami 59 a 60 Zmluvy EHS.

35 Ako správne uvádzajú vlády, ktoré predložili svoje pripomienky, Komisia, ako aj generálny advokát vo svojich návrhoch, taká právna úprava je zároveň odôvodnená nevyhnutnosťou zaradiť úroveň vyberania dane z príjmu.

36 Postup vykonania zážky pri zdroji a režim zodpovednosti, ktorý tomuto postupu slúži na jeho zabezpečenie, tvoria legitímny a vhodný prostriedok zabezpečenia daňového zaobchádzania s príjmami osoby usadenej mimo členského štátu zdanenia a zamedzujú, aby dotknuté príjmy unikli dani v členskom štáte bydliska, ako aj v štáte, v ktorom sa služby poskytli. Z tohto hľadiska treba pripomenúť, že v prípade, keď nastali skutkové okolnosti vo veci samej, teda v roku 1993, žiadna smernica Spoločenstva, ani žiaden iný nástroj uvádzaný v spise neupravoval vzájomnú administratívnu pomoc medzi Holandským kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko v oblasti vymáhania daňových pohľadávok.

37 Okrem toho uplatnenie zážky pri zdroji je primeraným prostriedkom na zabezpečenie vybratia daňovej pohľadávky štátu zdanenia.

38 To platí tiež, pokiaľ ide o prípadný vznik zodpovednosti príjemcu služieb, ktorý je povinný takúto zážku vykonať, čo v prípade potreby umožňuje sankcionovať nevykonanie zážky pri zdroji. Ak je totiž uvedená zodpovednosť dôsledkom takého spôsobu vyberania dane z príjmu, potom tiež primeraným spôsobom prispieva k zabezpečeniu účinnosti tohto vyberania dane.

39 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že články 59 a 60 Zmluvy EHS sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje:

– vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa postup vykonania zážky dane pri zdroji uplatní na odmenu poskytovateľom služieb, ktorí sú nerezidentmi členského štátu, v ktorom sa služby poskytujú, hoci odmena platená poskytovateľom služieb, ktorí sú rezidentmi tohto členského štátu, takej zážke nepodlieha,

– vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje vznik zodpovednosti príjemcu služieb, ktorý nevykonával zrážku pri zdroji, ktorú bol povinný vykonať.

O druhej otázke

40 Vzhľadom na to, že táto otázka sa zakladá na rovnakom predpoklade ako tretia otázka písm. d), t. j. na tom, že veríte, odmeny je štátnym príslušníkom tretej krajiny, bude sa skúmať spolu s poslednou otázkou.

O tretej otázke písm. a)

41 Bundesfinanzhof kladie Súdnemu dvoru otázku, či sa majú články 59 a 60 Zmluvy EHS vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá vylučuje, aby príjemca služieb, t. j. dlžník odmeny platenej poskytovateľovi služieb – nerezidentovi, odpôľtal pri vykonaní zrážky dane pri zdroji prevádzkové náklady tohto poskytovateľa, ktoré majú hospodársku súvislosť s jeho činnosťou v členskom štáte, v ktorom sa služby poskytujú, hoci poskytovateľ služieb, ktorý je rezidentom tohto štátu, podlieha dani len z jeho čistých príjmov, t. j. z príjmov získaných po odpôľtaní prevádzkových nákladov.

42 Predovšetkým treba uviesť, že sa od Súdneho dvora už žiadalo, aby rozhodol o otázke, či článkom 59 a 60 Zmluvy ES odporuje vnútroštátna daňová právna úprava, ktorá, ako všeobecné pravidlo, zohľadňuje pri zdaňovaní nerezidentov hrubé príjmy bez odpôľtania prevádzkových nákladov, hoci u rezidentov sa zdaňujú čisté príjmy (rozsudok Gerritse, už citovaný, bod 55).

43 V už citovanom rozsudku Gerritse Súdny dvor najskôr konštatoval, že prevádzkové náklady, o ktoré ide v prípade vo veci samej, priamo súvisia s činnosťou, z ktorej vznikli zdaniteľné príjmy, takže rezidenti aj nerezidenti sa z tohto hľadiska nachádzajú v obdobnej situácii. Následne odpovedal na jemu položenú prejudiciálnu otázku kladne a rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, ktorá nerezidentom odopiera právo v oblasti zdanenia odpôľtania prevádzkových nákladov, ktoré je naopak rezidentom priznané, je v zásade v rozpore s článkami 59 a 60 Zmluvy ES. Nevyslovil sa však o tom, v ktorom štádiu daňového konania sa majú prevádzkové náklady vynaložené poskytovateľom služieb odpôľtať, ak prichádzajú do úvahy viaceré štádiá.

44 Preto, aby bolo možné poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, treba pojem „prevádzkové náklady súvisiace s hospodárskou činnosťou“ chápať ako náklady, ktoré v zmysle judikatúry zavedenej už citovaným rozsudkom Gerritse súvisia s činnosťou, z ktorej vznikli zdaniteľné príjmy.

45 Bundesfinanzhof chce teda vedieť, či článkom 59 a 60 Zmluvy EHS odporuje tiež vnútroštátna daňová úprava, ktorá vylučuje odpôľtanie prevádzkových nákladov zo zdaniteľného príjmu v prípade vykonania zrážky dane pri zdroji dlžníkom odmeny, no ktorá ale nerezidentom otvára možnosť zdanenia ich čistých príjmov získaných v Nemecku v rámci konania nasledujúceho na ich žiadosť po vykonaní zrážky pri zdroji a získania tak vrátenia prípadného rozdielu medzi touto sumou a sumou zrážky pri zdroji.

46 Vychádzajúc z predpokladu Bundesfinanzhof, t. j. existencie v prípade skutkových okolností v prípade vo veci samej, refundačného konania umožňujúceho neskoršie zohľadnenie prevádzkových nákladov poskytovateľa služieb nerezidenta, treba zdôrazniť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora uplatnením vnútroštátnej právnej úpravy prijímajúceho členského štátu na poskytovateľa služieb sa môže predmetné poskytovanie služieb zakázať, obmedziť alebo urobiť menej príťažlivým, ak spôsobuje dodatočné výdavky, ako aj administratívne a ekonomické náklady (pozri rozsudky z 15. marca 2001, Mazzoleni a ISA, C-165/98, Zb. s. I-2189, bod 24, a z

25. októbra 2001, Finalarte a i., spojené veci C-49/98, C-50/98, C-52/98 až C-54/98 a C-68/98 až C-71/98, Zb. s. I-7831, bod 30).

47 V prípade vo veci samej povinnosť podať neskôr návrh na začatie refundačného konania, hoci poskytovateľ služieb, ktorý nie je rezidentom, oznámil dlžníkovi svojej odmeny výšku svojich prevádzkových nákladov, ktoré majú priamu súvislosť s činnosťou, môže brániť poskytovaniu služieb. Pokiaľ totiž začatie takého konania vedie k dodatočným administratívnym a hospodárskym nákladom, čo nevyhnutne zasahuje poskytovateľa služby, predstavuje predmetná daňová právna úprava prekážku slobodnému poskytovaniu služieb zakázanú v zásade článkami 59 a 60 Zmluvy EHS.

48 Nebolo predložené žiadne tvrdenie, ktoré by odôvodnilo, prečo uvedená vnútroštátna právna úprava vo veci samej vylučuje, aby dlžník odmeny platenej poskytovateľovi služieb nerezidentovi, mohol pri výkone zrážky dane pri zdroji odpočítať prevádzkové náklady, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť s činnosťou poskytovateľa služieb, ktorý nie je rezidentom, v členskom štáte, v ktorom sa služby poskytujú, ak mu poskytovateľ služieb tieto náklady oznámil.

49 Na tretiu otázku písm. a) teda treba odpovedať tak, že články 59 a 60 Zmluvy EHS sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá vylučuje, aby príjemca služieb, t. j. dlžník odmeny platenej poskytovateľovi služieb nerezidentovi, odpočítal pri vykonaní zrážky dane pri zdroji prevádzkové náklady tohto poskytovateľa, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť s jeho činnosťou v členskom štáte, v ktorom sa služby poskytujú, hoci poskytovateľ služieb, ktorý je rezidentom tohto štátu podlieha dani len z jeho čistých príjmov, t. j. z príjmov získaných po odpočítaní prevádzkových nákladov.

O tretej otázke písm. b)

50 Touto otázkou, ktorá súvisí s predchádzajúcou, sa Bundesfinanzhof v podstate pýta, či sa majú články 59 a 60 Zmluvy EHS vykladať v tom zmysle, že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa pri vykonaní zrážky pri zdroji odpočítajú len prevádzkové náklady, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť s činnosťou vykonávanou v členskom štáte, v ktorom sa služby poskytujú, ktoré poskytovateľ služby usadený v inom členskom štáte dlžníkovi odmeny oznámil, a podľa ktorej sa prípadné ďalšie prevádzkové náklady môžu zohľadniť len v rámci neskoršieho refundačného konania.

51 Na túto otázku treba odpovedať vo svetle úvah uvedených v súvislosti s predchádzajúcou otázkou a vzhľadom na skutočnosť, že Súdny dvor nemá podklady, na základe ktorých by mohol porovnať situáciu poskytovateľov služieb – rezidentov a nerezidentov. Pritom, ak sa náklady, ktoré poskytovateľ služieb svojmu dlžníkovi oznámil, majú odpočítať v rámci vykonania zrážky dane pri zdroji, článkom 59 a 60 Zmluvy EHS neodporuje zohľadnenie v prípade potreby nákladov, ktoré v zmysle už citovanej judikatúry Gerritse priamo nesúvisia s hospodárskou činnosťou, z ktorej vznikli zdaniteľné príjmy, a to v rámci neskoršieho refundačného konania.

52 Na tretiu otázku písm. b) teda treba odpovedať tak, že články 59 a 60 Zmluvy EHS sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa pri vykonaní zrážky pri zdroji odpočítajú len prevádzkové náklady, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť s činnosťou, z ktorej vznikli zdaniteľné príjmy, vykonávanou v členskom štáte, v ktorom sa služby poskytujú, ktoré poskytovateľ služby usadený v inom členskom štáte dlžníkovi odmeny oznámil a podľa ktorej sa náklady, ktoré priamo nesúvisia s uvedenou činnosťou, môžu zohľadniť len v rámci neskoršieho refundačného konania.

O tretej otázke písm. c)

53 Touto otázkou sa Bundesfinanzhof pýta Súdneho dvora, či sa majú články 59 a 60 Zmluvy EHS vykladať v tom zmysle, že im odporuje, aby sa oslobodenie od dane, na ktoré má podľa nemecko-holandskej daňovej zmluvy nárok poskytovateľ služieb – nerezident, ktorý svoju činnosť vykonal v Nemecku, mohlo zohľadniť pri vykonaní zrážky pri zdroji dlžníkom odmeny alebo v rámci neskoršieho konania o oslobodení od dane alebo refundačného konania, alebo aspoň na základe dokumentov v spise uvedených v bode 21 tohto rozsudku v rámci konania o zodpovednosti vedeného proti dlžníkovi odmeny, len v prípade, že príslušný daňový orgán potvrdí splnenie podmienok stanovených na tento účel uvedenou zmluvou.

54 Predovšetkým treba zdôrazniť, že podľa ustálenej judikatúry v prípade, že neboli prijaté opatrenia na úrovni Spoločenstva na zjednotenie alebo harmonizáciu, je aspoň v právomoci členských štátov, aby stanovili kritériá pre zdanenie príjmov a majetku, aby tak prípadne zmluvnou cestou zamedzili dvojitému zdaneniu (pozri rozsudok z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57).

55 Pokiaľ však ide o výkon takto rozdelenej právomoci v oblasti zdanenia, sú členské štáty povinné konať v súlade s právnymi predpismi Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudky Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 58; z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 94, a z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. I-923, bod 50).

56 Pritom, ak sa preukáže, ako už bolo uvedené v bode 15 tohto rozsudku, že príjmy z predmetných umeleckých služieb vo veci samej v Nemecku dani nepodliehali, a podliehali jej len v Holandsku na základe nemecko-holandskej daňovej zmluvy, treba konštatovať, že, ako tiež uviedol generálny advokát v bode 88 svojich návrhov, povinnosť, ktorá vyplýva poskytovateľovi služieb, rezidentovi Holandska, žiadať príslušný nemecký daňový orgán o vydanie osvedčenia o oslobodení od dane, aby sa tým vyhlo dodatočnému zdaneniu jeho príjmov Nemecku, predstavuje, ako už bolo uvedené v bode 49 tohto rozsudku, prekážku slobodnému poskytovaniu služieb z dôvodu administratívnych opatrení vyplývajúcich pre tohto poskytovateľa služieb.

57 Okrem toho povinnosť vyplývajúca pre príjemcu služieb predložiť uvedené osvedčenie o oslobodení od dane v rámci proti nemu vedenému konaniu o zodpovednosť môže príjemcu služieb odradiť obrátiť sa na poskytovateľa služieb usadeného v inom členskom štáte. Ako uvádza Scorpio, dlžník odmeny sa totiž musí ubezpečiť, že jeho zmluvný partner sám podal návrh na začatie konania o oslobodenie od dane alebo refundačného konania (a v prípade potreby mu predmetnú sumu vráti), alebo ho splnomocnil na začatie tohto konania v jeho prospech. Sú obavy, že poskytovateľ služieb usadený v inom členskom štáte venuje týmto opatreniam málo pozornosti, resp. po ukončení zmluvného vzťahu sa viac nedá zastihnúť.

58 Preto skutočnosť, že predmetné oslobodenie od dane možno v rôznych štádiách daňového konania začať Bundesfinanzhof zohľadniť len na základe predloženia osvedčenia vydaného príslušným daňovým orgánom potvrdzujúceho splnenie podmienok stanovených na tento účel v nemecko-holandskej daňovej zmluve, predstavuje prekážku slobodnému poskytovaniu služieb zaručenú článkami 59 a 60 Zmluvy EHS.

59 Táto prekážka je však odôvodnená z hľadiska zaručenia riadneho priebehu zrážkového daňového konania.

60 Ako totiž uvádza najmä belgická vláda, ako aj generálny advokát v bode 90 svojich návrhov, zdá sa byť dôležité, že dlžník odmeny sa môže oslobodiť od vybratia dane, len ak má istotu, že poskytovateľ služby spĺňa podmienky, ktoré mu umožňujú oslobodenie od dane. Pritom sa od dlžníka odmeny nemôže požadovať, aby z vlastného podnetu v každom jednotlivom prípade objasnil, či predmetné príjmy sú alebo nie sú oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení

dvojitého zdanenia. Skutočnosť splnomocnenia dlžníka odmeny, aby sa jednostranne oslobodil od povinnosti vykonať zážku pri zdroji, môže v prípade omylu na jeho strane ohroziť vybranie dane u veriteľa odmeny.

61 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku písm. c) odpovedať tak, že články 59 a 60 Zmluvy EHS sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje, aby sa oslobodenie od dane, na ktoré má podľa nemecko-holandskej daňovej zmluvy nárok poskytovateľ služieb nerezident, ktorý svoju činnosť vykonal v Nemecku, mohlo zohrať pri vykonaní zážky pri zdroji dlžníkom odmeny alebo v rámci neskoršieho konania o oslobodení od dane alebo refundačného konania, alebo aj v rámci konania o zodpovednosť vedeného proti dlžníkovi odmeny, len v prípade, že príslušný daňový orgán potvrdí splnenie podmienok stanovených na tento účel uvedenou zmluvou.

O druhej otázke a tretej otázke písm. d)

62 Týmito otázkami sa Bundesfinanzhof v podstate pýta, či sa má článok 59 Zmluvy EHS vykladať v tom zmysle, že sa uplatní, ak je príjemca služieb, ktorý na tento článok odkazuje, aby sa dovolal práv vyplývajúcich zo slobodného poskytovanie služieb v rámci Spoločenstva, štátnym príslušníkom členského štátu a je usadený v Spoločenstve a ak je jeho zmluvný partner, ktorý služby poskytuje, usadený v inom štáte Spoločenstva, ale je štátnym príslušníkom tretej krajiny.

63 Predovšetkým treba zdôrazniť, že, ako už bolo uvedené v bode 32 tohto rozsudku, ako aj podľa ustálenej judikatúry, článok 59 Zmluvy EHS priznáva práva nielen poskytovateľovi služieb, ale tiež príjemcovi predmetných služieb.

64 Ak tieto práva zahŕňajú slobodu príjemcu služieb vybrať sa do iného členského štátu, aby v ňom mohol službu využiť bez toho, aby mu v tom bránili obmedzenia (rozsudky Ciola, už citovaný, bod 11, a z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 20), rovnako z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že príjemca služieb sa môže na tieto práva odvolať, aj keď ani u neho, ani u poskytovateľa nedôjde k presídleniu v rámci Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok Eurowings Luftverkehr, už citovaný, bod 34; zo 6. novembra 2003, Gambelli a i., C-243/01, Zb. s. I-13031, body 55 a 57, ako aj zo 14. októbra 2004, Omega, C-36/02, Zb. s. I-9609, bod 25).

65 Tak je tomu v prípade vo veci samej. Argumentáciu vlády Spojeného kráľovstva, že Scorpio ako príjemca služieb nemôže využiť práva zo slobôd zaručených článkom 59 Zmluvy EHS, ak nevyhľadal a ani sa nesnažil vyhľadať v inom členskom štáte predmetnú službu vo veci samej, nemožno teda prijať.

66 Ak z predchádzajúcich úvah vyplýva, že Scorpio ako spoločnosť v zmysle článku 58 ods. 1 Zmluvy EHS, s ktorou sa zaochádza rovnako ako s fyzickou osobou, ktorá je štátnym príslušníkom členského štátu, má v podstate právo dovoľávať sa na základe článku 66 Zmluvy EHS práv priznaných článkom 59 Zmluvy EHS, treba skúmať, či skutočnosť, že Europop ako poskytovateľ služieb usadený v inom členskom štáte je príslušníkom tretej krajiny, môže odporovať tomu, aby sa Scorpio dovoľával svojich práv.

67 V tejto súvislosti treba konštatovať, že Zmluva EHS stanovuje, že ak Rada nevyužije možnosť uvedenú v článku 59 druhom odseku tejto zmluvy, ustanovenia upravujúce slobodné poskytovanie služieb sa uplatnia, ak sú splnené tieto podmienky:

– k poskytnutiu služby došlo v rámci Spoločenstva,

– poskytovateľ služieb je štátnym príslušníkom nemeckého štátu a je usadený v štáte Spoločenstva.

68 Z toho vyplýva, že Zmluva EHS nerozširuje prospech z uvedených ustanovení na poskytovateľov služieb, ktorí sú príslušníkmi tretej krajiny, aj keď tí sú usadení v rámci Spoločenstva a ide o poskytnutie služby v rámci Spoločenstva.

69 Následne treba na druhú otázku a na tretiu otázku písm. d) odpovedať tak, že článok 59 Zmluvy EHS sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatní v prospech poskytovateľa služieb, ktorý je príslušníkom tretej krajiny.

O trovách

70 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 (veľká komora) rozhodol takto:

1. Články 59 a 60 Zmluvy EHS sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje:

– vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa postup vykonania zrážky dane pri zdroji uplatní na odmenu poskytovateľov služieb, ktorí sú nerezidentmi nemeckého štátu, v ktorom sa služby poskytujú, hoci odmena platená poskytovateľom služieb, ktorí sú rezidentmi tohto nemeckého štátu, takej zrážke nepodlieha,

– vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje vznik zodpovednosti príjemcu služieb, ktorý nevykonal zrážku pri zdroji, ktorú bol povinný vykonať.

2. Články 59 a 60 Zmluvy EHS sa majú vykladať v tom zmysle:

– že im odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá vylučuje, aby príjemca služieb, t. j. dlžník odmeny platenej poskytovateľovi služieb – nerezidentovi, odpôľtal pri vykonaní zrážky dane pri zdroji prevádzkové náklady tohto poskytovateľa, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť s jeho činnosťou v nemeckom štáte, v ktorom sa služby poskytujú, hoci poskytovateľ služieb, ktorý je rezidentom tohto štátu podlieha dani len z jeho čistých príjmov, t. j. z príjmov získaných po odpôľtaní prevádzkových nákladov,

– že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa pri vykonaní zrážky pri zdroji odpôľtajú len prevádzkové náklady, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť s činnosťou, z ktorej vznikli zdaniteľné príjmy, vykonávanou v nemeckom štáte, v ktorom sa služby poskytujú, ktoré poskytovateľ služby usadený v inom nemeckom štáte dlžníkovi odmeny oznámil a podľa ktorej sa prípadné náklady, ktoré nemajú priamu hospodársku súvislosť s uvedenou činnosťou, môžu zohľadniť len v rámci neskoršieho refundačného konania,

– že im neodporuje, aby sa oslobodenie od dane, na ktoré má podľa zmluvy uzavretej 16. júna 1959 medzi Spolkovou republikou Nemecko a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmov a dane z majetku, ako aj ďalších daní a o upravení iných otázok v oblasti daní nárok poskytovateľ služieb nerezident, ktorý svoju činnosť vykonal v Nemecku, mohlo zohľadniť pri vykonaní zrážky pri zdroji dlžníkom odmeny alebo v rámci neskoršieho konania o oslobodení od dane alebo refundačného konania, alebo ďalej v rámci konania o zodpovednosti vedeného proti

dlžníkovi odmeny, len v prípade, že príslušný daňový orgán potvrdí splnenie podmienok stanovených na tento účel uvedenou zmluvou.

3. Článok 59 Zmluvy EHS sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatní v prospech poskytovateľa služieb, ktorý je príslušníkom tretej krajiny.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.