

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 3. oktobra 2006*

V zadevi C-290/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 28. aprila 2004, ki je na Sodišče prispela 7. julija 2004, v postopku

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

proti

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas in J. Makarczyk, predsedniki senatov, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, P. Kūris, U. Löhmus, E. Levits (poročevalec) in A. Ó Caoimh, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: P. Léger,
sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. julija 2005,

na podlagi stališč, ki so jih predložili:

- za FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH A. Cordewener in H. Grams, odvetnika, in D. Molenaar, belastingadviseur,

- za nemško vlado M. Lumma, U. Forsthoff, zastopnika, in A. Tiemann, zastopnica,

- za belgijsko vlado E. Dominkovits, zastopnica,

- za špansko vlado F. Díez Moreno, zastopnik,

- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. de Bellisom, avvocato dello Stato,

– za vlado Združenega kraljestva C. Jackson, zastopnica, skupaj z G. Barlingom, QC, in J. Stratford, barrister,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik, in B. Eggers, zastopnica,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. maja 2006

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 59 Pogodbe EGS (postal člen 59 Pogodbe ES, ki je po spremembi postal člen 49 ES) in člena 60 Pogodbe EGS (postal člen 60 Pogodbe ES, ki je po spremembi postal člen 50 ES).

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (v nadaljevanju: družba Scorpio) in Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel glede davka na dohodek, za plačilo katerega je bila omenjena družba v Nemčiji zavezana za leto 1993.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Člen 58 Pogodbe EGS (postal člen 58 Pogodbe ES, ki je po spremembi postal člen 48 ES) določa:

„Družbe ali podjetja, ustanovljena v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, se v tem poglavju obravnavajo enako kakor fizične osebe, ki so državljani držav članic.

[...]“

- 4 V členu 59 te pogodbe je določeno:

„V okviru določb, navedenih v nadaljevanju, se omejitve svobode opravljanja storitev v Skupnosti prepovejo za državljane držav članic, ki imajo sedež v eni od držav Skupnosti, vendar ne v državi osebe, ki so ji storitve namenjene.

Svet lahko na predlog Komisije s kvalificirano večino odloči, da se določbe tega poglavja uporabljajo tudi za državljane tretje države, ki opravljajo storitve in imajo sedež v Skupnosti.“

5 V členu 60 omenjene pogodbe je določeno:

„V tej pogodbi so storitve ‚storitve‘ takrat, kadar se praviloma opravljajo za plačilo in kolikor jih ne urejajo določbe, ki se nanašajo na prosti pretok blaga, kapitala in oseb.

K ‚storitvam‘ se štejejo zlasti:

a) dejavnosti industrijskega značaja,

b) dejavnosti trgovinskega značaja,

c) obrtne dejavnosti,

d) dejavnosti samostojnih poklicev.

Brez poseganja v določbe poglavja o pravici do ustanavljanja lahko ponudnik, zato da zagotovi storitev, začasno izvaja svojo dejavnost v državi, v kateri se ta storitev opravlja, pod enakimi pogoji, kakršne ta država predpisuje svojim državljanom.“

- 6 V členu 66 Pogodbe EGS (postal člen 66 Pogodbe ES, ki je postal člen 55 ES) je določeno:

„Določbe členov od 55 do 58 se uporabljajo za zadeve, ki jih obravnava to poglavje.“

Nacionalna ureditev

- 7 Nemški zakon o davku na dohodek (Einkommensteuergesetz), v različici, ki izhaja iz zakona o spremembi davkov (Steueränderungsgesetz) z dne 25. februarja 1992 (BGBl. 1992 I, str. 297, v nadaljevanju: EStG), ki je veljal ob nastanku dejanskega stanja postopka v glavni stvari, v členu 4(1) določa, da so fizične osebe, ki nimajo niti stalnega niti običajnega bivališča v Nemčiji – razen izjem, ki v zadevi v glavni stvari ne pridejo v poštev – le omejeno zavezane za plačilo davka na dohodek, če prejemajo dohodke v tej državi članici v smislu člena 49 EStG. K tem dohodkom sodijo, na podlagi člena 49(1), točka 2(d), EStG, komercialni dohodki, ustvarjeni z izvajanjem kulturnih, umetniških ali podobnih nastopov v tej državi, ne glede na to, komu so izplačani.
- 8 Člen 50a(4), prvi stavek, točka 1, EStG določa, da se pri omejeno davčno zavezanih osebah izterjava davka, ki se zaračuna od te vrste dohodkov, opravi z odtegnitvijo pri viru. Slednji znaša 15 % skupnega zneska prihodkov. Na podlagi člena 50a(4), tretji, peti in šesti stavek, EStG, so odbitki za stroške poslovanja izključeni. K dohodkom šteje tudi DDV za storitve, ki so jih v Nemčiji opravila podjetja, ki so omejeno zavezana za plačilo davka.

- 9 Davek na dohodek je treba plačati takrat, ko se opravi plačilo upniku. Takrat mora dolžnik, v skladu s členom 50a(5), prvi in drugi stavek, EStG, odtegniti davek pri viru za račun omejeno zavezanega upnika, ki je dolžan plačati davek (davčni dolžnik).
- 10 Dolžnik tega plačila mora pristojnemu Finanzamt (finančnemu uradu) nakazati odtegnjene davke v koledarskem četrletju, najkasneje do desetega dne meseca, ki sledi temu četrletju. V skladu s členom 50a(5), tretji in peti stavek, EStG, je dolžnik odgovoren za odtegnitev in plačilo davka. Razen izjem, ki v tem primeru ne pridejo v poštev, zaradi osvobodilnega učinka odtegnitve pri viru, predvidenega v členu 50(5) EStG, velja davek na dohodek omejeno davčno zvezanih oseb za plačanega, ko je odtegnjen pri viru.
- 11 Poleg tega vsebuje člen 50d EStG posebne predpise za primer, ko se uporabi konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja.
- 12 Kot določa tudi člen 50d(1), prvi stavek, EStG, kadar dohodkov, ki se odtegnejo pri viru na podlagi člena 50a EStG, ni mogoče obdavčiti v skladu s tako konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, se določbe v zvezi z odtegnitvijo davkov pri viru dolžnika plačila uporabi ne glede na to konvencijo. Samo če je Bundesamt für Finanzen (zvezni urad za finance) na zahtevo potrdil, da so v zvezi s tem izpolnjene predpostavke iz konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v skladu s postopkom za oprostitev, predvidenem v členu 50d(3), prvi stavek, EStG, dolžniku

ni treba opraviti odtegnitve pri viru. Če zvezni urad za finance ne izda potrdila o oprostitvi, je dolžnik zavezan, da odtegne davek.

- 13 Vendar v skladu s členom 50d(1), prvi stavek, EStG, upnik ne izgubi svojih pravic do davčne oprostitve, ki jih ima na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Nasprotno, v skladu s členom 50d(1), drugi stavek, EStG, mu je treba na zahtevo vrniti odtegnjene in plačane davke, v obsegu, predvidenem v konvenciji.
- 14 Na podlagi člena 50d(1), zadnji stavek, EStG se dolžnik, če je zoper njega zaradi opustitve odtegnitve pri viru uveden postopek za ugotavljanje odgovornosti, v okviru tega postopka ne more sklicevati na pravice, ki jih ima upnik na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.
- 15 V skladu z navedbami predložitvenega sodišča dohodkov iz zadevnih umetniških nastopov iz postopka v glavni stvari, v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Zvezno republiko Nemčijo in Kraljevino Nizozemsko na področju davkov od dohodkov in premoženja ter različnih drugih davkov in o ureditvi drugih vprašanj s področja davkov, sklenjeno 16. junija 1959 (BGBl. 1960 II, str. 1782, v nadaljevanju: nemško-nizozemska konvencija), ni bilo treba obdavčiti v Nemčiji, ampak le na Nizozemskem.
- 16 Nazadnje je treba za primerjavo predstaviti položaj ponudnika storitev s stalnim ali začasnim prebivališčem v Nemčiji, ki je zato v tej državi članici v celoti zavezan za plačilo davka.

- 17 Za tega izvajalca storitev velja splošna dolžnost predložitve dohodninske napovedi, v okviru postopka za odmero davka na dohodek. Ker dolžnik, ki izplača ponudniku plačilo, ni bil zavezan, da odtegne davek pri viru, ne more odgovarjati za to, da te odtegnitve ni opravil. Dolžnik ravno tako ne odgovarja za davek na dohodek, ki ga dolguje upnik.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 18 Družba Scorpio, ki ima sedež v Nemčiji, je družba, ki organizira koncerte. Leta 1993 je sklenila pogodbo s fizično osebo, ki deluje pod imenom Europop in ki mu je dala na voljo neko glasbeno skupino. Europop je imel tedaj stalno bivališče na Nizozemskem in ni imel niti stalnega niti običajnega prebivališča v Nemčiji. Predložitvenemu sodišču, po njegovih navedbah, njegovo državljanstvo ni bilo poznano.
- 19 V prvem in tretjem četrtletju leta 1993 je družba Scorpio za opravljene storitve plačala Europopu celotni znesek v višini 438.600 DEM. Družba Scorpio od tega zneska ni odtegnila davka, kot določa člen 50a(4), točka 1, prvi stavek, EStG, čeprav ji Europop ni predložil potrdila o oprostitvi v skladu s členom 50d(3), prvi stavek, EStG.
- 20 Potem ko je pristojni finančni organ izvedel za to dejansko stanje, je odgovornost prenalil na družbo Scorpio in z obvestilom o izterjavi z dne 21. marca 1997 zahteval

plačilo 70.395,30 DEM, kar ustreza znesku, ki bi ga družba Scorpio morala odtegniti od plačila, nakazanega Europopu, tj. 15 % bruto njegovega zneska.

- 21 Ugovor, ki ga je zoper obvestilo o izterjavi podala družba Scorpio pri davčnem uradu Hamburg-Eimsbüttel, je bil zavržen. Finanzgericht Hamburg, na katerega se je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari nato obrnila, njeni tožbi ravno tako ni ugodilo, ker družba Scorpio ni predložila potrdila o oprostitvi, zahtevanega na podlagi člena 50d(3), prvi stavek, EStG.
- 22 Družba Scorpio je pri Bundesfinanzhof vložila zahtevo za „revizijo“ in zahtevala, da se razveljavi sodba Finanzgericht ter izpodbijano obvestilo o izterjavi.
- 23 Družba Scorpio v obrazložitev zahteve za revizijo navaja, da je člen 50a(4), šesti stavek, EStG, v nasprotju s členoma 59 in 60 Pogodbe ES, ker izključuje odbitek stroškov za poslovanje od osnovnega zneska, ki ga je treba odtegniti. To izhaja iz sodbe Sodišča z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933).
- 24 Po drugi strani naj bi mu člen 50d(1), četrti stavek, EStG, preprečeval, kot udeležencu, ki lahko v skladu s členom 50a(5), peti stavek, EStG prevzame odgovornost, da se sklicuje na davčno oprostitvev, ki jo ima upnik na podlagi nemško-nizozemske davčne konvencije – v primeru Europop –, in je ravno tako v nasprotju s Pogodbo ES.

25 Bundesfinanzhof sprašuje, kako se razlagata člena 59 in 60 Pogodbe ES glede na načelo odtegnitve davka pri viru in razsežnosti tožbe za ugotovitev odgovornosti, ki iz tega izhaja, vložene pri davčnem uradu. Izid spora o glavni stvari je po mnenju predložitvenega sodišča odvisen tudi od tega, ali je treba navedene člene razlagati enako, če Europop med opravljanjem storitve ne bi bil državljan države članice.

26 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je treba člena 59 in 60 Pogodbe ES razlagati tako, da gre za kršitev teh določb, če lahko dolžnik s sedežem v Nemčiji odgovarja za upnika s sedežem v eni izmed držav članic Evropske unije (v tem primeru Nizozemske), ki ima državljanstvo ene izmed držav članic EU, na podlagi člena 50a(5), peti stavek, [EStG] iz leta 1990, kot je veljal leta 1993, ker ni izvedel odtegnitve pri viru na podlagi člena 50a(4) EStG, medtem ko plačil upnikom, ki so v Nemčiji neomejeno zavezani za plačilo davka na dohodek (nemški državljani), ni treba odtegniti pri viru na podlagi člena 50a(4) EStG in zato tudi ne pride v poštev odgovornost dolžnika zaradi opustitve oziroma prenizke odtegnitve davka?

2. Ali je treba na prvo vprašanje odgovoriti drugače, če upnik s sedežem v drugi državi članici med opravljanjem storitve nima državljanstva ene izmed držav članic EU?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje negativen:

- a) Ali je treba člena 59 in 60 Pogodbe ES razlagati tako, da mora dolžnik za namene odbitka upoštevati, v postopku odtegnitve pri viru, v skladu s členom 50a(4) EstG, stroške poslovanja, ki jih ima upnik s sedežem v drugi državi članici EU, ki so ekonomsko povezani z njegovimi poslovnimi dejavnostmi v Nemčiji, ki pripeljejo do plačila, ker so, tako kot to velja za nemške državljane, davku na dohodke podvrženi le neto dohodki, po odbitku stroškov poslovanja?
- b) Ali za izogib kršitve členov 59 in 60 Pogodbe ES zadostuje, da se v postopku odtegnitve pri viru, v skladu s členom 50a(4) EStG, za namene odbitka upoštevajo le stroški poslovanja, ki so ekonomsko povezani s poslovno dejavnostjo v Nemčiji, na podlagi katere nastane zahtevek za plačilo, ki jih je upnik s sedežem v drugi državi članici, dokazal dolžniku, in da se morebitni drugi stroški poslovanja lahko upoštevajo v kasnejšem postopku povračila davka?
- c) Ali je treba člena 59 in 60 Pogodbe ES razlagati tako, da gre za njuno kršitev, če se davčna oprostitve, do katere je upnik s sedežem na Nizozemskem upravičen v Nemčiji na podlagi [nemško-nizozemske davčne] konvencije, ne upošteva ob odtegnitvi pri viru v skladu s členom s členom 50a(4), branem skupaj s členom 50d(1) EstG, ampak šele v kasnejšem postopku oprostitve ali povračila davka, in tudi če dolžnik v postopku ugotavljanja odgovornosti ne

more uveljavljati davčne oprostitve, medtem ko oproščeni dohodki nemških državljanov niso predmet odtegnitve pri viru, zato tudi ne pride v poštev odgovornost dolžnika zaradi opustitve, oziroma prenizke, odtegnitve pri viru?

- d) Ali so odgovori na vprašanje pod 3 (a) in (c) drugačni, če upnik s sedežem v drugi državi članici med opravljanjem storitve ni državljan ene izmed držav članic EU?“

Vprašanja za predhodno odločanje

- ²⁷ Najprej je treba ugotoviti, da so okoliščine dejanskega stanja iz postopka o glavni stvari nastale pred 1. novembrom 1993, torej preden je začela veljati Pogodba o Evropski uniji, podpisana 7. februarja 1992 v Maastrichtu. Razlaga, za katero je zaprosilo predložitveno sodišče, se zato nanaša na člena 59 in 60 Pogodbe EGS.

Prvo vprašanje

- ²⁸ Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali je treba člena 59 in 60 Pogodbe EGS razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, na podlagi katere se uporabi postopek odtegnitve davka pri viru, pri plačilih izvajalcem storitev,

ki niso rezidenti države članice, v kateri so bile storitve opravljene, medtem ko se tega postopka ne uporabi pri plačilih za izvajalce storitev, ki so rezidenti te države. Predložitveno sodišče prav tako poziva Sodišče, naj zavzame stališče glede posledic, ki izhajajo iz te ureditve, namreč odgovornosti prejemnika storitev, ki ni izvršil odtegnitve pri viru, h kateri je bil zavezan.

- 29 Na podlagi spornih predpisov v zadevi v glavni stvari, je bila vzpostavljena davčna ureditev, ki se razlikuje glede na to, ali je izvajalec storitev rezident Nemčije ali druge države članice.
- 30 Najprej je treba ugotoviti, da kljub temu, da v zdajšnjem stanju prava Skupnosti področje neposredne obdavčitve kot tako ne sodi med pristojnosti Skupnosti, velja, da morajo države članice svoje obdržane pristojnosti izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbo z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 21).
- 31 Dalje, ugotoviti je treba, da člen 59 Pogodbe EGS v skladu s sodno prakso Sodišča zahteva, da se odpravijo vse ovire prostemu opravljanju storitev, ki izhajajo iz tega, da je izvajalec storitev rezident druge države, kot je država, v kateri je bila opravljena storitev (sodbi z dne 4. decembra 1986 v zadevi Komisija proti Nemčiji, 205/84, Recueil, str. 3755, točka 25, in z dne 26. februarja 1991 v zadevi Komisija proti Italiji, C-180/89, Recueil, str. I-709, točka 15).
- 32 Nazadnje, člen 59 Pogodbe EGS v skladu z ustaljeno sodno prakso zagotavlja pravice ne le samemu izvajalcu storitve, ampak tudi prejemniku storitve (glej zlasti sodbe z dne 31. januarja 1984 v združenih zadevah Luisi in Carbone, 286/82 in 26/83, Recueil, str. 377; z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249; z dne 28. aprila 1998 v zadevi Kohll, C-158/96, Recueil, str. I-1931; z dne 29. aprila 1999 v zadevi Ciola, C-224/97, Recueil, str. I-2517, in z dne 26. oktobra 1999 v zadevi Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Recueil, str. I-7447).

- 33 V tem primeru bi lahko, kot je navedlo predložitveno sodišče, dolžnost prejemnika storitve, da odtegne davek pri viru od plačila, ki ga prejme izvajalec storitev, rezident druge države članice, ter tudi morebitna odgovornost prejemnika storitve, podjetja, kakršno je družba Scorpio, odvrnilo od tega, da se obrnejo na druge izvajalce storitev, rezidente drugih držav članic.
- 34 Iz tega izhaja, da pomenijo sporni predpisi iz postopka o glavni stvari prepovedano omejitev prostemu opravljanju storitev, ki je načeloma prepovedana s členi 59 in 60 Pogodbe EGS.
- 35 Kot so pravilno navedli vlade, ki so podale stališča, Komisija in generalni pravobranilec v sklepnih predlogih, so lahko taki predpisi vendarle utemeljeni zaradi nujnosti, da se zagotovi učinkovitost izterjave davka na dohodek.
- 36 Postopek odtegnitve pri viru in predpisi glede odgovornosti, namenjeni njegovi uveljavitvi, so namreč legitimno in primerno sredstvo, da se zagotovi davčno obravnavanje dohodkov osebe, ki je rezident zunaj države obdavčitve, in da se prepreči, da bi zadevni prihodki ostali neobdavčeni tako v državi rezidentstva kot v državi izvedbe storitve. V zvezi s tem je treba spomniti na to, da v zadevnem obdobju, to je leta 1993, ni bilo nobene direktive Skupnosti niti nobene druge ureditve, navedene v spisu, med Kraljevino Nizozemsko in Zvezno republiko Nemčijo glede vzajemne upravne pomoči na področju izterjave davčnih dolgov.
- 37 V preostalem pomeni odtegnitev davka pri viru primerno sredstvo, da se zagotovi izterjavo davčnega dolga države obdavčitve.

38 Enako velja za morebitno odgovornost prejemnika storitve, ki je zavezan za to, da izvede odtegnitev davka, saj to omogoča, če je to potrebno, sankcioniranje opustitve take odtegnitve. Ker je ta odgovornost korelat tega načina izterjave davka od dohodka, ravno tako sorazmerno prispeva k zagotovitvi učinkovitosti te izterjave.

39 Na podlagi teh preudarkov sledi, da je treba člena 59 in 60 Pogodbe EGS razlagati tako, da ne nasprotujeta:

- nacionalni zakonodaji, na podlagi katere se za plačilo izvajalcu storitve, ki ni rezident države, kjer so bile opravljene storitve, uporabi postopek odtegnitve pri viru, medtem ko se tega postopka ne uporabi za plačilo izvajalcem storitev, ki so rezidenti te države članice;

- nacionalni zakonodaji, ki določa odgovornost prejemnika storitve, če je opustil odtegnitev davka, h kateri je zavezan.

Drugo vprašanje

40 Ker to vprašanje temelji na isti postavki kot tretje vprašanje pod točko d), namreč da je upnik plačila državljan tretje države, ga bomo preučili skupaj s tem zadnjim vprašanjem.

Tretje vprašanje, točka a)

- 41 Bundesfinanzhof sprašuje Sodišče, ali je treba člena 59 in 60 Pogodbe EGS razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, na podlagi katere prejemnik storitev, ki je dolžnik plačila, ki se ga nakaže izvajalcu storitev nerezidentu, v postopku odtegnitve pri viru, ne more odbiti stroškov poslovanja, ki so ekonomsko povezani z dejavnostjo izvajalca storitve v državi članici, kjer se storitev opravi, medtem ko se pri izvajalcu storitve rezidentu te države, obdavčijo le neto dohodki, tj. dohodki po odbitku stroškov poslovanja.
- 42 Najprej je treba navesti, da je bilo Sodišče že pozvano, da izrazi stališče glede tega, ali člena 59 in 60 Pogodbe ES nasprotujeta nacionalni davčni ureditvi, v skladu s katero so praviloma pri nerezidentih obdavčeni bruto dohodki, brez odbitka stroškov poslovanja, medtem ko so pri rezidentih, po odbitku stroškov poslovanja, obdavčeni neto dohodki (zgoraj navedena sodba Gerritse, točka 55).
- 43 V zgoraj navedeni sodbi Gerritse je Sodišče najprej ugotovilo, da so bili stroški poslovanja, ki so predmet te zadeve, v neposredni povezavi z dejavnostjo, ki je ustvarila obdavčljive dohodke, tako da so bili rezidenti in nerezidenti v tem pogledu v podobnem položaju. Nato je pritrdilno odgovorilo na vprašanje, ki mu je bilo predloženo v predhodno odločanje, in odločilo, da nacionalna ureditev, ki nerezidentom ne dovoljuje odbitka stroškov poslovanja pri obdavčitvi, medtem ko je, nasprotno, rezidentom dovoljen, pelje k posredni diskriminaciji na podlagi državljanstva, ki v načelu krši člena 59 in 60 Pogodbe ES. Vendar ni zavzelo stališča glede tega, v kateri fazi postopka obdavčitve se mora odbiti stroške poslovanja, ki jih je imel izvajalec storitve, če lahko pridejo v poštev različne faze postopka.

- 44 Da bi se predložitvenemu sodišču zagotovil uporaben odgovor, je treba „ekonomsko povezane stroške poslovanja“ razumeti kot stroške, ki so neposredno povezani s poslovno dejavnostjo, na podlagi katere so bili ustvarjeni obdavčljivi dohodki.
- 45 Bundesfinanzhof torej želi vedeti, ali člena 59 in 60 Pogodbe EGS nasprotujeta tudi nacionalni davčni zakonodaji, v skladu s katero v trenutku, ko dolžnik opravi odtegnitev pri viru, stroškov poslovanja ni mogoče odbiti od obdavčljivega dohodka, vendar nerezidentu daje možnost, da je obdavčen glede na njegove neto dohodke, prejete v Nemčiji, v postopku, ki na zahtevo sledi postopku odtegnitve pri viru, in da dobi povrnjeno morebitno razliko med tem zneskom in tistim odtegnjenim pri viru.
- 46 Če se izhaja iz ugotovitve Bundesfinanzhof, namreč, da je ob nastanku dejstev v zadevi v glavni stvari obstajal postopek povračila, na podlagi katerega je bilo naknadno mogoče upoštevati stroške poslovanja izvajalca storitve nerezidenta, je treba spomniti na to, da lahko, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, uporaba nacionalnih predpisov države prejemnice za izvajalce storitev prepove, omeji ali napravi manj privlačno opravljanje storitev, če povzroči dodatne upravne in poslovne stroške ter obremenitve (glej sodbi z dne 15. marca 2001 v zadevi Mazzoleni in ISA, C-165/98, Recueil, str. I-2189, točka 24, in z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Finalarte in drugi v združenih zadevah C-49/98, C-50/98, od C-52/98 do C-54/98 in od C-68/98 do C-71/98, Recueil, str. I-7831, točka 30).
- 47 V zadevi v glavni stvari lahko pomeni nujnost, da se naknadno izvede postopek povračila stroškov poslovanja, tudi če je izvajalec storitve nerezident obvestil dolžnika o višini teh stroškov, ki so neposredno povezani z njegovimi dejavnostmi,

oviro pri izvajanju storitev. Ker povzroči izvedba takega postopka dodatne upravne in gospodarske obremenitve in je za izvajalca storitev obvezno predpisana, pomenijo sporni davčni predpisi omejitve, ki je načeloma prepovedana s členoma 59 in 60 Pogodbe EGS.

48 Navedena ni bila nobena trditev, ki bi lahko upravičila nacionalne predpise v zadevi v postopku o glavni stvari, če ti izključujejo možnost, da bi prejemnik storitve, ki je dolžan plačilo izvajalcu storitve nerezidentu, pri postopku odtegnitve pri viru odbil stroške poslovanja, ki so neposredno povezani z dejavnostmi, ki jih je opravil izvajalec storitev nerezident v državi članici, v kateri je izvršil storitev, če ga je izvajalec storitve o teh stroških obvestil.

49 Na tretje vprašanje pod točko a) je treba torej odgovoriti, da se člena 59 in 60 Pogodbe EGS razlaga tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v skladu s katero prejemnik storitve, ki je dolžan plačilo izvajalcu storitve nerezidentu, pri postopku odtegnitve pri viru, ne more odbiti stroškov poslovanja, o katerih ga je izvajalec storitve obvestil in so neposredno povezani z njegovimi dejavnostmi v državi članici, v kateri je bila storitev opravljena, medtem ko se pri izvajalcu storitve rezidentu obdavči le neto prihodke, tj. prihodke, ki ostanejo po odbitku stroškov poslovanja.

Tretje vprašanje, točka b)

50 S tem vprašanjem, ki je povezano s prejšnjim, Bundesfinanzhof v bistvu sprašuje, ali je treba člena 59 in 60 Pogodbe EGS razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnemu

predpisu, v skladu s katerim se v postopku odtegnitve pri viru odbije le stroške poslovanja, ki so v neposredni zvezi z dejavnostmi v državi članici, v kateri je bila opravljena storitev in o katerih je izvajalec storitve, rezident druge države članice, obvestil dolžnika, morebitni nadaljnji stroški poslovanja pa se lahko upoštevajo v naknadnem postopku povračila.

51 Na to vprašanje je treba odgovoriti ob upoštevanju preudarkov iz prejšnjega vprašanja in ob upoštevanju, da Sodišče nima na voljo elementov, na podlagi katerih bi lahko primerjalo položaj izvajalcev storitev rezidentov in nerezidentov. Če je treba stroške poslovanja, glede katerih je izvajalec storitve obvestil dolžnika, odbiti ob postopku odtegnitve pri viru, člena 59 in 60 Pogodbe EGS ne nasprotujeta temu, da se v okviru naknadnega postopka povračila upoštevajo morebitni stroški poslovanja, ki niso neposredno povezani, v smislu zgoraj navedene sodbe Gertisse, z gospodarsko dejavnostjo, na podlagi katere so nastali obdavčljivi dohodki.

52 Na vprašanje 3 b) je treba torej odgovoriti, da člena 59 in 60 Pogodbe EGS ne nasprotujeta nacionalnemu predpisu, na podlagi katerega se lahko ob postopku odtegnitve pri viru odbije le stroške poslovanja, ki so neposredno povezani z dejavnostmi, na podlagi katerih so v državi članici, kjer je bila izvršena storitev, nastali obdavčljivi dohodki, in glede katerih je izvajalec storitev, rezident druge države članice, obvestil dolžnika, in na podlagi katerega se lahko stroški, ki niso neposredno povezani s to gospodarsko dejavnostjo, po potrebi lahko upoštevajo v okviru naknadnega postopka povračila.

Tretje vprašanje, točka c)

- 53 Bundesfinanzhof s tem vprašanjem sprašuje Sodišče, ali je treba člena 59 in 60 Pogodbe EGS razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčno oprostitev, do katere je na podlagi nemško-nizozemske konvencije upravičen izvajalec storitve nerezident, ki je dejavnost opravljal v Nemčiji, dolžnik lahko upošteva v okviru postopka odtegnitve pri viru ali v naknadnem postopku oprostitve ali povračila, oziroma na podlagi okoliščin tega primera, navedenih v točki 21 te sodbe, v postopku ugotavljanja odgovornosti, uvedenega proti njemu, le če pristojni davčni organ izda potrdilo o oprostitvi, ki potrjuje, da so pogoji iz konvencije izpolnjeni.
- 54 Najprej je treba spomniti na to, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso, ob pomanjkanju skupnostnih ukrepov za poenotenje ali uskladitev zaradi odprave dvojnega obdavčevanja, države članice še naprej pristojne za določitev meril za obdavčitev dohodkov in premoženja, da bi, v tem primeru po pogodbeni poti, odpravile dvojno obdavčevanje (glej sodbo z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57).
- 55 Vendar se morajo države članice glede izvrševanja tako dodeljene pristojnosti obdavčevanja, prilagoditi pravilom Skupnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Saint-Gobain ZN, točka 58, ter sodbi z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot, C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 94, in z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 50).
- 56 Toda, čeprav je bilo ugotovljeno, da je bilo treba sporne dohodke iz postopka v glavni stvari, ki izhajajo iz umetniških predstav, kot je navedeno v točki 15 te sodbe, na podlagi nemško-nizozemske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja

obdavčiti ne v Nemčiji, temveč le na Nizozemskem, velja – kot je navedel generalni pravobranilec v točki 88 sklepnih predlogov –, da dolžnost izvajalca storitev rezidenta na Nizozemskem, da pri pristojnih nemških davčnih organih zahteva potrdilo o oprostitvi, da bi se izognil dodatni obdavčitvi prihodkov v Nemčiji, v skladu z navedbami v točki 49 te sodbe zaradi upravnih dejanj, ki jih mora izvajalec storitev opraviti, pomeni omejitev prostega opravljanja storitev.

57 Prav tako lahko dolžnost prejemnika storitev, da predloži to potrdilo v postopku ugotavljanja odgovornosti, tega od tega, da zaposli izvajalca storitve, ki je rezident druge države članice. Kot je poudarila družba Scorpio, se mora namreč dolžnik plačila prepričati, da je njegov pogodbeni partner bodisi sam začel postopek za oprostitve ali postopek povračila (in mu po potrebi vrne znesek vračila) bodisi mu dal pooblastilo, da začne ta postopek v njegovo korist. Bati se je, da ima izvajalec storitve, rezident druge države članice, malo interesa za ta dejanja, oziroma ni več dosegljiv po prenehanju pogodbenega razmerja.

58 Zato dejstvo, da se zadevno davčno oprostitve lahko upošteva v različnih fazah postopka obdavčitve, ki jih je navedlo Bundesfinanzhof, le ob predložitvi potrdila, ki ga izda pristojen davčni organ, v katerem je navedeno, da so izpolnjeni pogoji iz nemško-nizozemske konvencije, določeni v ta namen, pomeni omejitev prostemu opravljanju storitev, zagotovljenemu s členoma 59 in 60 Pogodbe EGS.

59 Ta omejitev je kljub temu z vidika zagotavljanja pravilnega poteka postopka obdavčitve pri viru upravičena.

60 Kot trdi med drugim belgijska vlada in kot je navedel tudi generalni pravobranilec v točki 90 sklepnih predlogov, se zdi namreč pomembno, da je dolžnik prost odtegnitve davka pri viru le tedaj, ko je zagotovo prepričan, da izvajalec storitve izpolnjuje predpostavke za davčno oprostitvev. Od samega dolžnika pa se ne more zahtevati, da pojasni vprašanje, ali so v vsakem posameznem primeru zadevni dohodki, zaradi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, neobdavčeni ali ne. Nazadnje, če bi dolžnika pooblastili, da se enostransko oprosti od odbitka davka, bi lahko bila nazadnje posledica tega to, da bi bilo pobiranje davkov pri upniku ogroženo.

61 Glede na vse navedene preudarke je treba na vprašanje 3 (c) odgovoriti, da je treba člena 59 in 60 Pogodbe EGS razlagati tako, da ne prepovedujeta, da davčno oprostitvev, do katere je na podlagi nemško-nizozemske davčne konvencije upravičen izvajalec storitve nerezident, ki je dejavnost opravljal v Nemčiji, dolžnik upošteva v okviru postopka odtegnitve pri viru ali v naknadnem postopku oprostitve ali povračila oziroma v postopku ugotavljanja odgovornosti, ki je bil uveden proti njemu, le če pristojni davčni organ izda potrdilo o oprostitvi, ki potrjuje, da so pogoji iz konvencije izpolnjeni.

Vprašanje 2 in vprašanje 3, točka d)

62 Bundesfinanzhof s tema vprašanjema v bistvu sprašuje, ali je treba člen 59 Pogodbe EGS razlagati tako, da se ga uporabi tudi tedaj, če je prejemnik storitev, ki se na ta člen sklicuje, da bi bil deležen koristi na podlagi prostega opravljanja storitev znotraj Skupnosti, državljani države članice in je rezident v Skupnosti, njegov sopogodbenik, izvajalec storitve, pa je rezident v drugi državi Skupnosti, vendar ima državljanstvo tretje države.

- 63 Najprej je treba spomniti, da člen 59 Pogodbe EGS, kot je bilo navedeno v točki 32 te sodbe in v skladu z ustaljeno sodno prakso, ne zagotavlja pravic le izvajalcu storitve, ampak tudi prejemniku teh storitev.
- 64 Te pravice vključujejo ne le svobodo prejemnika storitve, da gre v drugo državo članico, da bi tam koristil storitev, ne da bi bil pri tem oviran s kakimi omejitvami (zgoraj navedena sodba Ciola, točka 11, in sodba v zadevi Vestergaard, C-55/98, Recueil, str. I-7641, točka 20), temveč v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča tudi pravico prejemnika storitve, da se na to pravico sklicuje tudi tedaj, ko se niti on niti izvajalec storitve nista odpravila v drugi kraj v Skupnosti (primerjaj v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Eurowings Luftverkehr, točka 34, in sodbi z dne 6. novembra 2003 v zadevi Gambelli in drugi, C-243/01, Recueil, str. I-13031, točki 55 in 57, ter z dne 14. oktobra 2004 v zadevi Omega, C-36/02, ZOdl., str. I-9606, točka 25).
- 65 Tako je v postopku o glavni stvari. Trditve vlade Združenega kraljestva, da družba Scorpio kot prejemnica storitev ne more uveljavljati pravic, ki jih zagotavlja člen 59 Pogodbe EGS, ker se ni odpravila oziroma ni poskušala iti v drugo državo članico, da bi prejela sporne storitve iz postopka o glavni stvari, je treba zato zavriniti.
- 66 Če iz tega izhaja, da bi družba Scorpio, ki se kot družba v skladu s členom 58(1) Pogodbe EGS obravnava enako kot fizična oseba, ki je državljan države članice, načeloma morala biti sposobna, v skladu s členom 66 Pogodbe EGS, uveljavljati pravice, ki jih ima na podlagi člena 59 Pogodbe EGS, je treba preučiti, ali dejstvo, da ima Europop kot izvajalec storitve, ki je rezident druge države članice, državljanstvo tretje države, ovira družbo Scorpio pri uveljavljanju teh pravic.

67 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se v skladu s Pogodbo EGS – ker Svet ni konkretiziral možnosti, predvidene s členom 59(2) te pogodbe – uporabijo predpisi v zvezi s prostim opravljanjem storitev, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

– storitev mora biti opravljena v Skupnosti;

– izvajalec storitve mora imeti državljanstvo države članice in imeti sedež v državi Skupnosti.

68 Iz tega izhaja, da Pogodba EGS ugodnosti uporabe teh določb ne razširja na izvajalce storitev, ki so državljani tretje države, tudi če so rezidenti v Skupnosti in gre za storitev znotraj Skupnosti.

69 Zato je treba na drugo vprašanje in na tretje vprašanje, točka d), odgovoriti, da je treba člen 59 Pogodbe EGS razlagati tako, da se ga ne uporabi v korist izvajalca storitev, ki ima državljanstvo tretje države.

Stroški

70 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški drugih strank za predložitev stališč Sodišču se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. Člena 59 in 60 Pogodbe EGS je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta:

- nacionalni zakonodaji, na podlagi katere se za plačilo izvajalcu storitve, ki ni rezident države, v kateri so bile opravljene storitve, uporabi postopek odtegnitve pri viru, medtem ko se ta postopek ne uporabi za plačilo izvajalcem storitev, ki so rezidenti te države članice;**

- nacionalni zakonodaji, ki določa odgovornost prejemnika storitve, če je opustil odtegnitev davka, h kateri je zavezan.**

2. Člena 59 in 60 Pogodbe EGS je treba razlagati tako, da:

- nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v skladu s katero prejemnik storitve, ki je dolžan plačilo izvajalcu storitve nerezidentu, pri postopku odtegnitve pri viru ne more odbiti stroškov poslovanja, o katerih ga je izvajalec storitve obvestil in so neposredno povezani z njegovimi dejavnostmi v državi članici, v kateri je bila storitev opravljena, medtem ko se pri izvajalcu storitve rezidentu, obdavčijo le neto prihodki, to je prihodki, ki ostanejo po odbitku stroškov poslovanja;**

- ne nasprotujeta nacionalnemu predpisu, v skladu s katerim se v postopku odtegnitve pri viru odbijejo le stroški poslovanja, ki so v neposredni zvezi z dejavnostmi v državi članici, v kateri je bila opravljena storitev, in o katerih je izvajalec storitve, rezident druge države članice, obvestil dolžnika, morebitni nadaljnji stroški poslovanja pa se lahko upoštevajo v naknadnem postopku povračila;

- ne prepovedujeta, da davčno oprostitve, do katere je na podlagi konvencije, sklenjene 16. junija 1959 med Zvezno republiko Nemčijo in Kraljevino Nizozemsko o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodkov in premoženja ter različnih drugih davkov in o ureditvi drugih vprašanj s področja davkov, upravičen izvajalec storitve nerezident, ki je dejavnost opravljal v Nemčiji, dolžnik upošteva v okviru postopka odtegnitve pri viru ali v naknadnem postopku oprostitve ali povračila, oziroma v postopku ugotavljanja odgovornosti, ki je bil uveden proti njemu, le če pristojni davčni organ izda potrdilo o oprostitvi, ki potrjuje, da so pogoji iz konvencije izpolnjeni.

3. Člen 59 Pogodbe EGS je treba razlagati tako, da se ne uporabi v korist izvajalca storitev, ki ima državljanstvo tretje države.

Podpisi