ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

3. října 2006 *

Ve věci C-290/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 28. dubna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 7. července 2004, v řízení

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

proti

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas a J. Makarczyk, předsedové senátů, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, P. Kūris, U. Lõhmus, E. Levits (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. července 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH A. Cordewenerem a H. Gramsem, Rechtsanwälte, jakož i D. Molenaarem, belastingadviseur,

— za německou vládu M. Lummou, U. Forsthoffem a A. Tiemann, jako zmocněnci,

— za belgickou vládu E. Dominkovits, jako zmocněnkyní,

— za španělskou vládu F. Díez Morenem, jako zmocněncem,

— za italskou vládu I. M. Braguglíou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. de Bellisem, avvocato dello Stato,

— za vládu Spojeného království C. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Barlingem, QC, a J. Stratford, barrister,

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

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. května 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 59 Smlouvy o EHS (později článek 59 Smlouvy ES, nyní po změně článek 49 ES) a 60 Smlouvy o EHS (později článek 60 Smlouvy o ES, nyní článek 50 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (dále jen „Scorpio") a Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel ve věci daně z příjmů, kterou má uvedená společnost zaplatit v Německu za daňový rok 1993.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 58 Smlouvy o EHS (později článek 58 Smlouvy ES, nyní článek 48 ES) stanoví:

„Se společnostmi založenými podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, svou ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, se pro účely této kapitoly zachází stejně jako s fyzickými osobami, které jsou státními příslušníky členských států.

[...]"

4 Článek 59 uvedené smlouvy stanoví:

„Podle následujících ustanovení budou v průběhu přechodného období postupně odstraněna omezení volného pohybu služeb uvnitř Společenství pro státní příslušníky členských států, kteří podnikají v jiném státě Společenství, než se nachází příjemce služeb.

Rada může na návrh Komise kvalifikovanou většinou rozhodnout o rozšíření použitelnosti této kapitoly též na poskytovatele služeb, kteří jsou státními příslušníky třetích zemí a kteří jsou usazeni ve Společenství."

5 Článek 60 uvedené smlouvy stanoví:

„Za služby se podle této smlouvy pokládají výkony poskytované zpravidla za úplatu, pokud nejsou upraveny ustanoveními o volném pohybu zboží, kapitálu a osob.

Služby zahrnují zejména:

a) činnosti průmyslové povahy,

b) činnosti obchodní povahy,

c) řemeslné činnosti,

d) činnosti v oblasti svobodných povolání.

Aniž jsou dotčena ustanovení kapitoly týkající se práva usazování, může poskytovatel služby za účelem jejího poskytnutí dočasně provozovat svou činnost ve státě, kde je služba poskytována, za stejných podmínek, jaké tento stát ukládá svým vlastním státním příslušníkům."

6 Článek 66 Smlouvy o EHS (později článek 66 Smlouvy ES, nyní článek 55 ES) zní takto:

„Pro otázky upravené touto kapitolou se použijí články 55 až 58."

Vnitrostátní právní úprava

7 Zákon o daních z příjmu (Einkommensteuergesetz), ve znění vyplývajícím ze zákona o změně daní (Steueränderungsgesetz) ze dne 25. února 1992 (BGBl. 1992 I, s. 297, dále jen „EStG"), účinném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení, stanoví v § 1 odst. 4, že fyzické osoby, které nemají ani trvalé bydliště, ani místo, kde se obvykle zdržují, v Německu, mají – s výjimkami, které se netýkají věci v původním řízení – pokud jde o daň z příjmů omezenou daňovou povinnost, pokud mají příjem v tomto členském státě ve smyslu § 49 EStG. Podle § 49 odst. 1 bodu 2 písm. d) EStG jsou součástí uvedených příjmů příjmy obchodní povahy získané na základě poskytování kulturních, uměleckých nebo podobných služeb v uvedeném státě bez ohledu na osobu, které jsou příjmy vypláceny.

8 § 50a odst. 4 první věta bod 1 EStG stanoví, že ve vztahu k poplatníkům s omezenou daňovou povinností se výběr daně uplatněné na uvedený typ příjmů provádí prostřednictvím srážky u zdroje. Ta dosahuje 15 % celkové částky příjmů. Podle § 50a odst. 4 třetí, páté a šesté věty EStG jsou vyloučeny daňové odpočty výdajů na dosažení příjmů. Součástí příjmů je rovněž daň z přidané hodnoty ze služeb poskytovaných v Německu podnikatelem, který má omezenou daňovou povinnost.

9 Daň z příjmu se platí v okamžiku vyplacení odměny věřiteli. V tomto okamžiku dlužník povinný zaplatit uvedenou odměnu musí podle § 50a odst. 5 první a druhé věty EStG provést výběr daně srážkou u zdroje na účet věřitele s omezenou daňovou povinností, který je poplatníkem (daňovým dlužníkem).

10 Dlužník povinný zaplatit uvedenou odměnu musí příslušnému Finanzamt zaplatit daň sraženou v průběhu uplynulého čtvrtletí, přičemž tato platba musí být provedena nejpozději desátý den měsíce následujícího po uvedeném čtvrtletí. Podle § 50a odst. 5 třetí a páté věty EStG je uvedený dlužník odpovědný za provedení srážky a zaplacení daně. Kromě výjimek, které se neuplatní v projednávané věci, jsou s ohledem na osvobozující účinek srážky daně stanovený v § 50 odst. 5 EStG považovány daně z příjmu poplatníků s omezenou daňovou povinností za zaplacené při provedení srážky daně.

11 Mimoto § 50d EStG uvádí některá zvláštní pravidla pro případ uplatnění smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

12 § 50d odst. 1 první věta EStG tak stanoví, že pokud příjmy podléhající srážce daně podle § 50a EStG nemohou být na základě takové smlouvy zdaněny, musí se přesto použít ustanovení týkající se srážky daně provedené dlužníkem povinným zaplatit odměnu, aniž je dotčena uvedená smlouva. Pouze v případě, že Bundesamt für Finanzen (Spolkový finanční úřad) na žádost potvrdí, že jsou splněny podmínky uložené k tomu účelu smlouvou o zamezení dvojího zdanění, není uvedený dlužník v souladu s úpravou postupu osvobození od daně stanovenou v § 50d odst. 3 první větě EStG povinen provést srážku daně u zdroje. Pokud Bundesamt für Finanzen

nevydá osvědčení o osvobození od daně, je dlužník povinný zaplatit odměnu povinen srážku daně provést.

13 Podle § 50d odst. 1 první věty EStG však věřitel mající nárok na zaplacení odměny neztrácí svůj nárok na osvobození od daně, který mu přiznává smlouva o zamezení dvojího zdanění. Naopak v souladu s § 50d odst. 1 druhou větou EStG musí být srážkou vybraná a zaplacená daň dotyčnému na jeho žádost v rozsahu stanoveném uvedenou smlouvou vrácena.

14 Jestliže jsou proti dlužníkovi učiněna opatření směřující k uplatnění jeho odpovědnosti z důvodu neprovedení srážky daně, dlužník se podle § 50d odst. 1 poslední věty EStG nemůže v rámci uvedeného řízení dovolávat nároků, které přiznává smlouva o zamezení dvojího zdanění věřiteli majícímu nárok na zaplacení uvedené odměny.

15 Podle údajů poskytnutých předkládajícím soudem nebyly příjmy z uměleckých představení ve věci v původním řízení zdanitelné v Německu, ale pouze v Nizozemsku, na základě smlouvy uzavřené dne 16. června 1959 mezi Spolkovou republikou Německo a Nizozemským královstvím za účelem zamezení dvojímu zdanění v oblasti daně z příjmů a daně z majetku, jakož i různých dalších daní a úpravy dalších daňových otázek (BGBl. 1960 II, s. 1782, dále jen „německo-nizozemská daňová smlouva").

16 Konečně je třeba pro srovnání popsat situaci poskytovatele služeb, který má trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, v Německu a který má v důsledku toho v tomto členském státě neomezenou daňovou povinnost, pokud jde o daň z příjmu.

17 Uvedený poskytovatel služeb podléhá všeobecné povinnosti předložit daňové přiznání v rámci vyměření daně z příjmu. Vzhledem k tomu, že dlužník povinný zaplatit odměnu tomuto poskytovateli není povinen provést srážku daně, je vyloučeno, že by mohla být založena jeho odpovědnost z toho důvodu, že takovou srážku daně neprovedl. Odpovědnost dlužníka povinného zaplatit odměnu nemůže být založena ani na základě daně z příjmu splatné věřitelem majícím nárok na zaplacení odměny.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

18 Scorpio, jejíž sídlo je v Německu, je společnost organizující koncerty. V roce 1993 uzavřela smlouvu s fyzickou osobou podepisující se jménem Europop, která jí dala k dispozici hudební skupinu. Europop byla v rozhodné době usazena v Nizozemsku a v Německu neměla ani trvalé bydliště, ani stálou provozovnu, ani se tam obvykle nezdržovala. Předkládající soud uvádí, že státní příslušnost Europop mu není známa.

19 V prvním a třetím čtvrtletí roku 1993 společnost Scorpio zaplatila Europop celkem 438 600 DEM za služby poskytnuté posledně jmenovanou osobou. Scorpio neprovedla srážku daně z uvedené částky podle § 50a odst. 4 první věty bodu 1 EStG, ačkoli jí Europop nepředložila osvědčení o osvobození od daně uvedené v § 50d odst. 3 první větě EStG.

20 Po zjištění uvedených skutečností příslušný finanční úřad uplatnil odpovědnost společnosti Scorpio a prostřednictvím daňového výměru ze dne 21. března 1997

požadoval zaplacení částky ve výši 70 395,30 DEM představující částku daně, kterou měla Scorpio vybrat u zdroje srážkou daně z odměny vyplacené Europop, tedy 15 % hrubé částky uvedené odměny.

21 Stížnost podaná společností Scorpio k Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel proti uvedenému daňovému výměru byla zamítnuta. Finanzgericht Hamburg, na který se žalobkyně v původním řízení obrátila následně, její žalobě rovněž nevyhověl, protože Scorpio nepředložila osvědčení o osvobození od daně požadované podle § 50d odst. 3 první věty EStG.

22 Scorpio podala k Bundesfinanzhof opravný prostředek „Revision" směřující ke zrušení rozhodnutí Finanzgericht, jakož i napadeného daňového výměru.

23 Na podporu svého opravného prostředku Scorpio zdůrazňuje jednak to, že § 50a odst. 4 šestá věta EStG je v rozporu s články 59 a 60 Smlouvy o ES v rozsahu, v němž vylučuje odpočet výdajů na dosažení příjmů z částky, která je předmětem srážky daně. To má vyplývat z rozsudku Soudního dvora ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933).

24 Krom toho skutečnost, že jí § 50d odst. 1 čtvrtá věta EStG brání, aby se jako účastník řízení, jehož odpovědnost může být založena v souladu s § 50a odst. 5 pátou větou EStG, dovolávala osvobození od daně příslušejícího věřiteli majícímu nárok na zaplacení odměny – v projednávané věci Europop – podle německo-nizozemské daňové smlouvy, je rovněž v rozporu se Smlouvou o ES.

25 Bundesfinanzhof si klade otázku ohledně výkladu článků 59 a 60 Smlouvy ES s ohledem na princip srážky daně u zdroje, jakož i ohledně rozsahu z toho vyplývajících opatření k uplatnění odpovědnosti podniknutých Finanzamt. Uvedený soud upřesňuje, že výsledek sporu v původním řízení závisí zejména na tom, zda výklad uvedených článků by byl stejný v případě, kdyby v době poskytování svých služeb Europop nebyla státním příslušníkem členského státu.

26 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 59 a 60 Smlouvy o ES vykládány v tom smyslu, že jde o jejich porušení, pokud vůči dlužníkovi usazenému v Německu a povinnému zaplatit odměnu věřiteli usazenému v jiném členském státě Evropské unie (konkrétně v Nizozemsku), který má státní příslušnost členského státu, může být uplatněna odpovědnost podle § 50a odst. 5 páté věty [EStG] z roku 1990, ve znění platném v roce 1993, protože neprovedl srážku daně podle § 50a odst. 4 EStG, zatímco odměny vyplácené věřiteli neomezeně povinnému k dani z příjmu v Německu (německému státnímu příslušníkovi) nepodléhají srážce daně podle § 50a odst. 4 EStG, a proto ani nemůže být založena odpovědnost dlužníka povinného zaplatit odměnu v případě neprovedení srážky daně nebo příliš nízké srážky daně?

2) Byla by odpověď na první otázku odlišná, pokud by věřitel mající nárok na zaplacení odměny usazený v jiném členském státě Evropské unie nebyl v okamžiku poskytnutí služby státním příslušníkem členského státu?

3) V případě záporné odpovědi na první otázku

a) Musí být články 59 a 60 Smlouvy o ES vykládány v tom smyslu, že dlužník povinný zaplatit odměnu musí za účelem daňového odpočtu v postupu k provedení srážky daně podle § 50a odst. 4 EStG zohlednit výdaje na dosažení příjmů věřitele majícího nárok na zaplacení odměny a usazeného v jiném členském státě, které mají hospodářskou spojitost s jeho činnostmi v Německu vedoucími k odměně, neboť jak je tomu i v případě německých státních příslušníků, podléhají dani z příjmu pouze čisté příjmy po odečtení výdajů na jejich dosažení?

b) Je dostačující pro zabránění porušení článků 59 a 60 Smlouvy o ES, pokud jsou v postupu k provedení srážky daně podle § 50a odst. 4 EStG zohledněny za účelem daňového odpočtu pouze výdaje na dosažení příjmů, které mají hospodářskou spojitost s činností v Německu vedoucí k nároku na odměnu a které věřitel usazený v jiném členském státě doložil dlužníkovi povinnému zaplatit odměnu, a k dalším případným výdajům na dosažení příjmů může být přihlédnuto v následném řízení o vrácení daně?

c) Musí být články 59 a 60 Smlouvy o ES vykládány v tom smyslu, že jde o jejich porušení, pokud osvobození od daně, které v Německu přísluší na základě [německo-nizozemské daňové] smlouvy věřiteli majícímu nárok na zaplacení odměny a usazenému v Nizozemsku, není zohledněno v postupu k provedení srážky daně podle § 50a odst. 4 ve spojení s § 50d odst. 1 EStG, a je zohledněno až v následném řízení o osvobození od daně nebo o vrácení daně, a pokud se dlužník povinný zaplatit odměnu nemůže v řízení o určení

odpovědnosti dovolávat osvobození od daně, zatímco příjmy německých státních příslušníků osvobozené od daně nepodléhají srážce daně, a proto ani nemůže být založena odpovědnost dlužníka povinného zaplatit odměnu v případě neprovedení srážky daně nebo příliš nízké srážky daně?

d) Byly by odpovědi na třetí otázku písm. a) až c) odlišné, pokud by věřitel mající nárok na zaplacení odměny usazený v jiném členském státě Evropské unie nebyl v okamžiku poskytnutí služby státním příslušníkem členského státu?"

K předběžným otázkám

27 Na úvod je namístě poznamenat, že vzhledem k okolnosti, že skutkový základ sporu v původním řízení předchází dni 1. listopadu 1993, tedy datu vstupu v platnost Smlouvy o Evropské unii, podepsané v Maastrichtu dne 7. února 1992, se výklad požadovaný předkládajícím soudem týká článků 59 a 60 Smlouvy o EHS.

K první otázce

28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 59 a 60 Smlouvy o EHS musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, podle kterých se postup k provedení srážky daně uplatní na odměnu poskytovatelů služeb, kteří nejsou rezidenty členského státu, ve kterém jsou služby poskytovány, ačkoli

odměna vyplácená poskytovatelům služeb, kteří rezidenty uvedeného členského státu jsou, takové srážce nepodléhá. Předkládající soud vyzývá Soudní dvůr, aby se vyjádřil také k důsledkům takových právních předpisů, tedy k odpovědnosti příjemce služeb, který neprovedl srážku daně, kterou byl povinen provést.

29 Právní předpisy dotčené v původním řízení zavádí odlišný daňový režim v závislosti na tom, zda je poskytovatel služeb usazen buď v Německu, nebo v jiném členském státě.

30 V tomto ohledu je třeba především konstatovat, že i když oblast přímých daní jako taková nepatří do oblasti pravomoci Společenství, nic to nemění na skutečnosti, že členské státy musí pravomoc, kterou si ponechaly, vykonávat v souladu s právem Společenství (viz zejména rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 21).

31 Následně je třeba připomenout, že v souladu s judikaturou Soudního dvora požaduje článek 59 Smlouvy o EHS odstranění jakýchkoli omezení volného pohybu služeb uložených z toho důvodu, že poskytovatel služeb je usazen v jiném členském státě, než kde jsou služby poskytovány (rozsudky ze dne 4. prosince 1986, Komise v. Německo, 205/84, Recueil, s. 3755, bod 25, a ze dne 26. února 1991, Komise v. Itálie, C-180/89, Recueil, s. I-709, bod 15).

32 Konečně podle ustálené judikatury přiznává článek 59 Smlouvy o EHS práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž příjemci uvedených služeb (viz zejména rozsudky ze dne 31. ledna 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Recueil, s. 377; ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249; ze dne 28. dubna 1998, Kohll, C-158/96, Recueil, s. I-1931; ze dne 29. dubna 1999, Ciola, C-224/97, Recueil, s. I-2517, a ze dne 26. října 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Recueil, s. I-7447).

33 V projednávaném případě, jak na to poukázal předkládající soud, jsou povinnost příjemce služeb provést srážku daně z odměny vyplacené poskytovateli služeb, která je rezidentem jiného členského státu, jakož i skutečnost, že vůči uvedenému příjemci služeb může být případně uplatněna odpovědnost, způsobilé odradit společnosti jako je společnost Scorpio od využívání poskytovatelů služeb, kteří jsou rezidenty jiných členských států.

34 Z toho vyplývá, že právní předpisy, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, představují překážku volného pohybu služeb, v zásadě zakázanou články 59 a 60 Smlouvy o EHS.

35 Jak na to správně poukazují vlády, které předložily svá vyjádření, a Komise, jakož i generální advokát ve svém stanovisku, jsou takové právní předpisy nicméně odůvodněny potřebou zajistit účinnost vybírání daně z příjmu.

36 Postup k provedení srážky daně a režim odpovědnosti, který slouží k jeho zajištění, jsou totiž legitimním a přiměřeným prostředkem daňového zacházení s příjmy osoby usazené mimo stát zdanění a zabránění tomu, aby dotyčné příjmy unikly dani ve státě, kde má daná osoba bydliště, jakož i ve státě, kde jsou služby poskytovány. V tomto ohledu je třeba připomenout, že v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení, tedy v roce 1993, neupravovala žádná směrnice Společenství, ani žádný jiný nástroj zmíněný ve spisu, vzájemnou správní pomoc v oblasti vybírání daňových pohledávek mezi Nizozemským královstvím a Spolkovou republikou Německo.

37 Mimoto uplatnění srážky daně u zdroje představuje přiměřený prostředek k zajištění vybrání daňové pohledávky ve státě zdanění.

38 Je tomu tak i ohledně případného uplatnění odpovědnosti vůči příjemci služeb povinnému provést takovou srážku, což případně umožňuje za neprovedení srážky daně uložit sankci. Jelikož totiž uvedená odpovědnost doplňuje tuto techniku vybírání daně z příjmu, přispívá rovněž přiměřeně k zajištění účinnosti uvedeného vybírání.

39 Z výše uvedených úvah vyplývá, že články 59 a 60 Smlouvy o EHS musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání:

— vnitrostátním právním předpisům, podle kterých se postup k provedení srážky daně uplatní na odměnu poskytovatelům služeb, kteří nejsou rezidenty členského státu, ve kterém jsou služby poskytovány, ačkoli odměna vyplácená poskytovatelům služeb, kteří rezidenty uvedeného členského státu jsou, takové srážce nepodléhá;

— vnitrostátním právním předpisům, které stanoví odpovědnost příjemce služeb, který neprovedl srážku daně, kterou byl povinen provést.

Ke druhé otázce

40 Vzhledem k tomu, že tato otázka spočívá na stejném předpokladu jako třetí otázka písm. d), tedy že věřitel mající nárok na zaplacení odměny je státním příslušníkem třetího státu, bude přezkoumána společně s posledně uvedenou otázkou.

Ke třetí otázce písm. a)

41 Bundesfinanzhof klade Soudnímu dvoru otázku, zda články 59 a 60 Smlouvy o EHS musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vylučují, aby příjemce služeb, dlužník povinný zaplatit odměnu poskytovateli služeb, který je nerezidentem, odečetl při provedení srážky daně výdaje uvedeného poskytovatele služeb na dosažení příjmů, které mají hospodářskou spojitost s jeho činnostmi ve členském státě, kde byly služby poskytnuty, ačkoli poskytovatel služeb, který je rezidentem uvedeného členského státu, podléhá pouze dani z čistého příjmu, tedy z příjmu získaného po odečtení výdajů na jeho dosažení.

42 Je třeba především zdůraznit, že Soudní dvůr již byl vyzván, aby se vyjádřil k otázce, zda články 59 a 60 Smlouvy o ES brání vnitrostátním daňovým právním předpisům, které při zdanění nerezidentů zpravidla zohledňují hrubé příjmy bez odečtení výdajů na jejich dosažení, ačkoli rezidenti jsou zdaněni na základě čistých příjmů po odečtení uvedených výdajů (výše uvedený rozsudek Gerritse, bod 55).

43 Ve výše uvedeném rozsudku Gerritse především Soudní dvůr určil, že výdaje na dosažení příjmů, o které se jednalo v dotčené věci, měly přímou spojitost s činností, ze které plynuly zdanitelné příjmy, takže rezidenti a nerezidenti se v tomto ohledu nacházeli ve srovnatelné situaci. Poté odpověděl na položenou předběžnou otázku kladně a rozhodl, že vnitrostátní právní předpisy, které v oblasti zdanění nerezidentům odpočet výdajů na dosažení příjmů neumožňují, a naopak rezidentům jej umožňují, představují nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti, v zásadě v rozporu s články 59 a 60 Smlouvy o ES. Soudní dvůr se však nevyjádřil k tomu, ve kterém stádiu daňového řízení mají být výdaje na dosažení příjmu vynaložené poskytovatelem služeb odečteny v případě, že v úvahu přicházejí různá stádia.

44 Za účelem poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu je tedy třeba chápat pojem „výdaje na dosažení příjmů, které mají hospodářskou spojitost" jako výdaje, které mají ve smyslu judikatury zavedené výše uvedeným rozsudkem Gerritse přímou spojitost s hospodářskou činností, ze které plynou zdanitelné příjmy.

45 Bundesfinanzhof tedy klade otázku, zda články 59 a 60 Smlouvy o EHS brání rovněž vnitrostátním daňovým právním předpisům, které vylučují odečtení výdajů na dosažení příjmu od zdanitelného příjmu v okamžiku, kdy dlužník povinný zaplatit odměnu provádí srážku daně, ale poskytují nerezidentovi možnost být zdaněn na základě svých čistých příjmů dosažených v Německu v průběhu řízení zahájeného na jeho žádost následně po postupu k provedení srážky daně a dosáhnout tak vrácení případného rozdílu mezi uvedenou částkou a částkou srážky daně.

46 Vycházeje z předpokladu Bundesfinanzhof, a sice že v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení existovalo řízení o vrácení daně umožňující *a posteriori* zohlednění výdajů na dosažení příjmu poskytovatele služeb, který je nerezidentem, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora použití vnitrostátních právních předpisů hostitelského členského státu na poskytovatele služeb může znemožnit, ztížit nebo učinit méně atraktivním poskytování služeb, jestliže způsobuje dodatečné výdaje, jakož i administrativní a hospodářskou zátěž (viz rozsudky ze dne 15. března 2001, Mazzoleni a ISA, C-165/98, Recueil, s. I-2189, bod 24, a ze dne 25. října 2001, Finalarte a další, spojené věci C-49/98, C-50/98, C-52/98 až C-54/98 a C-68/98 až C-71/98, Recueil, s. I-7831, bod 30).

47 Ve věci v původním řízení může povinnost zahájit až *a posteriori* řízení o vrácení daně týkající se výdajů na dosažení příjmu, i když poskytovatel služeb – nerezident informoval dlužníka povinného zaplatit mu odměnu o výši výdajů na dosažení

příjmu, které mají přímou spojitost s jeho činností, poskytování služeb ztížit. Jestliže zahájení takového řízení s sebou nese další administrativní a hospodářskou zátěž, kterou nevyhnutelně nese poskytovatel služeb, představují totiž dotčené daňové právní předpisy překážku volného pohybu služeb, v zásadě zakázanou články 59 a 60 Smlouvy o EHS.

48 Nebyl předložen žádný argument za účelem odůvodnění právních předpisů dotčených v původním řízení v rozsahu, v jakém vylučují, aby příjemce služeb, který je dlužníkem povinným zaplatit odměnu poskytovateli služeb, který je nerezidentem, mohl při provedení srážky daně odečíst výdaje na dosažení příjmu, které mají přímou spojitost s činnostmi vykonávanými poskytovatelem služeb, který je nerezidentem, ve členském státě, kde byly služby poskytnuty, pokud mu je poskytovatel služeb sdělil.

49 Na třetí otázku písm. a) je tedy třeba odpovědět tak, že články 59 a 60 Smlouvy o EHS musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vylučují, aby příjemce služeb, který je dlužníkem povinným zaplatit odměnu poskytovateli služeb, který je nerezidentem, odečetl při provedení srážky daně výdaje na dosažení příjmu, které mu uvedený poskytovatel služeb sdělil a které mají přímou spojitost s jeho činností ve členském státě, kde byly služby poskytnuty, ačkoli poskytovatel služeb, který je rezidentem uvedeného státu, podléhá pouze dani z čistého příjmu, tedy z příjmu získaného po odečtení výdajů na jeho dosažení.

Ke třetí otázce písm. b)

50 Podstatou této otázky Bundesfinanzhof, která je spojena s otázkou předchozí, je, zda články 59 a 60 Smlouvy o EHS musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání

vnitrostátní právní úpravě, podle níž jsou při postupu k provedení srážky daně odečteny pouze výdaje na dosažení příjmu, které mají přímou spojitost s činností vykonávanou ve členském státě, kde byly služby poskytnuty, které poskytovatel služeb usazený v jiném členském státě sdělil dlužníkovi povinnému zaplatit odměnu, a podle níž mohou být ostatní výdaje na dosažení příjmu případně zohledněny v rámci pozdějšího řízení o vrácení daně.

51 Na tuto otázku je třeba odpovědět s ohledem na úvahy k předchozí otázce a s ohledem na skutečnost, že Soudní dvůr nedisponuje poznatky, které by mu umožnily porovnat situaci poskytovatelů služeb, kteří jsou rezidenty, a poskytovatelů služeb, kteří jsou nerezidenty. Přitom, pokud výdaje sdělené poskytovatelem služeb jeho dlužníkovi musí být odečteny při postupu k provedení srážky daně, články 59 a 60 Smlouvy o EHS nebrání případnému zohlednění, v rámci následného řízení o vrácení daně, výdajů, které nemají ve smyslu výše uvedené judikatury Gerritse přímou spojitost s hospodářskou činností, ze které plynou zdanitelné příjmy.

52 Na třetí otázku písm. b) je tedy třeba odpovědět tak, že články 59 a 60 Smlouvy o EHS musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž jsou při postupu k provedení srážky daně odečteny pouze výdaje na dosažení příjmu, které mají přímou spojitost s činností, ze které plynou zdanitelné příjmy, vykonávanou ve členském státě, kde byly služby poskytnuty, a které poskytovatel služeb usazený v jiném členském státě sdělil dlužníkovi povinnému zaplatit odměnu, a podle níž mohou být výdaje, které nemají přímou spojitost s uvedenou hospodářskou činností, případně zohledněny v rámci pozdějšího řízení o vrácení daně.

Ke třetí otázce písm. c)

53 Touto otázkou se Bundesfinanzhof táže Soudního dvora, zda články 59 a 60 Smlouvy o EHS musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby osvobození od daně, které na základě německo-nizozemské daňové smlouvy přísluší poskytovateli služeb-nerezidentovi, který vykonával svoji činnost v Německu, mohlo být zohledněno v rámci postupu k provedení srážky daně dlužníkem povinným zaplatit odměnu nebo v průběhu následného řízení o osvobození od daně či o vrácení daně, nebo také, na základě dokumentů obsažených v soudním spisu uvedených v bodě 21 tohoto rozsudku, v řízení o určení odpovědnosti zahájeném proti posledně jmenovanému, pouze pokud bylo příslušným finančním úřadem vydáno osvědčení o osvobození od daně potvrzující, že byly splněny podmínky uložené k tomu účelu uvedenou smlouvou.

54 Na úvod je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury při neexistenci sjednocujících nebo harmonizujících opatření Společenství zůstávají členské státy příslušné pro stanovení kritérií zdanění příjmů a majetku za účelem zamezení, případně prostřednictvím mezinárodní smlouvy, dvojímu zdanění (viz rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57).

55 Nicméně ohledně výkonu takto rozdělené zdaňovací pravomoci jsou členské státy povinny dodržovat pravidla Společenství (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Saint-Gobain ZN, bod 58; rozsudek ze dne 12. prosince 2002, De Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 94, a ze dne 19. ledna 2006, Bouanich, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 50).

56 Přitom je-li prokázáno, že jak bylo uvedeno v bodě 15 tohoto rozsudku, příjmy z uměleckých představení ve věci v původním řízení nebyly na základě německo-nizozemské daňové smlouvy zdanitelné v Německu, ale pouze v Nizozemsku, je třeba konstatovat, jak na to generální advokát poukázal v bodě 88 svého stanoviska,

že povinnost poskytovatele služeb, který je rezidentem v Nizozemsku, požádat příslušný německý finanční úřad o vydání osvědčení o osvobození od daně, aby se vyhnul dalšímu zdanění svých příjmů v Německu, zakládá, jak bylo připomenuto v bodě 44 tohoto rozsudku, omezení volného pohybu služeb z důvodu správních kroků, které ukládá danému poskytovateli služeb.

57 Rovněž povinnost příjemce služeb předložit uvedené osvědčení o osvobození od daně v řízení o určení odpovědnosti zahájeném proti němu, může posledně jmenovaného odradit od využívání služeb poskytovatelů usazených v jiných členských státech. Jak tvrdí Scorpio, dlužník povinný zaplatit odměnu se totiž musí ujistit, že druhá smluvní strana buď sama zahájila řízení o osvobození od daně nebo řízení o vrácení daně (a případně jí vrátit danou částku), nebo mu dala zmocnění, které jej opravňuje k zahájení takového řízení v její prospěch. Je třeba se obávat, že poskytovatel služeb usazený v jiném členském státě projeví jen malý zájem o provedení uvedených kroků nebo že po ukončení smluvního vztahu s ním již nebude možno navázat spojení.

58 V důsledku toho skutečnost, že dané osvobození od daně může být zohledněno v jednotlivých stádiích daňového řízení zmíněných Bundesfinanzhof pouze při předložení osvědčení o osvobození od daně vydaného příslušným finančním úřadem, které potvrzuje, že byly splněny podmínky uložené k tomu účelu německo-nizozemskou daňovou smlouvou, představuje překážku volného pohybu služeb zaručeného články 59 a 60 Smlouvy o EHS.

59 Tato překážka je nicméně odůvodněna za účelem zajištění řádného fungování postupu zdanění srážkovou daní.

60 Jak totiž zdůrazňuje zejména belgická vláda, jakož i generální advokát v bodě 90 svého stanoviska, je důležité, aby dlužník povinný zaplatit odměnu mohl upustit od provedení srážky daně pouze tehdy, pokud má jistotu, že poskytovatel služeb splnil podmínky umožňující osvobození od daně. Přitom nelze požadovat, aby dlužník povinný zaplatit odměnu z vlastního podnětu objasnil otázku, zda jsou v každém konkrétním případě podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmy od daně osvobozeny či nikoli. Konečně oprávnit dlužníka povinného zaplatit odměnu k tomu, aby se jednostranně zbavil povinnosti provést srážku daně u zdroje, by mohlo v případě jeho omylu znamenat ohrožení výběru daně od věřitele majícího nárok na zaplacení odměny.

61 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku písm. c) odpovědět tak, že články 59 a 60 Smlouvy o EHS musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby osvobození od daně, které na základě německo-nizozemské daňové smlouvy přísluší poskytovateli služeb-nerezidentovi, který vykonával svoji činnost v Německu, mohlo být zohledněno v rámci postupu k provedení srážky daně dlužníkem povinným zaplatit odměnu nebo v průběhu následného řízení o osvobození od daně či o vrácení daně, nebo také v řízení o určení odpovědnosti zahájeném proti posledně jmenovanému, pouze pokud bylo příslušným finančním úřadem vydáno osvědčení o osvobození od daně potvrzující, že byly splněny podmínky uložené k tomu účelu uvedenou smlouvou.

Ke druhé otázce a ke třetí otázce písm. d)

62 Těmito otázkami se Bundesfinanzhof táže, zda článek 59 Smlouvy o EHS musí být vykládán v tom smyslu, že je použitelný, pokud je příjemce služeb, který se dovolává uvedeného článku za účelem možnosti volného pohybu služeb ve Společenství, státním příslušníkem členského státu a je usazený ve Společenství, a pokud druhá smluvní strana, poskytovatel služeb, je usazena v jiné zemi Společenství, ale je státním příslušníkem třetího státu.

63 Na úvod je namístě připomenout, že, jak bylo uvedeno v bodě 32 tohoto rozsudku a podle ustálené judikatury, článek 59 Smlouvy o EHS přiznává práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž příjemci uvedených služeb.

64 Jestliže uvedená práva zahrnují svobodu příjemce služeb odebrat se do jiného členského státu za účelem využití služby, aniž by mu bránila nějaká omezení (výše uvedený rozsudek Ciola, bod 11, a rozsudek ze dne 28. října 1999, Vestergaard, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 20), z ustálené judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že příjemce služeb se může dovolávat týchž práv, i když ani on, ani poskytovatel služeb se v rámci Společenství nepřemísťují (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Eurowings Luftverkehr, bod 34; rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Gambelli a další, C-243/01, Recueil, s. I-13031, body 55 a 57, jakož i ze dne 14. října 2004, Omega, C-36/02, Sb. rozh. s. I-9609, bod 25).

65 To je případ věci v původním řízení. Nelze tedy přijmout argumentaci vlády Spojeného království, podle které Scorpio, jako příjemce služeb, nemůže využít svobod zaručených článkem 59 Smlouvy o EHS, jelikož se neodebrala ani neměla v úmyslu se odebrat do jiného členského státu za účelem přijetí služby dotčené v původním řízení.

66 Jestliže vyplývá z výše uvedených úvah, že Scorpio, jako společnost, se kterou se ve smyslu čl. 58 odst. 1 Smlouvy o EHS (později článek 58 Smlouvy o ES, nyní článek 48 ES) zachází stejně jako s fyzickou osobou, která je státním příslušníkem členského státu, by měla v zásadě mít možnost dovolávat se na základě článku 66 Smlouvy o EHS (později článek 66 Smlouvy o ES, nyní článek 55 ES) práv, které jí přiznává článek 59 Smlouvy o EHS, je namístě přezkoumat, zda skutečnost, že Europop, jako poskytovatel služeb usazený v jiném členském státě, je státním příslušníkem třetího státu, brání tomu, aby se Scorpio mohla dovolávat uvedených práv.

67 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že Smlouva o EHS stanoví, že nevyužije-li Rada možnost stanovenou ve druhém pododstavci článku 59 uvedené smlouvy, ustanovení upravující volný pohyb služeb se použijí, jsou-li splněny tyto podmínky:

— poskytování služeb musí být uskutečněno uvnitř Společenství;

— poskytovatel služeb musí být státním příslušníkem členského státu a musí být usazen v zemi Společenství.

68 Z toho vyplývá, že Smlouva o EHS nerozšiřuje působnost uvedených ustanovení na poskytovatele služeb, kteří jsou státními příslušníky třetích států, i když jsou usazeni uvnitř ve Společenství a jedná se o poskytování služeb v rámci Společenství.

69 V důsledku toho je namístě odpovědět na druhou otázku a na třetí otázku písm. d) tak, že článek 59 Smlouvy o EHS musí být vykládán v tom smyslu, že není použitelný ve prospěch poskytovatele služeb, který je státním příslušníkem třetího státu.

K nákladům řízení

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

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

1) **Články 59 a 60 Smlouvy o EHS musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání:**

— **vnitrostátním právním předpisům, podle kterých se postup k provedení srážky daně uplatní na odměnu poskytovatelů služeb, kteří nejsou rezidenty členského státu, ve kterém jsou služby poskytovány, ačkoli odměna vyplácená poskytovatelům služeb, kteří rezidenty uvedeného členského státu jsou, takové srážce nepodléhá.**

— **vnitrostátním právním předpisům, které stanoví odpovědnost příjemce služeb, který neprovedl srážku daně, kterou byl povinen provést.**

2) **Články 59 a 60 Smlouvy o EHS musí být vykládány v tom smyslu, že:**

— **brání vnitrostátním právním předpisům, které vylučují, aby příjemce služeb, který je dlužníkem povinným zaplatit odměnu poskytovateli služeb, který je nerezidentem, odečetl při provedení srážky daně výdaje na dosažení příjmu, které mu uvedený poskytovatel služeb sdělil a které mají přímou spojitost s jeho činností ve členském státě, kde byly služby poskytnuty, ačkoli poskytovatel služeb, který je rezidentem uvedeného státu, podléhá pouze dani z čistého příjmu, tedy z příjmu získaného po odečtení výdajů na jeho dosažení.**

— **nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž jsou při postupu k provedení srážky daně odečteny pouze výdaje na dosažení příjmu, které mají přímou spojitost s činností, ze které plynou zdanitelné příjmy, vykonávanou ve členském státě, kde byly služby poskytnuty a které poskytovatel služeb usazený v jiném členském státě sdělil dlužníkovi povinnému zaplatit odměnu, a podle níž mohou být ostatní výdaje, které nemají přímou spojitost s uvedenou hospodářskou činností, případně zohledněny v rámci pozdějšího řízení o vrácení daně.**

— **nebrání tomu, aby osvobození od daně, které na základě smlouvy uzavřené dne 16. června 1959 mezi Spolkovou republikou Německo a Nizozemským královstvím za účelem zamezení dvojímu zdanění v oblasti daně z příjmů a daně z majetku, jakož i různých dalších daní a úpravy dalších daňových otázek, přísluší poskytovateli služeb--nerezidentovi, který vykonával svoji činnost v Německu, mohlo být zohledněno v rámci postupu k provedení srážky daně dlužníkem povinným zaplatit odměnu nebo v průběhu následného řízení o osvobození od daně či o vrácení daně, nebo také v řízení o určení odpovědnosti zahájeném proti posledně jmenovanému, pouze pokud bylo příslušným finančním úřadem vydáno osvědčení o osvobození od daně potvrzující, že byly splněny podmínky uložené k tomu účelu uvedenou smlouvou.**

3) **Článek 59 Smlouvy o EHS musí být vykládán v tom smyslu, že není použitelný ve prospěch poskytovatele služeb, který je státním příslušníkem třetího státu.**

Podpisy.