

**Sprawa C-290/04**

**FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH**

**przeciwko**

**Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel**

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

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

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

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

**Streszczenie wyroku**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Jest ono jednakże uzasadnione konieczności zapewnienia skutecznego poboru podatku dochodowego. W istocie wobec braku dyrektywy wspólnotowej lub innego instrumentu normującego wzajemną pomoc administracyjną w dziedzinie poboru podatków, pobór u źródła oraz gwarantujące jego skuteczność zasady odpowiedzialności stanowi uzasadniony i właściwy sposób zapewnienia skutecznego poboru podatku od dochodów osób zamieszkujących poza terytorium państwa opodatkowania, pozwalający uniknąć sytuacji, w której dochody te nie podlegałyby opodatkowaniu ani w państwie zamieszkania, ani w państwie, w którym świadczone są usługi. Ponadto pobór u źródła i ewentualna odpowiedzialność usługobiorcy zobowiązanego do dokonania poboru, która stanowi następstwo takiej techniki poboru podatku dochodowego, umożliwiając w razie potrzeby nałożenie kary w przypadku braku poboru u źródła, stanowi proporcjonalną do celu metodę zapewnienia skutecznego poboru podatku należnego w państwie opodatkowania.

(por. pkt 33–39 oraz pkt 1 sentencji)

2. Artykuł 59 traktatu EWG (następnie art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 traktatu EWG (następnie art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych wykluczających odliczenie przez usługobiorcę zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia usługodawcy niebędącego rezydentem, przy dokonywaniu poboru podatku u źródła, kosztów uzyskania przez tego usługodawcę przychodu bezpośrednio związanych z jego działalnością w państwie członkowskim, w którym świadczy on usługę, podczas gdy usługodawca będący rezydentem w tym państwie zobowiązany byłby wyrazić zgodę do zapłaty podatku od dochodów netto, to jest po odliczeniu kosztów uzyskania przychodu.

Istnienie procedury umożliwiającej późniejsze wzięcie pod uwagę kosztów uzyskania przez usługodawcę niebędącego rezydentem przychodu nie ma tym zakresie znaczenia. Ponieważ wszczęcie takiego postępowania prowadzi do dodatkowych zobowiązań administracyjnych i finansowych, a usługodawca jest do tego nieuchronnie zmuszony, przedmiotowe przepisy podatkowe stanowi przeszkodę w swobodzie świadczenia usług, zakazanej na mocy art. 59 i 60 traktatu EWG.

Natomiast postanowienia te nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi w ramach poboru u źródła odliczeniu podlegają tylko koszty uzyskania przychodu, które są bezpośrednio związane z przynoszącą objęty opodatkowaniem przychód działalnością w państwie członkowskim będącym miejscem świadczenia usługi, o jakich usługodawca mający siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim poinformował zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, i zgodnie z którymi to przepisami ewentualne koszty uzyskania przychodu niezwiązane bezpośrednio z tą działalnością mogą zostać wzięte pod uwagę w ramach późniejszego postępowania w sprawie zwrotu podatku.

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

3. Artykuł 59 traktatu EWG (następnie art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) i art. 60 traktatu EWG (następnie art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE) nie stoją na przeszkodzie temu, by zwolnienie podatkowe, z jakiego korzysta na mocy umowy między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania usługodawca niebędący rezydentem świadczący usługi w Niemczech, mogło zostać wzięte pod uwagę przy poborze przez zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia podatku u źródła lub w późniejszym postępowaniu w sprawie zwrotu podatku, albo w ramach postępowania podatkowego przeciwko temu ostatniemu, wyłącznie pod warunkiem wystawienia przez właściwy organ

podatkowy za świadczenia o spełnieniu warunków zwolnienia ustanowionych w tej umowie.

Prawdą jest, że przepis taki stanowi przeszkodę w swobodzie świadczenia usług zagwarantowanej w art. 59 i 60 traktatu EWG. Jednak jest on uzasadniony koniecznością zapewnienia skutecznego opodatkowania u źródła. Istotne jest bowiem, by zobowiązany z tytułu wynagrodzenia mógł zaniechać poboru podatku u źródła tylko w razie pewności, że usługodawca spełnia warunki zwolnienia podatkowego. Nie można zaś wymagać od zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, by wyjaśniał on samodzielnie, czy w konkretnym przypadku dochód podlega zwolnieniu na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wreszcie możliwość samodzielnego uwolnienia się zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia od obowiązku poboru podatku u źródła mogłaby w razie braku z jego strony uniemożliwić pobranie podatku od uprawnionego do wynagrodzenia.

(por. pkt 58–61 oraz pkt 2 sentencji)

4. Artykuł 59 traktatu EWG (następnie art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) należy interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania do usługodawców mających obywatelstwo państwa trzeciego.

Zgodnie bowiem z traktatem EWG, w sytuacji gdy Rada nie skorzystała z możliwości przewidzianej w drugim akapicie art. 59 tego traktatu, postanowienia dotyczące swobody świadczenia usług znajdują zastosowanie pod następującymi warunkami. Po pierwsze, usługi są świadczone na terytorium Wspólnoty, a po drugie, usługodawca ma przynależność państwową jednego z państw członkowskich oraz miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium jednego z tych państw. W związku z tym wspomniane postanowienia traktatu EWG nie obejmują usługodawców będących obywatelami państw trzecich, nawet jeżeli mają oni miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Wspólnoty i chodzi o wewnątrzspółnotowe świadczenie usług.

(por. pkt 67–69 oraz pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 3 października 2006 r. (\*)

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

W sprawie C-290/04

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 28 kwietnia 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 lipca 2004 r., w postępowaniu:

## **FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH**

przeciwko

**Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,**

TRYBUNA? (wielka izba),

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

rzecznik generalny: P. L?ger,

sekretarz: L. Hewlett, g?ówny administrator,

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

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

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

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

wydaje nast?puj?cy

### **Wyrok**

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

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

## Ramy prawne

### *Uregulowania wspólnotowe*

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

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

[...]”.

4 Artykuł 59 tego traktatu przewiduje, że:

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

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

5 Artykuł 60 tego traktatu postanawia:

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

Usługi obejmują zwłaszcza:

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

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

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

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

### *Uregulowania krajowe*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

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

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

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

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

22 Scorpio wniosła do Bundesfinanzhof rewizyjną, domagając się uchylenia orzeczenia Finanzgericht

oraz spornej decyzji podatkowej.

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

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

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

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

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

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

3) W razie odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze:

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

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



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

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

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

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

#### *W przedmiocie pytania pierwszego*

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

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

30 Mimo że na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego dziedzina podatków bezpośrednich jako taka nie podlega kompetencji Wspólnoty, niemniej jednak państwa członkowskie muszą wykonywać pozostawione im kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 21).

31 Należy następnie przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału art. 59 traktatu EWG wymaga zniesienia wszelkich ograniczeń w swobodzie świadczenia usług opartych na okoliczności, że usługodawca zamieszkuje lub ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym świadczy usługi (wyroki: z dnia 4 grudnia 1986 r. w sprawie 205/84 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. 3755, pkt 25 i z dnia 26 lutego 1991 r. w sprawie C-180/89 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-709, pkt 15).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*W przedmiocie pytania drugiego*

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

??cznie z tym ostatnim pytaniem.

*W przedmiocie pytania trzeciego, lit. a)*

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

42 Nale?y przede wszystkim stwierdzi?, ?e Trybuna? mia? ju? okazj? rozstrzyga?, czy art. 59 i 60 traktatu WE stoj? na przeszkodzie obowi?zywaniu krajowych przepisów podatkowych uwzgl?dniaj?cych co do zasady, do celów opodatkowania nierezydentów, przychody brutto bez odliczenia kosztów ich uzyskania, podczas gdy rezydenci podlegaj? opodatkowaniu od dochodów netto po odliczeniu tych kosztów (ww. wyrok w sprawie Gerritse, pkt 55).

43 W ww. wyroku w sprawie Gerritse Trybuna? stwierdzi?, po pierwsze, ?e koszty uzyskania przychodu b?d?ce przedmiotem tej sprawy s? bezpo?rednio zwi?zane z dzia?alno?ci? przynosz?c? przychód obj?ty podatkiem, w zwi?zku z czym rezydenci i nierezydenci s? z tego punktu widzenia w porównywalnej sytuacji. Nast?pnie odpowiedzia? twierdz?co na postawione mu pytanie prejudycjalne, orzekaj?c, ?e przepisy krajowe odmawiaj?ce nierezydentom prawa do odliczenia przy opodatkowaniu kosztów uzyskania przychodu, przys?uguj?cego rezydentom, stanowi? po?redni? dyskryminacj? ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?, sprzeczna? co do zasady z art. 59 i 60 traktatu. Trybuna? nie wypowiedzia? si? natomiast, na jakim etapie post?powania podatkowego koszty uzyskania przez us?ugodawc? przychodu winny zosta? odliczone, je?eli w gr? wchodzi? mog? ró?ne jego etapy.

44 St?d udzielenie s?dowi krajowemu u?ytecznej odpowiedzi wymaga interpretacji poj?cia „kosztów uzyskania przychodu zwi?zanych gospodarczo” jako dotycz?cego kosztów bezpo?rednio zwi?zanych w rozumieniu orzecznictwa zapocz?tkowanego ww. wyrokiem w sprawie Gerritse z dzia?alno?ci? przynosz?c? obj?ty podatkiem przychód.

45 Bundesfinanzhof zmierza zatem do ustalenia, czy art. 59 i 60 traktatu EWG stoj? równie? na przeszkodzie obowi?zywaniu krajowych przepisów podatkowych wykluczaj?cych odliczenie kosztów uzyskania przychodu od podstawy opodatkowania w chwili, gdy zobowi?zany z tytu?u wynagrodzenia dokonuje poboru podatku u ?ród?a, lecz umo?liwiaj?cych nierezydentowi, na jego wniosek, opodatkowanie jego dochodów netto uzyskanych w Niemczech w wyniku post?powania nast?puj?cego po poborze u ?ród?a, a w rezultacie tego post?powania otrzymanie zwrotu ewentualnej ró?nicy mi?dzy tak naliczonym podatkiem a podatkiem pobranym u ?ród?a.

46 Przyjmuj?c za?o?enie Bundesfinanzhof o istnieniu, w czasie gdy mia?y miejsce okoliczno?ci faktyczne sprawy g?ównej, procedury umo?liwiaj?cej pó?niejsze wzi?cie pod uwag? kosztów uzyskania przez us?ugodawc? nie b?d?cego rezydentem przychodu, nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u stosowanie przepisów krajowych przyjmuj?cego pa?stwa cz?onkowskiego do us?ugodawców mo?e uniemo?liwia?, utrudnia? lub zniech?ca? do ?wiadczenia us?ug, je?eli powoduje dodatkowe koszty lub zobowi?zania administracyjne i finansowe (zob. wyroki: z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C?165/98 Mazzoleni i ISA, Rec. str. I?2189, pkt 24 i z dnia 25 pa?dziernika 2001 r. w sprawach po??czonych C?49/98, C?50/98, od C?52/98 do C?54/98 i od C?68/98 do C?71/98, Rec. str. I?7831, pkt 30).

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

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

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

*W przedmiocie pytania trzeciego, lit. b)*

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

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

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

odliczeniu przy poborze u ród?a i zgodnie z którymi to przepisami ewentualne koszty uzyskania przychodu niezwi?zane z t? dzia?alno?ci? mog? zosta? wzi?te pod uwag? w ramach pó?niejszego post?powania w sprawie zwrotu podatku.

*W przedmiocie pytania trzeciego, lit. c)*

53 W pytaniu tym Bundesfinanzhof zapytuje Trybuna?, czy art. 59 i 60 traktatu EWG nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie temu, by zwolnienie podatkowe, z jakiego na mocy niemiecko?holenderskiej umowy podatkowej korzysta us?ugodawca nieb?d?cy rezydentem ?wiadcz?cy us?ugi w Niemczech, mog?o zosta? wzi?te pod uwag? przy poborze przez zobowi?zanego z tytu?u wynagrodzenia podatku u ród?a lub w pó?niejszym post?powaniu w sprawie zwrotu podatku, albo na podstawie elementów akt sprawy omówionych w pkt 21 niniejszego wyroku w ramach post?powania podatkowego przeciwko temu ostatniemu, wy??cznie pod warunkiem wystawienia przez w?a?ciwy organ podatkowy za?wiadczenia o spe?nieniu warunków zwolnienia ustanowionych w tej umowie.

54 Nale?y na wst?pie przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku ujednoczenia lub harmonizacji na szczeblu wspólnotowym pa?stwa cz?onkowskie zachowuj? kompetencj? do okre?lania kryteriów opodatkowania dochodów i maj?tku maj?cych na celu unikanie, w razie konieczno?ci w drodze umów mi?dzynarodowych, podwójnego opodatkowania (zob. wyrok z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?307/97 Saint?Gobain ZN, Rec. str. I?6161, pkt 57).

55 Jednak?e przy wykonywaniu przys?uguj?cych im na tej podstawie uprawnie? podatkowych pa?stwa cz?onkowskie zobowi?zane s? dzia?a? w zgodzie z prawem wspólnotowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Saint?Gobain ZN, pkt 58; wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C?385/00 De Groot, Rec. str. I?11819, pkt 94 i z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C?265/04 Bouanich, Zb.Orz. I?923, pkt 50).

56 Je?eli okazuje si? za?, jak zosta?o wskazane w pkt 15 niniejszego wyroku, ?e dochody uzyskane z racji ?wiadczenia us?ug artystycznych b?d?ce przedmiotem sprawy g?ównej nie podlega?y opodatkowaniu w Niemczech, lecz jedynie w Holandii, a to na mocy niemiecko?holenderskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to nale?y stwierdzi?, co uczyni? te? rzecznik generalny w pkt 88 opinii, ?e zobowi?zanie us?ugodawcy b?d?cego rezydentem w Holandii do wnioskowania do w?a?ciwego niemieckiego organu podatkowego o wystawienie za?wiadczenia o zwolnieniu w celu unikni?cia dodatkowego opodatkowania jego dochodów w Niemczech stanowi, jak przypomniano to w pkt 44 niniejszego wyroku, ograniczenie w swobodzie ?wiadczenia us?ug z racji formalno?ci administracyjnych, do których dope?nienia zobowi?zuje si? tego us?ugawc?.

57 Podobnie zobowi?zanie us?ugobiorcy do przedstawienia tego za?wiadczenia w ramach post?powania podatkowego przeciwko niemu mo?e zniech?ci? go do korzystania z us?ugodawcy maj?cego siedzib? lub miejsce zamieszkania w innym pa?stwie cz?onkowskim. Zgodnie z twierdzeniem Scorpio zobowi?zany z tytu?u wynagrodzenia musi si? bowiem upewni?, ?e jego kontrahent wszcz?? post?powanie w sprawie zwolnienia lub w sprawie zwrotu podatku we w?asnym imieniu (i wyp?aci mu ewentualnie kwot? zwrotu) lub upowa?ni? go do wszcz?cia takiego post?powania. Mo?na si? obawia?, ?e us?ugodawca maj?cy siedzib? lub miejsce zamieszkania w innym pa?stwie cz?onkowskim przywi?zywa? b?dzie niewielk? wag? do tych dzia?a? lub ?e b?dzie nieosi?galny po wyga?ni?ciu stosunku umownego.

58 W zwi?zku z tym mo?liwo?? uwzgl?dnienia tego zwolnienia na ró?nych etapach post?powania podatkowego wymienionych przez Bundesfinanzhof wy??cznie na podstawie wydanego przez w?a?ciwy organ podatkowy za?wiadczenia o spe?nieniu warunków

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

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

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

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

*W przedmiocie pytania drugiego i pytania trzeciego lit. d)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **W przedmiocie kosztów**

70 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

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

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

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

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

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

Podpisy

\* Język postępowania: niemiecki.