OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 9 marca 2006 r. [1]

1. W ramach niniejszego odesłania prejudycjalnego do Trybunału wniesiono o orzeczenie, czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się temu, aby obywatel państwa członkowskiego, który podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego w innym państwie członkowskim, w tym wypadku w Republice Federalnej Niemiec, nie mógł odliczyć od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu wydatków na doradcę podatkowego poniesionych w celu spełnienia jego obowiązków podatkowych w tym ostatnim państwie członkowskim, podczas gdy podatnikowi podlegającemu w tym państwie członkowskim nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu przysługuje prawo do odliczenia takich wydatków.

I — Ramy prawa krajowego

2. Zgodnie z Einkommensteuergesetz (ustawą o podatku dochodowym) w brzmieniu z 1997 r. (zwaną dalej „EStG 1997") [2], należy dokonać rozróżnienia pomiędzy podatnikami podlegającymi opodatkowaniu od całości osiąganego przez nich dochodu a podatnikami podlegającymi ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W odróżnieniu od tych pierwszych, podatnikami podlegającymi ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu są osoby, które nie mają ani miejsca zamieszkania, ani stałego miejsca pobytu w Niemczech i które podlegają opodatkowaniu wyłącznie w zakresie dochodu osiąganego przez nie w tym państwie.

3. Pośród dochodów ze źródeł niemieckich art. 49 ust. 1 pkt 2 lit. a) EStG 1997 wymienia dochody z działalności rzemieślniczej, przemysłowej lub handlowej.

4. Artykuł 50 ust. 1 EStG 1997 zawiera przepisy szczególne, które znajdują zastosowanie do podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Wynika z nich w szczególności, że podatnicy ci nie mogą odliczyć od swych dochodów podlegających opodatkowaniu „kosztów nadzwyczajnych", takich jak wydatki na doradcę podatkowego [3], podczas gdy osoby podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu mogą dokonać odliczenia takich wydatków na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 6 EStG 1997.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — BGBl. 1997 I, str. 823 i nast.

3 — Zobacz art. 50 ust. 1 zdanie piąte EStG 1997.

5. Należy ponadto wyjaśnić, że artykuł ten odróżnia wydatki należące do kategorii „kosztów nadzwyczajnych" od tych, które stanowią „koszty prowadzenia działalności gospodarczej" bądź „koszty prowadzenia działalności zawodowej".

II — Postępowanie przed sądem krajowym

6. R. H. Conijn, będący obywatelem Niderlandów i tam też zamieszkały, osiągnął w 1998 r. z tytułu uczestnictwa w spółce komandytowej prawa niemieckiego w ramach wspólności majątku spadkowego dochód ze źródeł w Niemczech z działalności o charakterze przemysłowym i handlowym w wysokości 146 373,50 DEM. Kwota ta stanowiła mniej niż 90% łącznego światowego dochodu R.H. Conijna.

7. W zeznaniu podatkowym za rok 1998 odliczył on kwotę 1046 DEM — która odpowiadała wydatkom na doradztwo podatkowe, poniesionym przez niego w celu sporządzenia zeznania podatkowego w Niemczech — tytułem „kosztów nadzwyczajnych" na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 6 EStG 1997.

8. Finanzamt Hamburg-Nord (zwany dalej „Finanzamt") odmówił uznania prawa do odliczenia tych wydatków, opierając się na art. 50 ust. 1 zdanie piąte EStG 1997.

9. R. H. Conijn wniósł odwołanie od tej decyzji do Finanzgericht Hamburg. Odwołanie to zostało oddalone wyrokiem z dnia 11 listopada 2003 r.

10. W związku z powyższym skarżący w sprawie przed sądem krajowym wniósł rewizję od tego wyroku do Bundesfinanzhof, wnosząc o jego uchylenie i orzeczenie, iż wydatki na doradztwo podlegają odliczeniu. Z kolei Finanzamt wniósł o oddalenie rewizji.

III — Odesłanie prejudycjalne

11. W postanowieniu odsyłającym Bundesfinanzhof wskazuje, że różnica w traktowaniu między podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami będącymi nierezydentami, która wynika z ww. przepisów EStG 1997, może być sprzeczna ze swobodą podstawową ustanowioną w art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE), to znaczy swobodą przedsiębiorczości.

12. Stwierdza on najpierw, że Trybunał orzekł wielokrotnie, że sytuacja rezydenta i nierezydenta nie jest co do zasady porównywalna oraz że w konsekwencji prawem do odliczeń związanych z sytuacją osobistą

podatnika w państwie pochodzenia dochodów nie trzeba obowiązkowo obejmować nierezydentów.

13. Następnie zauważa on, że w świetle orzecznictwa Trybunału jedynie w przypadku gdy podatnik podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uzyskuje prawie wszystkie swoje dochody w państwie pochodzenia podlegających opodatkowaniu dochodów, zasada równości traktowania nakazuje, aby zostały mu przyznane ulgi podatkowe związane z sytuacją osobistą lub rodzinną. Zdaniem sądu krajowego odstępstwo to dotyczy jednak bezpośrednio jedynie ograniczonej kategorii ulg podatkowych związanych z sytuacją osobistą lub rodzinną podatnika, lecz nie „wszystkich możliwych wydatków na życie osoby prywatnej".

14. Bundesfinanzhof zaznacza w tej kwestii, że prawo do odliczenia wydatków na doradztwo podatkowe jest uzasadnione w istocie celami subwencjonowania i zachęcania, które nie mają nic wspólnego z sytuacją osobistą podatnika. Podatnik powinien uzyskać określoną rekompensatę, ponieważ musiał zwrócić się do doradcy podatkowego z powodu złożoności prawa podatkowego, przy czym rekompensata ta uwzględnia „niezbędne koszty", które musiał on ponieść i które obniżają jego dochód. Jednak względy takie nie tłumaczą, dlaczego takiej ulgi podatkowej należałoby odmówić nierezydentom, w każdym razie w przypadku gdy doradztwo podatkowe nie dotyczy zeznania podatkowego w państwie zamieszkania podatnika, lecz wyłącznie zeznania podatkowego w państwie uzyskania dochodów.

15. Zdaniem sądu krajowego nawet wychodząc z założenia, że wydatki na doradztwo podatkowe stanowią wydatki poniesione na życie, należałoby uznać, iż skoro prawodawca niemiecki postanowił dopuścić odliczenie tych wydatków, powinien trzymać się tego konsekwentnie. Wydatki te stanowią obciążenie zarówno dochodów nierezydenta, jak i rezydenta. W istocie obaj są według tych samych zasad zobowiązani do złożenia zeznania podatkowego.

16. Mając z powyżej wskazanych względów wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym niemieckich przepisów podatkowych znajdujących zastosowanie w niniejszej sprawie, Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wyłączenie w stosunku do obywatela innego państwa członkowskiego, podlegającego na terytorium Republiki Federalnej Niemiec ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, możliwości odliczenia od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu wydatków poniesionych na doradztwo podatkowe, jako kosztów nadzwyczajnych, podczas gdy podatnikom podlegającym opodatkowaniu od całości ich dochodu przysługuje taka możliwość, jest sprzeczne z art. 52 traktatu WE [obecnie, po zmianie, art. 43 WE]?".

IV — Analiza

17. Pytaniem tym Bundesfinanzhof zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 52 traktatu sprzeciwia się temu, aby obywatel państwa członkowskiego, który podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego w innym państwie członkowskim, w tym wypadku w Niemczech, nie mógł odliczyć od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu wydatków na doradcę podatkowego poniesionych w celu spełnienia jego obowiązków podatkowych w tym ostatnim państwie członkowskim, podczas gdy podatnikowi podlegającemu w tym państwie członkowskim nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu przysługuje prawo do odliczenia takich wydatków.

18. Należy najpierw wskazać, podobnie jak to czyni Komisja, że opis stanu faktycznego, którego dokonał sąd krajowy, nie umożliwia stwierdzenia, jaka jest w niniejszym przypadku wielkość udziału R.H. Conijna w spółce komandytowej prawa niemieckiego.

19. Informacja taka mogłaby zaś być użyteczna w celu określenia, które postanowienia traktatu mają zastosowanie w sporze przed sądem krajowym — te dotyczące swobody przedsiębiorczości, czy te dotyczące swobody przepływu kapitału.

20. Jak bowiem wiadomo, zgodnie z art. 52 akapit drugi traktatu „[...] swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami [...] na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli". Zdaniem Trybunału „z przysługującego mu prawa wykonywania działalności gospodarczej korzysta podmiot pochodzący z państwa członkowskiego posiadający udziały kapitałowe w spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim dające mu niewątpliwy wpływ na decyzje spółki oraz pozwalające mu wyznaczać jej działania" [4].

21. Natomiast jeśli przesłanka ta nie jest spełniona, zastosowanie zajdą zasady dotyczące swobody przepływu kapitału.

22. W odpowiedzi na wątpliwości, które mogą powstać w zakresie możności stosowania art. 52 traktatu w sprawie przed sądem krajowym, i wobec braku wystarczających wyjaśnień w tym zakresie w postanowieniu odsyłającym należy przypomnieć, że zdaniem Trybunału „w ramach postępowania, o którym mowa w art. 234 WE, opartego na całkowitym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, wszelka ocena stanu

4 — Wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22. Zobacz również podobnie wyroki z dnia 5 listopada 2002 r. w sprawie C-208/00 Überseering, Rec. str. I-9919, pkt 77, oraz z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 37.

faktycznego sprawy należy do sądu krajowego"[5]. Wystarczy więc w niniejszym przypadku stwierdzić, że sąd krajowy widocznie doszedł do wniosku, że art. 52 traktatu znajduje zastosowanie do zawisłego przed nim sporu, a zatem w braku istotnych wskazówek przemawiających za stosowaniem zasad dotyczących swobody przepływu kapitału, Trybunał powinien dokonać wykładni normy wskazanej przez ten sąd.

23. Mając na względzie wykładnię art. 52 traktatu, której Trybunał dokona w ten sposób w niniejszym postępowaniu, do sądu krajowego będzie następnie należało zbadanie, czy udział R.H. Conijna w spółce komandytowej prawa niemieckiego daje mu niewątpliwy wpływ na decyzje spółki oraz pozwala mu wyznaczać jej działania. Jeśli by tak nie było, ustawodawstwo krajowe będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym dotyczyłoby swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 73B traktatu WE (obecnie art. 56 WE), a nie swobody przedsiębiorczości, którą chroni art. 52 traktatu[6]. Należy jednak podkreślić, że w tym ostatnim przypadku odpowiedź Trybunał na przedstawione pytanie prejudycjalne byłaby aktualna również w odniesieniu do swobody przepływu kapitału, o tyle, o ile istota problemu, co zostanie dalej wskazane, polega na tym, czy uregulowanie niemieckie, które wyklucza możliwość odliczenia przez podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu wydatków na doradztwo podatkowe poniesionych prywatnie, stanowi dyskryminację zabronioną przez prawo wspólnotowe.

24. Należy teraz udzielić dokładnej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Bundesfinanzhof.

25. W tym kontekście należy najpierw przypomnieć, że zakaz wprowadzania przez państwa członkowskie ograniczeń swobody przedsiębiorczości dotyczy również przepisów podatkowych. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału o ile w obecnym stanie prawa wspólnotowego dziedzina podatków bezpośrednich jako taka nie należy do kompetencji Wspólnoty, o tyle jednak państwa członkowskie powinny wykonywać zachowane przez siebie kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego[7].

26. Oznacza to w szczególności, że powinny one „powstrzymywać się [...] od wszelkiej dyskryminacji, jawnej lub ukrytej, ze względu na przynależność państwową"[8]. Zasada równego traktowania zabrania bowiem nie tylko jawnej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, lecz również wszel-

5 — Wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409 pkt 41. Zobacz również podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2003 r. w sprawie C-326/00 IKA, Rec. str. I-1703, pkt 27 i cytowane tam orzecznictwo.

6 — Zobacz podobnie postanowienie Trybunału z dnia 8 czerwca 2004 r. w sprawie C-268/03 De Baeck, Rec. str. I-5961, pkt 25 i 26.

7 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 44 i cytowane tam orzecznictwo.

8 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 16, oraz z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 75.

kich ukrytych form dyskryminacji, które poprzez stosowanie innych kryteriów rozróżniających przynoszą de facto ten sam skutek [9]. Trybunał orzekł już, że uregulowanie państwa członkowskiego, które zastrzega przywileje podatkowe jedynie dla rezydentów na terytorium kraju, może działać na niekorzyść przede wszystkim podmiotów pochodzących z innych państw członkowskich, ponieważ nierezydentami są najczęściej podmioty zagraniczne, a co za tym idzie, uregulowanie takie może stanowić pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową [10].

27. Zgodnie również z utrwalonym orzecznictwem Trybunału „dyskryminacja polega na stosowaniu różnych zasad w porównywalnych sytuacjach lub też na stosowaniu tej samej zasady w różnych sytuacjach" [11]. W celu stwierdzenia istnienia dyskryminacji Trybunał wychodzi tradycyjnie z założenia, że „w zakresie podatków bezpośrednich sytuacje osób mających miejsce zamieszkania i osób niemających miejsca zamieszkania w danym państwie [rezydentów i nierezydentów] nie są co do zasady porównywalne, gdyż najczęściej dochód uzyskiwany na terytorium państwa przez osobę w nim niezamieszkałą stanowi jedynie niewielką część jej całego dochodu, którego większość jest uzyskiwana w miejscu jej zamieszkania i ponieważ indywidualną zdolność podatkową osoby niezamieszkałej w danym państwie, wynikającą z wzięcia pod uwagę całości jej dochodów i jej sytuacji osobistej i rodzinnej najłatwiej można ocenić w miejscu, w którym znajduje się ośrodek jej interesów osobistych i majątkowych, co przeważnie odpowiada jej zwyczajowemu [stałemu] miejscu zamieszkania" [12].

28. Wynika stąd, iż „fakt, że państwo członkowskie nie przyznaje osobom w nim niezamieszkałym [nierezydentem] niektórych korzyści podatkowych, które przyznaje osobom tam zamieszkałym [rezydentom], co do zasady nie stanowi dyskryminacji, biorąc pod uwagę obiektywne różnice pomiędzy ich sytuacjami, zarówno z punktu widzenia źródła ich dochodów, jak i ich indywidualnej zdolności podatkowej czy sytuacji osobistej i rodzinnej" [13].

29. Ustanowiwszy tę zasadę, Trybunał wyjaśnił jednak, począwszy od ww. wyroku w sprawie Schumacker, że rezydent i nierezydent nie znajdują się w sytuacji obiektywnie różnej, jeżeli „nierezydent nie uzyskuje znaczących dochodów w państwie, w którym zamieszkuje, lecz osiąga znaczną część swych podlegających opodatkowaniu dochodów z działalności wykonywanej w państwie zatrudnienia, przez co państwo zamieszkania nie jest w stanie udzielić mu ulg wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej" [14]. Zdaniem Trybu-

9 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 12 lutego 1974 r. w sprawie 152/73 Sotgiu, Rec. str. 153, pkt 11; z dnia 21 listopada 1991 r. w sprawie C-27/91 Le Manoir, Rec. str. I-5531, pkt 10, oraz z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 26.

10 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 28 i 29, oraz wyrok z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089, pkt 38.

11 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Wielockx, pkt 17.

12 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb.Orz. str. I-6443, pkt 15 i cytowane tam orzecznictwo.

13 — Ibidem, pkt 16 i cytowane tam orzecznictwo.

14 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker, pkt 36. Trybunał przyznał również w ww. wyroku w sprawie Wielockx, że „podatnik będący nierezydentem, zatrudniony lub wykonujący działalność, który uzyskuje wszystkie lub prawie wszystkie dochody w państwie członkowskim, w którym wykonuje swoją działalność zawodową, obiektywnie rzecz biorąc znajduje się w takiej samej sytuacji w zakresie podatku dochodowego jak rezydent tego państwa, który wykonuje taką samą działalność" (pkt 20).

nału „nie istnieje między rezydentem a nierezydentem wykonującym porównywalną działalność [...] żadna obiektywna różnica sytuacji, która uzasadniałaby nierówne traktowanie w odniesieniu do uwzględniania dla celów opodatkowania sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika" [15].

30. Orzecznictwo to było stosowane w pewnej liczbie przypadków dotyczących ulg podatkowych związanych z uwzględnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej podatników, takich jak złagodzenie progresywnej skali podatkowej z korzyścią dla par małżeńskich [16], odliczenie od dochodu podlegającego opodatkowaniu zysków zainwestowanych w system emerytalny [17] lub też ulgi podatkowe związane z obowiązkami o charakterze osobistym, takimi jak wypłacanie alimentów [18].

31. Przeciwnie do stanowiska rządu niemieckiego, uważam, że orzecznictwa wynikającego z ww. wyroku w sprawie Schumacker nie można stosować w przypadku przedstawionym Trybunałowi przez Bundesfinanzhof.

32. Po pierwsze bowiem, zgodnie z tym orzecznictwem kryterium porównawcze nierezydentów i rezydentów w kontekście podatku dochodowego polega na tym, że ci pierwsi, podobnie jak ci drudzy, uzyskują wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu z działalności wykonywanej w państwie opodatkowania. Nie ma to miejsca w przypadku obywatela państwa członkowskiego jakim jest R.H. Conijn, którego dochody uzyskiwane w państwie członkowskim opodatkowania stanowią, zgodnie z informacjami dostarczonymi przez sąd krajowy, mniej niż 90% jego łącznych dochodów światowych [19].

33. Po drugie, orzecznictwo to już od samego początku było ograniczone do ulg podatkowych związanych z uwzględnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej podatników. Nie sądzę, by wydatki na doradcę podatkowego mogły się zawierać w tej kategorii ulg podatkowych, ponieważ nie są w ogóle związane ze stosunkiem, który charakteryzuje sytuację osobistą i rodzinną podatnika.

34. Nie ma w tym zakresie moim zdaniem znaczenia, że zeznanie podatkowe sporządzone z pomocą doradcy podatkowego zawiera wzmianki o pewnych elementach dotyczących stanu cywilnego lub sytuacji rodzinnej podatnika. W istocie takie stwierdzenie nie wydaje mi się podważać faktu, że

15 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker, pkt 37.

16 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker.

17 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Wielockx.

18 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie De Groot.

19 — Zobacz w tym aspekcie wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. str. I-5451, w którym Trybunał dopuścił, aby państwo członkowskie uzależniało stosowanie do nierezydentów ulg podatkowych wynikających z uwzględnienia ich sytuacji osobistej i rodzinnej od warunku, że co najmniej 90% ich dochodów globalnych podlega opodatkowaniu w tym państwie, pkt 32.

możliwość odliczenia wydatków na doradcę podatkowego nie ma na celu uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników.

35. Ponieważ twierdzę, że możliwość odliczenia takich wydatków nie stanowi ulgi podatkowej związanej z uwzględnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika będącego nierezydentem, należy teraz stwierdzić, czy i jak ten rodzaj ulgi podatkowej można rozważać pod kątem prawa wspólnotowego, a w szczególności art. 52 traktatu.

36. Jeśli chodzi o charakter tej ulgi podatkowej, rząd niemiecki wskazuje w uwagach na piśmie, że wydatki na doradztwo podatkowe, które należą w prawie niemieckim do kategorii „kosztów nadzwyczajnych", stanowią „koszty poniesione na życie osoby prywatnej", bowiem to podatnik sam decyduje o zwróceniu się do doradcy podatkowego [20].

37. Rząd niemiecki tłumaczy również, że wydatki na doradztwo podatkowe, postrzegane jako koszty prywatne, należy odróżnić od kosztów, które są ponoszone w ramach zobowiązań zawodowych. Jeśli bowiem wydatki te wynikają z działalności zawodowej, to można je odliczyć jako koszty prowadzenia działalności gospodarczej lub koszty prowadzenia działalności zawodowej. Możliwość taką mają zarówno osoby fizyczne, jak i spółki kapitałowe, i to niezależnie od tego, czy podlegają nieograniczonemu, czy też ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Podatnik będący nierezydentem znajdujący się w sytuacji R.H. Conijna mógłby zatem oczywiście odliczyć od dochodów podlegających opodatkowaniu wydatki na doradztwo podatkowe, które są kosztami prowadzenia działalności zawodowej [21].

38. Wreszcie rząd niemiecki wskazuje, że według prawa niemieckiego z kosztami poniesionymi na życie osoby prywatnej nie wiąże się co do zasady prawo do odliczenia podatkowego. Koszty prywatne mogą jednak na zasadzie wyjątku zostać odliczone od podatku dochodowego, jeśli ustawa przewiduje to wyraźnie i jeśli stanowią one „nieuniknione obciążenie zdolności podatkowej i potencjału ekonomicznego". Ma to miejsce zdaniem tego rządu w przypadku wydatków na doradztwo podatkowe, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 EStG 1997. W istocie wydatki te uznaje się za „koszty nadzwyczajne" w przypadku podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, „ponieważ złożoność prawa podatkowego może często czynić te wydatki niezbędnymi i mogą one

20 — Punkt 22 uwag na piśmie. Jeśli chodzi o tę kategorię wydatków, należy wspomnieć wyrok z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-209/01 Schilling i Fleck-Schilling, Rec. str. I-13389, który dotyczy ulgi podatkowej polegającej na odliczeniu wydatków poniesionych na pomoc domową. Zaznaczam jednak, że wyrok ten wpisuje się w kontekst specyficzny z tego w szczególności względu, że „urzędnicy i inni pracownicy Wspólnot Europejskich podlegają szczególnym zasadom w dziedzinie opodatkowania, które odróżniają ich od innych pracowników" (pkt 29).

21 — Punkt 21 uwag na piśmie.

w konsekwencji wpływać na potencjał ekonomiczny podatnika" [22].

39. Przyznaję, że nie wydaje mi się, by wyjaśnienia te mogły wykazać, że rozpatrywany przepis podatkowy jest zgodny z prawem wspólnotowym, a w szczególności z art. 52 traktatu.

40. Jest bowiem bezsporne, że zgodnie z EStG 1997 prawo do odliczenia wydatków na doradztwo podatkowe jako „kosztów nadzwyczajnych" stanowi ulgę podatkową zastrzeżoną wyłącznie dla podatników będących rezydentami w Niemczech. Podatnicy będący nierezydentami znajdują się zatem w tym aspekcie w sytuacji mniej korzystnej niż podatnicy będący rezydentami, co może skutkować zniechęcaniem do osiedlenia się w Niemczech [23].

41. Czy tego rodzaju różnica w traktowaniu między podatnikami będącymi rezydentami a tymi będącymi nierezydentami opiera się na obiektywnej różnicy między tymi dwiema kategoriami podatników, co oznaczałoby, że nie można jej zakwalifikować jako pośredniej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową?

42. Twierdzę, że tak nie jest.

43. Oceniam bowiem, że jeśli chodzi o prawo do odliczenia wydatków na doradztwo podatkowe, podatnicy będący rezydentami i ci będący nierezydentami znajdują się w sytuacji obiektywnie porównywalnej, co oznacza, że różne ich traktowanie w tym zakresie stanowi pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową.

44. W niniejszej sprawie porównywalność sytuacji podatników będących rezydentami i tych będących nierezydentami należy według mnie badać przy zastosowaniu rozumowania podobnego do tego, które przyjął Trybunał w wyroku z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie Gerritse [24].

45. Przypomnę, że w wyroku tym Trybunał orzekł, iż „uregulowanie krajowe, które odmawia nierezydentom, w zakresie opodat-

22 — Punkt 23 uwag na piśmie. Rząd niemiecki wyjaśnia, że zasada ta dotyczy nie tylko opłat za doradztwo w zakresie krajowego sytemu podatkowego, lecz również opłat za doradztwo dotyczące obcego systemu podatkowego. W istocie jego zdaniem „obce prawo podatkowe jest często równie złożone co niemieckie prawo podatkowe" (ten sam punkt).

23 — Prawdą jest, że opłaty za doradztwo podatkowe mogą, jak to ma miejsce w sporze przed sądem krajowym, odpowiadać jedynie małej części dochodów podlegających opodatkowaniu. Przypominam jednak, że zdaniem Trybunału „zabronione przez art. 52 traktatu jest nawet ograniczenie swobody przedsiębiorczości, które ma mały zakres lub znikome znaczenie", zob. w szczególności, ww. wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 43.

24 — C-234/01, Rec. str. I-5933.

kowania, prawa do odliczenia kosztów prowadzenia działalności zawodowej, a które przyznaje je jednak rezydentom, może działać na niekorzyść przede wszystkim podmiotów pochodzących z innych państw członkowskich, a zatem stanowi pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową [...]" [25].

46. Nim doszedł to takiego wniosku, Trybunał musiał jednak upewnić się, że sytuacja podatników będących rezydentami i tych będących nierezydentami w zakresie możliwości odliczenia kosztów prowadzenia działalności zawodowej jest porównywalna. W tym kontekście stwierdził on, że „rozpatrywane koszty prowadzenia działalności zawodowej są bezpośrednio związane z działalnością, która wygenerowała dochody podlegające opodatkowaniu w Niemczech, co oznacza, że rezydenci i nierezydenci znajdują się w tym zakresie w porównywalnej sytuacji" [26].

47. Kryterium porównywalności sytuacji rezydentów i nierezydentów opiera się tu na koncepcji, zgodnie z którą dochody uzyskane z tej samej działalności zawodowej wykonywanej w Niemczech w przypadku obydwu kategorii podatników podlegają zmniejszeniu z powodu kosztów prowadzenia działalności zawodowej, które muszą oni ponieść w związku z ich działalnością.

25 — Ibidem, pkt 28.
26 — Ibidem, pkt 27.

Ponieważ z tego punktu widzenia nie istnieje żadna obiektywna różnica między nimi, różne ich traktowanie w zakresie możliwości odliczenia takich kosztów stanowi pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową.

48. Zatem równolegle do ww. wyroku w sprawie Schumacker Trybunał przyznał, że w zakresie ulg podatkowych, które nie są związane z uwzględnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika, można stosować inne kryteria oceny porównywalności sytuacji rezydentów i nierezydentów.

49. Uważam, że w niniejszej sprawie porównywalność sytuacji rezydentów i nierezydentów wynika z następujących elementów.

50. Po pierwsze, wydatki na doradztwo podatkowe poniesione przez podatnika — niezależnie od tego, czy jest on rezydentem, czy nierezydentem w Niemczech — w celu sporządzenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu w tym państwie członkowskim są bezpośrednio związane z dochodami podlegającymi opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, co oznacza, że obciążają one w taki sam sposób dochody uzyskiwane przez te dwie kategorie podatników.

51. Po drugie, podatnicy będący rezydentami i ci będący nierezydentami znajdują się moim zdaniem w porównywalnej sytuacji wobec złożoności prawa podatkowego.

52. Przypomnę tutaj, że zdaniem rządu niemieckiego prawo do odliczenia wydatków na doradztwo podatkowe wynika z tego, że złożoność prawa podatkowego może często czynić te koszty niezbędnymi i mogą one w konsekwencji wpływać na potencjał ekonomiczny podatnika. Zdaniem tego rządu należy zatem „przyznać podatnikowi rekompensatę za koszty, które zmniejszyły jego zasoby ze względu na prawo podatkowe" [27].

53. Oceniam, że te względy powinno się również odnosić do podatnika będącego nierezydentem, który podobnie jak podatnik będący rezydentem jest zobowiązany do sporządzenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu i w podobny sposób jest konfrontowany ze złożonością prawa podatkowego.

54. W konsekwencji uważam, że w aspekcie możliwości odliczenia wydatków na doradztwo podatkowe jako „kosztów nadzwyczajnych" podatnicy będący rezydentami i podatnicy będący nierezydentami znajdują się w porównywalnej sytuacji, po pierwsze dlatego, że wydatki te są bezpośrednio związane z dochodami podlegającymi opodatkowaniu w Niemczech, a po drugie dlatego, że w celu sporządzenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu te dwie kategorie podatników są konfrontowane ze złożonością prawa podatkowego.

55. Zatem różnicę w traktowaniu między podatnikami będącymi rezydentami, a tymi będącymi nierezydentami, taką jaka wynika z ww. przepisów EStG 1997, należy moim zdaniem uznać za pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową, sprzeczną z art. 52 traktatu.

56. Ponieważ w ramach niniejszego postępowania nie zostało wskazane żadne uzasadnienie tego ograniczenia swobody przedsiębiorczości, uważam, że Trybunał powinien stwierdzić, że art. 52 traktatu sprzeciwia się temu, aby obywatel państwa członkowskiego, który podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym w innym państwie członkowskim, nie mógł odliczyć od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu wydatków na doradcę podatkowego poniesionych w celu spełnienia obowiązków podatkowych w tym ostatnim państwie członkowskim, podczas gdy podatnikowi podlegającemu w tym państwie członkowskim nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu przysługuje prawo do odliczenia takich wydatków.

27 — Punkt 29 uwag na piśmie.

V — Wnioski

57. Uwzględniając wszystkie powyższe rozważania proponuję, aby Trybunał udzielił odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez Bundesfinanzhof w następujący sposób:

Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) sprzeciwia się temu, aby obywatel państwa członkowskiego, który podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym w innym państwie członkowskim, nie mógł odliczyć od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu wydatków na doradcę podatkowego poniesionych w celu spełnienia obowiązków podatkowych w tym ostatnim państwie członkowskim, podczas gdy podatnikowi podlegającemu w tym państwie członkowskim nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu przysługuje prawo do odliczenia takich wydatków.