

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 22 czerwca 2006 r.<sup>1</sup>

1. Czy art. 59 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 49 WE) powinien być interpretowany w taki sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, na mocy których spółka mająca siedzibę w innym państwie członkowskim może w ramach postępowania o zwrot podatku domagać się uwzględnienia wydatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, które poniosła w celu świadczenia usług w pierwszym państwie członkowskim, jedynie pod warunkiem, że wydatki te pozostają w bezpośrednim związku gospodarczym z przychodami osiągniętymi z tytułu wykonania tych usług, podczas gdy takiego warunku nie stosuje się do spółki mającej siedzibę w tym samym państwie?

2. Ponadto czy art. 59 traktatu sprzeciwia się przepisom podatkowym państwa członkowskiego, zgodnie z którymi zwrot podatku wcześniej zapłaconego przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim może zostać dokonany tylko wtedy, gdy wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, o których uwzględnienie wniesiono, przekraczają połowę przychodów osiągniętych przez daną spółkę w pierwszym państwie?

3. Takie są co do zasady pytania przedstawione przez Bundesfinanzhof (Niemcy) w ramach niniejszego odesłania prejudycjalnego, którego źródłem jest spór między spółką prawa portugalskiego a niemiecką administracją podatkową, wynikły z odmowy przez tę ostatnią uwzględnienia, w ramach postępowania o zwrot podatku zapłaconego przez wspomnianą spółkę od przychodów osiągniętych z pokazów jeździeckich oferowanych przez nią w Niemczech, całości wydatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, poniesionych w związku z tymi przedstawieniami.

## I — Przepisy krajowe

4. Zgodnie z niemieckimi przepisami podatkowymi spółki, które nie posiadają w Niemczech ani siedziby, ani zarządu, podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, co oznacza że są one opodatkowane tylko od przychodów osiągniętych w tym państwie członkowskim<sup>2</sup>.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Paragraf 2 pkt 1 Körperschaftsteuergesetz (ustawy w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych, zwanej dalej „KStG”).

5. W ten sposób przychody uzyskane przez spółkę kapitałową prawa portugalskiego, która nie posiada w Niemczech ani siedziby, ani zarządu, w zamian za przedstawienia jeździeckie wystawiane w tym państwie członkowskim, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w tym państwie<sup>3</sup>. Spółka ta należy zatem do kategorii podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w Niemczech. W rezultacie, w tym państwie członkowskim podlega ona ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

6. W przypadku podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, podatek dochodowy pobierany jest poprzez pobranie u źródła od przychodów osiągniętych z imprez o charakterze artystycznym, sportowym lub innym, organizowanych w Niemczech<sup>4</sup>. Stawka podatku pobieranego u źródła, jaka ma zastosowanie do spółki podlegającej ograniczonemu opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, wynosiła w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym 45%<sup>5</sup>.

7. Podatek pobierany od przychodów opodatkowanych u źródła zostaje zapłacony

poprzez owo opodatkowanie u źródła<sup>6</sup>, które uważa się za posiadające charakter ostateczny.

8. Od zasady tej istnieje jednak wyjątek polegający na tym, że podatnik podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu może zażądać zwrotu całości lub części podatku naliczonego i zapłaconego.

9. W przypadku zwrotu wymaga się, by koszty związane z wykonywaniem działalności gospodarczej pozostające w bezpośrednim związku z opodatkowanymi przychodami stanowiły ponad połowę tych przychodów<sup>7</sup>.

10. Zapłacony podatek jest zatem zwracany, jeśli jego kwota przekracza 50% różnicy między przychodami i pozostającymi z nimi w bezpośrednim związku gospodarczym kosztami związanymi z wykonywaniem działalności gospodarczej<sup>8</sup>.

11. W odróżnieniu od osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu,

3 — Artykuł 49 § 1 pkt 2 litera d) Einkommensteuergesetz (ustawy w sprawie podatku dochodowego, w brzmieniu zmienionym w 1996 r. i w 1997 r., zwanej dalej „ESTG”), w związku z art. 8 § 1 KStG i art. 17 § 2 konwencji z 15 lipca 1980 r. pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Portugalską o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego (BGBl. 1982 II, str. 129, zwanej dalej „konwencją o unikaniu podwójnego opodatkowania”).

4 — Paragraf 50 a ust. 4, pierwsze zdanie, pkt 1 ESTG.

5 — Paragraf 23 ust 1 KStG.

6 — Paragraf 50 ust. 5, zdanie pierwsze, ESTG.

7 — Paragraf 50 ust 5, zdanie czwarte, pkt 3, zdanie drugie, ESTG. Należy doprecyzować, że artykuł ten, wprowadzony do ESTG w 1997 r., ma zastosowanie z mocą wsteczną do dochodów uzyskanych po 31 grudnia 1995 r. (patrz art. 52 ust. 3, drugie zdanie, ESTG z 1997 r.)

8 — Paragraf 50 ust. 5, czwarte zdanie, pkt 3, trzecie zdanie ESTG.

osoby podlegające opodatkowaniu od całości dochodów i przez to podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech mogą odliczyć od swoich przychodów podlegających opodatkowaniu w tym państwie członkowskim wszystkie koszty związane z imprezami o charakterze artystycznym lub sportowym, mającymi miejsce na jego terytorium, i to niezależnie od tego, czy koszty te mają bezpośredni związek gospodarczy z tymi przychodami. Tym samym odliczeniu podlegają również koszty ogólne.

12. Wreszcie należy wskazać, że zgodnie z art. 24 ust. 1 lit. a) konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeśli rezydent Republiki Portugalskiej uzyskuje dochody podlegające opodatkowaniu w Niemczech na podstawie tej konwencji, pierwsze z tych państw zalicza na poczet podatku należnego z tytułu dochodów danej osoby podatek od dochodu zapłacony w Niemczech.

## II — Stan faktyczny i postępowanie przed sądem krajowym

13. Centro Equestre da Leziria Grande Lda (zwana dalej „CELG” lub „stroną skarżącą”) jest spółką kapitałową prawa portugalskiego, której siedziba i zarząd znajdują się w Portugalii. W 1996 r. CELG uczestniczyła w tournée z przedstawieniami jazdy konnej i lekcjami ujeżdżenia w Niemczech, Irlandii oraz w Zjednoczonym Królestwie.

14. CELG podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w Niemczech od przychodów uzyskanych w tym państwie członkowskim. W 1997 r. spółka ta zwróciła się do „Bundesamt für Finanzen” (federalnego urzędu ds. podatkowych, zwanego dalej „BfF”), na podstawie § 50 ust. 5 zdanie czwarte pkt 3 EStG, o zwrot pobranego u źródła podatku dochodowego od osób prawnych w kwocie 71 758 DEM, a także podatku solidarnościowego wynoszącego 5 381,85 DEM.

15. W tym celu, na żądanie BfF, CELG przedstawiła poświadczony za zgodność wyciąg z bilansu portugalskiego, w którym wykazano określoną liczbę kosztów poniesionych w związku z całym tournée odbytym w 1996 r., to znaczy w związku z 14 przedstawieniami.

16. Wyciąg ten stwierdzał następujące wydatki: koszty związane z komunikacją, podróżami, zakwaterowaniem i reklamą, koszty osobowe, koszty bieżące dotyczące koni, koszty zaopatrzenia w wodę i prąd elektryczny, koszty weterynarza i lekarstw, koszty kowala, wyposażenie dla koni i jeźdźców oraz amortyzacja kostiumów, amortyzacja koni, koszty transportu w pojeździe ciężarowym (wielokrotne naprawy wynikające z długich tras i zużycia) i na koniec koszty doradztwa podatkowego.

17. Ponieważ przedstawienia miały miejsce w 11 miastach niemieckich, CELG wyliczyła, że 11/14 kosztów odpowiadało Niemcom i koszty te stanowiły równoważność 367 028,70 DEM. Jako że przychody z całego tournée wyniosły 354 361 DEM, CELG odliczyła od nich stratę w wysokości 12 667,70 DEM.

18. BfF odmówił wnioskowanego przez CELG zwrotu, w szczególności na podstawie częściowego braku bezpośredniego związku gospodarczego między kosztami i przychodami uzyskanymi w Niemczech.

19. CELG zaskarżyła tę decyzję wnosząc skargę do Finanzgericht (sąd do spraw podatkowych). W skardze wskazała jeszcze na inne koszty odpowiadające przede wszystkim połowie kosztów poniesionych na księgowość oraz procentowej części opłat za zezwolenia. Finanzgericht oddalił skargę jako nieuzasadnioną, wskazując, że ponad 50% przedstawionych kosztów było pozbawione bezpośredniego związku z przychodami. Co więcej, zgodnie z ustaleniami sądu, koszty poniesione przez stronę skarżącą, które były bezpośrednio związane z przychodami uzyskanymi w Niemczech, nie przekraczały połowy tych przychodów. Następnie CELG wniosła rewizję do Bundesfinanzhof.

### III — Odesłanie prejudycjalne

20. W postanowieniu odsyłającym Bundesfinanzhof stwierdza w pierwszej kolejności, że w świetle ustaleń dokonanych przez Finanzgericht, nawet jeśli koszty poniesione przez skarżącą byłyby w całości wyższe od połowy przychodów, nie powodowałyby to uznania rewizji, ponieważ koszty ogólne nie są uważane za posiadające bezpośredni związek gospodarczy z przychodami uzyskanymi w Niemczech, w rozumieniu § 50 ust. 5 zdanie czwarte pkt 3 zdanie drugie EStG.

21. Bundesfinanzhof uważa, że wynikająca z niemieckich przepisów podatkowych różnica w traktowaniu dotycząca ustalania przychodów pomiędzy, z jednej strony, osobą podlegającą nieograniczonemu opodatkowaniu, i, z drugiej strony, osobą podlegającą ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, budzi wątpliwości co do swej zgodności z prawem wspólnotowym. Dokładniej, zdaniem sądu krajowego wspomniana różnica w traktowaniu może być sprzeczna ze swobodą świadczenia usług zagwarantowaną przez art. 59 traktatu WE oraz art. 60 traktatu WE (obecnie art. 50 WE) i w konsekwencji sprzeczna ze stanowiskiem Trybunału wynikającym z wyroku z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie Gerritse<sup>9</sup>.

9 — Sprawa C-234/01, Rec. str. I-5933.

22. Odnosząc się do tego orzeczenia, które uważa za mające zastosowanie również do osób prawnych, Bundesfinanzhof zastanawia się nad powodami, dla których podatnik niebędący rezydentem znajduje się na podstawie niemieckich przepisów podatkowych w sytuacji mniej korzystnej w stosunku do sytuacji rezydenta.

23. W tym względzie sąd zauważa, że jeśli taka różnica w traktowaniu mogłaby być uzasadniona faktem, że omawiane koszty pośrednie mogłyby zostać przedstawione do odliczenia w ramach postępowania o zwrot zarówno w Niemczech, jak i w państwie rezydencji, to takie ryzyko podwójnego odliczenia istnieje tak samo w przypadku kosztów mających bezpośredni związek gospodarczy z przychodami uzyskanymi w Niemczech.

24. Ponadto ryzyko podwójnego odliczenia kosztów związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej byłoby pozbawione znaczenia, jeśli państwo rezydencji unika podwójnego opodatkowania z państwem źródła dochodu — jak to czynią w niniejszej sprawie Republika Portugalska i Republika Federalna Niemiec — nie poprzez zwolnienie, lecz przez zaliczenie podatku pobranego w Niemczech na poczet podatku, jaki winien zostać zapłacony w Portugalii.

25. Z drugiej strony sąd krajowy uważa, że ewentualne ryzyko podwójnego odliczenia kosztów związanych z wykonywaniem

działalności gospodarczej nie uzasadnia mniej korzystnego traktowania nierezydentów, ponieważ w żadnym wypadku zamiar uniknięcia obniżenia wpływów z podatków nie może być uważany za nadrzędny względ interesu ogólnego<sup>10</sup>. Wreszcie zdaniem tego sądu, takie odmienne traktowanie nie może być uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności przedmiotowego systemu podatkowego.

26. Z uwagi na swoje rozważania Bundesfinanzhof postanowił zwiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie:

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

#### IV — Analiza

27. Moim zdaniem niniejsze pytanie prejudycjalne zawiera dwa aspekty.

10 — W tym względzie odnosi się on do wyroku z 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 28.

28. Po pierwsze, Bundesfinanzhof usiłuje ustalić czy art. 59 traktatu powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, na podstawie których spółka mająca siedzibę w innym państwie członkowskim może domagać się w ramach postępowania w sprawie zwrotu podatku wcześniej zapłaconego od przychodów uzyskanych ze świadczenia usług w pierwszym państwie członkowskim uwzględnienia wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, które poniosła w celu świadczenia tych usług, jedynie pod warunkiem, że wydatki te pozostają w bezpośrednim związku gospodarczym z tymi przychodami, podczas gdy warunek taki nie znajduje zastosowania w stosunku do spółki mającej siedzibę w tym państwie.

29. Po drugie, zastanawia się on, czy wspomniany artykuł traktatu sprzeciwia się przepisom podatkowym państwa członkowskiego, zgodnie z którymi zwrot podatku wcześniej zapłaconego przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim może zostać dokonany tylko wtedy, gdy wydatki związane z wykonywaniem działalności gospodarczej, o których uwzględnienie wniesiono, przekraczają połowę przychodów osiągniętych przez daną spółkę w pierwszym państwie.

30. Podsumowując, Bundesfinanzhof zwraca się do Trybunału o zbadanie zgodności § 50 ust. 5 zdanie czwarte pkt 3 zdanie drugie EStG z art. 59 traktatu w zakresie, w jakim wspomniany przepis krajowy uzależnia możliwość odliczenia wydatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej poniesionych przez usługodawcę-nierezydenta od

dwóch warunków kumulatywnych, to znaczy, z jednej strony, od warunku istnienia bezpośredniego związku gospodarczego między wydatkami związanymi z wykonywaniem działalności gospodarczej a przychodami oraz, z drugiej strony, od warunku, iż koszty te będą przekraczać połowę przychodów uzyskanych przez usługodawcę w państwie, w którym wykonywał działalność.

*A — W przedmiocie warunku istnienia bezpośredniego związku gospodarczego między kosztami związanymi z wykonywaniem działalności a przychodami*

31. Zgodnie z tym, co już wcześniej wskazałem, należy ustalić, czy art. 59 traktatu powinien być interpretowany w taki sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, na mocy których spółka mająca siedzibę w innym państwie członkowskim może w ramach postępowania o zwrot podatku pobranego wcześniej od przychodów uzyskiwanych ze świadczenia usług w pierwszym państwie domagać się uwzględnienia wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, które poniosła w celu świadczenia tych usług, tylko wtedy, gdy te pozostają w bezpośrednim związku gospodarczym z tymi przychodami, podczas gdy warunek taki nie ma zastosowania do spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim.

32. Warunek dotyczący związku gospodarczego, który wedle prawa krajowego powinien istnieć między wydatkami związanymi z wykonywaniem działalności gospodarczej, o których odliczenie wniesiono, a działalnością, z której pochodzą poddane opodatkowaniu przychody, stanowi według mnie wyraz podatkowej zasady terytorialności, którą Trybunał uznał za znajdującą zastosowanie w prawie wspólnotowym<sup>11</sup>.

33. Poddanie przez państwo członkowskie podatników, którzy posiadają miejsce zamieszkania lub siedzibę na jego terytorium, nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, tzn. opodatkowaniu od całości dochodów, oraz z drugiej strony fakt, że podatnicy nierezydenci podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie, co oznacza, że są opodatkowani wyłącznie od dochodu uzyskanego z działalności wykonywanej na jego terytorium, jest zgodne z tą zasadą.

34. Co więcej, jeśli chodzi o podatników niebędących rezydentami, to z podatkową zasadą terytorialności również zgodne jest to, że przy określaniu podstawy opodatkowania, przy obliczaniu podatku należnego w danym państwie pod uwagę bierze się jedynie przychody i wydatki związane z ich działalnością wykonywaną w państwie opodatkowania.

35. W tym względzie znaczenie może mieć ww. wyrok w sprawie Futura Participations i Singer, w której to Trybunał miał ustalić, przede wszystkim, czy art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) sprzeciwia się temu, by państwo członkowskie uzależniało możliwość przeniesienia wcześniej poniesionych strat, o co wniósł podatnik posiadający oddział w tym państwie bez ustanawiania w nim swojej siedziby, od warunku, aby straty pozostawały w związku gospodarczym z dochodami uzyskanymi przez tego podatnika w tym państwie. Warunek taki oznaczał, że jedynymi stratami, które można było przenieść, były straty wynikające z działalności podatnika nierezydenta na terytorium państwa członkowskiego opodatkowania.

36. Ustalwszy, że przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatników nierezydentów jedynie zyski i straty pochodzące z działalności luksemburskiej były uwzględniane przy obliczaniu podatku w państwie opodatkowania, Trybunał stwierdził, że „taki system, który jest zgodny z podatkową zasadą terytorialności, nie może zostać uznany za prowadzący do zakazanej przez traktat dyskryminacji, czy to jawnej, czy ukrytej”<sup>12</sup>.

37. Moim zdaniem z tego orzecznictwa można wywnioskować, że art. 59 traktatu sam w sobie nie sprzeciwia się warunkowi

11 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 21 i 22 oraz z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 39.

12 — Przywołany już wyrok w sprawie Futura Participations i Singer, pkt 22.

dotyczącemu istnienia związku gospodarczego pomiędzy wydatkami związanymi z wykonywaniem działalności gospodarczej, o odliczenie których się wnosi, a opodatkowanymi przychodami, takiemu jak ten, który wynika z § 50 ust. 5 zdanie czwarte pkt 3 zdanie drugie EStG.

38. Pomimo że ustanowiony przez państwo członkowskie opodatkowania warunek możliwości odliczenia wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, poniesionych przez świadczące usługi spółki posiadające siedziby w innym państwie członkowskim, wydaje mi się uzasadniony w świetle podatkowej zasady terytorialności, to jednak sposób stosowania tego warunku w prawie krajowym nie powinien prowadzić do dyskryminacyjnego traktowania tych spółek w porównaniu ze świadczącymi usługi spółkami posiadającymi siedzibę w państwie opodatkowania.

39. Należy zatem zbadać, czy stosowanie niemieckich przepisów podatkowych w zakresie, w jakim wymagają one, aby związek gospodarczy pomiędzy wydatkami związanymi z wykonywaniem działalności gospodarczej i przychodami świadczących usługi spółek posiadających siedziby w innym państwie członkowskim miał charakter bezpośredni, nie prowadzi do takiego dyskryminacyjnego traktowania tych spółek, które byłoby niezgodne ze swobodą świadczenia usług.

40. Zatem zgodnie z tym, co twierdzi rząd niemiecki, należy według jego prawa krajowego uczynić rozróżnienie między trzema możliwymi przypadkami<sup>13</sup>.

13 — Patrz uwagi na piśmie, pkt 9.

41. Po pierwsze, w przypadku spółki kapitałowej podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, przepisy tego państwa członkowskiego pozwalają spółce odliczać od swych podlegających opodatkowaniu przychodów całość kosztów operacyjnych związanych z oferowanymi przezeń pokazami jeździeckimi. Nie ma znaczenia, czy wydatki te pozostają, czy nie, w bezpośrednim związku gospodarczym z przychodami. Koszty ogólne zatem również podlegają odliczeniu od podlegających opodatkowaniu przychodów.

42. Po drugie, w przypadku spółki kapitałowej podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech i wykonującej podobną działalność w tym państwie członkowskim, odliczenie całości kosztów operacyjnych jest dozwolone, jeśli spółka ta posiada zakład w tym państwie członkowskim. Aby można było uznać, iż spółka posiada zakład w Niemczech, wystarczy by miała tam stałego przedstawiciela lub jednostkę operacyjną.

43. Wreszcie, spółka kapitałowa prowadząca podobną działalność w Niemczech, podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i nieposiadająca zakładu w tym państwie członkowskim, może uzyskać jedynie uwzględnienie kosztów operacyjnych pozostających w bezpośrednim związku gospodarczym z przychodami pochodzenia

niemieckiego, czyli z serią przedstawień mającą miejsce w Niemczech. Ta właśnie sytuacja odpowiada sytuacji CELG w niniejszej sprawie.

44. Rząd niemiecki przyznaje, że spółki takie jak CELG, które podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech nie posiadając tam zakładu, są odmiennie traktowane po względem podatkowym w porównaniu ze spółkami, o których mowa w dwóch pierwszych przypadkach. Jego zdaniem takie odmiennie traktowanie nie stanowi dyskryminacji sprzecznej ze swobodą świadczenia usług, ponieważ sytuacja spółki kapitałowej podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i nieposiadającej zakładu w Niemczech nie jest porównywalna z sytuacją spółki kapitałowej podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, albo która polega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i posiada w tym państwie członkowskim zakład<sup>14</sup>. W tym względzie rząd niemiecki zauważa przede wszystkim, że spółka kapitałowa podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, która nie posiada zakładu w Niemczech, uczestniczy w życiu gospodarczym kraju w mniejszym stopniu<sup>15</sup>.

45. Nie zgadzam się z tym stanowiskiem.

14 — Ibidem, pkt 10 i 11.

15 — Ibidem, pkt 12.

46. Przeciwnie do tego, co twierdzi rząd niemiecki, uważam, że biorąc pod uwagę możliwość odliczenia wydatków, które pozostają w związku gospodarczym z przedstawieniami artystycznymi lub sportowymi odbywającymi się w Niemczech, spółka podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i nieposiadająca zakładu w tym państwie członkowskim nie znajduje się w sytuacji obiektywnie odmiennej od sytuacji spółki podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu lub podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i posiadającej zakład w tym państwie członkowskim.

47. W rzeczywistości bowiem, ponieważ mamy do czynienia ze świadczeniem tego samego rodzaju usług, spółki te muszą dokonywać wydatków o porównywalnym charakterze i wysokości, które są niezbędne do tego, aby mogły świadczyć usługi. W związku z tym, w związku z wykonywaniem tej samej działalności w Niemczech ich przychody w ten sam sposób uległy zmniejszeniu na skutek kosztów związanych gospodarczo z ich działalnością w państwie, w którym świadczyły swoje usługi.

48. Tym samym traktowanie ich w odmienny sposób po względem możliwości odliczania wydatków związanych z usługami świadczonymi w państwie opodatkowania stanowi, moim zdaniem, dyskryminację sprzeczną z art. 59 traktatu.

49. Ocenę tę według mnie potwierdza ww. wyrok Trybunału w sprawie Gerritse, która dotyczyła możliwości odliczania kosztów związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej.

50. W sprawie tej pan Gerritse, obywatel i rezydent niderlandzki, otrzymał w 1996 r. wynagrodzenie w zamian za usługi perkusisty w stacji radiowej w Berlinie. Wynagrodzenie to zostało opodatkowane podatkiem dochodowym według stawki 25%, w drodze poboru u źródła. Pan Gerritse i Komisja Wspólnot Europejskich podnosili przed Trybunałem, że w przypadku osób prowadzących działalność na własny rachunek, podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegał jedynie zysk, a koszty związane z wykonywaniem działalności nie były co do zasady wliczane do podstawy opodatkowania, podczas gdy w przypadku osób polegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, podatek w wysokości 25% był pobierany od przychodów, a koszty wykonywania działalności gospodarczej nie mogły zostać odliczone. Pan Gerritse podkreślił również wagę konsekwencji spornych przepisów niemieckiego ustawodawstwa podatkowego dla artystów nierezydentów odbywających tournée po Niemczech, których koszty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej często są bardzo wysokie.

51. W wyroku Trybunał stwierdził, że „uregulowanie krajowe, które odmawia nierezydentom w dziedzinie opodatkowania możliwości odliczenia kosztów wykonywania działalności gospodarczej, która to możliwość została z kolei przyznana rezydentom, może działać głównie na niekorzyść obywateli innych państw członkowskich i w ten sposób stanowić dyskryminację pośrednią ze

względem na przynależność państwową, która co do zasady jest sprzeczna z art. 59 i 60 traktatu”<sup>16</sup>.

52. Aby dojść do takiego wniosku, Trybunał musiał upewnić się co do porównywalności sytuacji rezydentów i nierezydentów pod względem możliwości odliczania kosztów wykonywania działalności gospodarczej. Z tej perspektywy stwierdził, że „odnośne koszty wykonywania działalności gospodarczej są bezpośrednio związane z działalnością, która wygenerowała dochód podlegający opodatkowaniu w Niemczech, w taki sposób, że rezydenci i nierezydenci znajdują się pod tym względem w sytuacji porównywalnej”<sup>17</sup>.

53. Kryterium porównywalności między rezydentami i nierezydentami opiera się tutaj na koncepcji, zgodnie z którą w przypadku dochodów uzyskanych z tej samej działalności gospodarczej wykonywanej w Niemczech dochód obydwu kategorii podatników zostaje zmniejszony w taki sam sposób przez koszty wykonywania działalności gospodarczej, które muszą ponosić w celu wykonywania przedmiotowej działalności. Ponieważ z tego punktu widzenia nie istnieje między nimi żadna obiektywna różnica, stosowanie wobec nich innych rozwiązań podatkowych

16 — Punkt 28.

17 — Punkt 27.

co do możliwości odliczania takich kosztów stanowi dyskryminację sprzeczną z art. 59 i 60 traktatu.

54. Trybunał w ten sposób uznał, że usługodawcy rezydenci i usługodawcy nierezydenci powinni być traktowani w identyczny sposób, jeśli chodzi o podstawę ich opodatkowania, a dokładniej możliwość odliczania kosztów wykonywania działalności gospodarczej, które są bezpośrednio związane z działalnością, która wygenerowała dochody podlegające opodatkowaniu w Niemczech.

55. Moim zdaniem nic nie stoi na przeszkodzie, to samo stosować do spółek, a nie osób fizycznych, które powołują się na swobodę świadczenia usług.

56. Ponadto skoro Trybunał w tym wyroku położył nacisk na istnienie bezpośredniego związku między kosztami wykonywania działalności gospodarczej i działalnością, która wygenerowała dochody podlegające opodatkowaniu w Niemczech, nie uważam, że warunek ten należy rozumieć w sposób, w jaki prawo krajowe rozumie warunek „bezpośredniego związku gospodarczego”, o którym mowa w § 50 ust 5 zdanie czwarte pkt 3 zdanie drugie EStG. Przypominamy tutaj, że zgodnie ze wspomnianym przepisem spółki podlegające ograniczonemu

obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, nieposiadające w tym państwie członkowskim zakładu, nie mogą uzyskać uwzględnienia kosztów ogólnych, choćby te pozostawały w gospodarczym związku z działalnością wykonywaną przez nie w tym samym państwie.

57. Nie wydaje mi się również, że Trybunał, stwierdzając że „odnośne koszty związane z wykonywaniem działalności gospodarczej są bezpośrednio związane z działalnością, która wygenerowała dochody podlegające opodatkowaniu w Niemczech”, w celu ustalenia porównywalności sytuacji rezydentów i nierezydentów, chciał wyrazić coś innego, niż konieczność istnienia *przyczynowego związku gospodarczego* między wydatkami i dochodami, zgodnie z tym, co pociąga za sobą, jak widzieliśmy, podatkowa zasada terytorialności.

58. Taka ocena moim zdaniem pozwala przyjąć, że biorąc pod uwagę możliwość odliczania wydatków związanych z przedstawieniami jeździeckimi mającymi miejsce w Niemczech i poprzez podobieństwo do sytuacji usługodawców, osób fizycznych, rezydentów i nierezydentów państwa, w którym wykonują swe usługi, spółka podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i nieposiadająca zakładu w tym państwie członkowskim nie znajduje się w sytuacji obiektywnie innej, niż spółka podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu lub polegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i posiadająca zakład we wspomnianym państwie. Spółki te powinny być w związku z tym traktowane w sposób identyczny, jeśli chodzi

o podstawę ich opodatkowania, a dokładniej możliwość odliczenia ich wydatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, które są gospodarczo związane z działalnością, która wygenerowała dochody podlegające opodatkowaniu w Niemczech.

59. Argumenty przedstawione przez rząd niemiecki w celu uzasadnienia odmiennego traktowania podatkowego usługodawców rezydentów i usługodawców nierezydentów pod względem odliczania wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, które są gospodarczo związane z ich działalnością w państwie opodatkowania, nie wydają się mi przekonujące.

60. Jeżeli chodzi o ewentualne ryzyko podwójnego odliczenia wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej jednocześnie w państwie, gdzie usługa została wykonana, i w państwie, gdzie dana spółka ma siedzibę, to w pierwszej kolejności należy zauważyć, że z niemieckich przepisów podatkowych wynika, że w ramach postępowania o zwrot, przewidzianego w § 50 ust. 5 EStG, ministerstwo finansów może poinformować państwo rezydencji podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu o treści wniosku o zwrot i o kwocie zwrotu, oraz że złożenie takiego wniosku oznacza zgodę na przekazanie tych informacji temu państwu. Tym samym Republika Federalna Niemiec przewidziała mechanizm pozwalający dokładnie zapobiegać podwójnemu odliczeniu uwzględnianych przez nią wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej. Uważam, że taki mechanizm współpracy między właściwymi organami

państwa opodatkowania i państwa rezydencji powinien być stosowany, mówiąc ogólniej, do całości wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, które są gospodarczo związane z działalnością wykonywaną przez usługodawcę-nierezydenta w państwie opodatkowania<sup>18</sup>.

61. Należy również zauważyć, że zgodnie z art. 24 ust. 1 litera a) konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeśli rezydent Republiki Portugalskiej uzyskuje dochody podlegające opodatkowaniu w Niemczech na mocy tej konwencji, pierwsze z tych państw zalicza na poczet kwoty podatku należnego od dochodów tej osoby podatek dochodowy zapłacony w Niemczech. Zastosowanie przez państwo zamieszkania wspomnianej procedury zaliczenia może w tym przypadku prowadzić do weryfikacji, jakie wydatki związane z wykonywaniem działalności gospodarczej zostały uwzględnione przy obliczaniu podatku uiszczonego w państwie wykonywania działalności, w celu neutralizacji podwójnego odliczenia tych wydatków.

62. Z uwagi na te okoliczności uważam, że pomimo iż art. 59 traktatu sam w sobie nie sprzeciwia się stosowaniu wobec usługodawcy-nierezydenta warunku dotyczącego

18 — Poza mechanizmem współpracy przewidzianym w ten sposób przez niemieckie przepisy podatkowe w ramach postępowania o zwrot podatku, wyjaśniamy że dyrektywa Rady 77/799/EWG z 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15), wprowadziła w sposób bardziej ogólny zasadę, zgodnie z którą władze te powinny wymieniać między sobą wszelkie informacje, które mogą pozwolić im prawidłowo ustalić wielkość podatków dochodowego i majątkowego.

istnienia związku gospodarczego między kosztami wykonywania działalności gospodarczej, o których odliczenie się wnosi, a opodatkowanymi przychodami, to niemniej jednak artykuł ten powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, na mocy których spółka posiadająca siedzibę w innym państwie członkowskim może, w ramach postępowania o zwrot podatku uprzednio pobranego od dochodów uzyskanych z tytułu świadczenia usług wykonanych w pierwszym państwie, otrzymać możliwość uwzględnienia wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, które poniosła w celu świadczenia tych usług, jedynie pod warunkiem, iż mają one bezpośredni związek gospodarczy z tymi przychodami, podczas gdy warunku takiego nie stosuje się do spółki posiadającej siedzibę w tym samym państwie.

63. Wreszcie należy zauważyć, że zgodnie z podatkową zasadą terytorialności i zgodnie z tym, co moim zdaniem wynika z powołanego wyżej wyroku w sprawie Gerritse, rozwiązanie takie odnosi się tylko do wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej pozostających w związku gospodarczym z przedstawieniami, które odbyły się na terytorium państwa opodatkowania, tzn. wydatków, które były konieczne do prawidłowego przeprowadzenia pokazów jeździeckich w tym państwie. W ten sposób, w przypadku tournée, w ramach którego spektakle mają miejsce w wielu państwach członkowskich, jak to jest w sprawie przed sądem krajowym, uwzględnienie przez państwo opodatkowania wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej poniesionych przez usługodawcę-nierezydenta powinno nastąpić w stopniu proporcjonalnym do przedstawień, które odbyły się na terytorium tego państwa.

*B — W przedmiocie warunku, zgodnie z którym koszty związane z wykonywaniem działalności gospodarczej powinny przekraczać połowę przychodów uzyskanych przez usługodawcę w państwie wykonywania działalności*

64. Bundesfinanzhof kieruje również do Trybunału pytanie, czy art. 59 traktatu powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, zgodnie z którymi zwrot podatku wcześniej zapłaconego przez spółkę założoną w innym państwie członkowskim może zostać dokonany tylko wtedy, gdy wydatki związane z wykonywaniem działalności gospodarczej, o których uwzględnienie wniesiono, przekraczają połowę przychodów osiągniętych przez daną spółkę w pierwszym państwie.

65. Widzieliśmy wcześniej, że z powołanego wyżej wyroku w sprawie Gerritse wynika, że usługodawcy-rezydenci i usługodawcy-nierezydenci powinni być traktowani w sposób identyczny pod względem podstawy ich opodatkowania, dokładniej pod względem możliwości odliczania wydatków pozostających w gospodarczym związku z usługami wykonanymi w państwie opodatkowania.

66. Tymczasem poddając uwzględnienie wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej poniesionych przez usługodawcę-nierezydenta dodatkowemu warunkowi w porównaniu z warunkami wymaganymi od rezydentów, niemieckie przepisy podatkowe prowadzą do mniej korzystnego traktowania nierezydentów

w porównaniu z rezydentami. W rezultacie, jeśli usługodawca-nierezydent nie spełnia warunku, na podstawie którego koszty związane z wykonywaniem działalności gospodarczej powinny przekraczać połowę przychodów uzyskanych w państwie wykonywania działalności, nie ma on możliwości uzyskania odliczenia tych wydatków, podczas gdy jest to możliwe w przypadku usługodawcy-rezydenta. Oznacza to w tym przypadku wyższe opodatkowanie usługodawcy-nierezydenta.

67. Jeśli, jak wykazaliśmy wyżej, usługodawcy-rezydenci i usługodawcy-nierezydenci znajdują się w sytuacji porównywalnej pod względem uwzględniania wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej gospodarczo związanych z działalnością w państwie opodatkowania, niekorzystne

traktowanie usługodawców-nierezydentów stanowi dyskryminację sprzeczną z art. 59 traktatu.

68. W związku z tym sugeruję, aby Trybunał odpowiedział Bundesfinanzhof, że art. 59 traktatu powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, na postawie których zwrot podatku wcześniej zapłaconego przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim może zostać dokonany tylko wtedy, gdy wydatki związane z wykonywaniem działalności gospodarczej, o których uwzględnienie wystąpiono, przekraczają połowę przychodów osiągniętych przez daną spółkę w pierwszym państwie, podczas gdy warunek taki nie ma zastosowania do spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim.

## V — Wnioski

69. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie prejudycjalne skierowane przez Bundesfinanzhof w sposób następujący:

„Z uwagi na te okoliczności, uważam, że pomimo iż art. 59 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 49 WE) sam w sobie nie sprzeciwia się stosowaniu wobec usługodawcy-nierezydenta warunku dotyczącego istnienia związku gospodarczego między

kosztami wykonywania działalności gospodarczej, o których odliczenie się wnosi, a opodatkowanymi przychodami, to niemniej jednak artykuł ten powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, na mocy których spółka posiadająca siedzibę w innym państwie członkowskim może, w ramach postępowania o zwrot podatku uprzednio pobranego od dochodów uzyskanych z tytułu świadczenia usług wykonanych w pierwszym państwie, otrzymać możliwość uwzględnienia wydatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, które poniosła w celu świadczenia tych usług, jedynie pod warunkiem, iż mają one bezpośredni związek gospodarczy z tymi przychodami, podczas gdy warunku takiego nie stosuje się do spółki posiadającej siedzibę w tym samym państwie.

Ponadto, że art. 59 traktatu powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, na podstawie których zwrot podatku wcześniej zapłaconego przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim może zostać dokonany tylko wtedy, gdy wydatki związane z wykonywaniem działalności gospodarczej, o których uwzględnienie wystąpiono, przekraczają połowę przychodów osiągniętych przez daną spółkę w pierwszym państwie, podczas gdy warunek taki nie ma zastosowania do spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim.”