SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PHILIPPA LÉGERJA,

predstavljeni 9. marca 2006 [1]

1. S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe se Sodišču predlaga, naj odloči, ali pravo Skupnosti nasprotuje okoliščinam, v katerih državljan države članice, ki je omejeno zavezan za plačilo dohodnine v drugi državi članici, v tem primeru Zvezni republiki Nemčiji, od obdavčljivega dohodka ne more odbiti stroškov davčnega svetovanja, ki so nastali zaradi izpolnitve davčnih obveznosti v zadnjenavedeni državi članici, medtem ko bi davčni zavezanec, ki je neomejeno zavezan za plačilo dohodnine v isti državi članici, lahko uveljavljal odbitek takih stroškov.

I – Nacionalni pravni okvir

2. V zakonu o dohodnini (Einkommensteuergesetz) v različici iz leta 1997 (v nadaljevanju: EStG 1997) [2] je določeno, da je treba ločevati med davčnimi zavezanci, ki so neomejeno zavezani za plačilo dohodnine, in davčnimi zavezanci, ki so omejeno davčno zavezani za plačilo dohodnine. V nasprotju s prvimi so davčni zavezanci, ki so omejeno davčno zavezani, osebe, ki nimajo stalnega ali običajnega prebivališča v Nemčiji in so obdavčeni le za dohodke, ki jih prejemajo v tej državi članici.

3. Med temi dohodki iz nemškega vira so v členu 49(1), točka 2(a), EStG 1997 navedeni dohodki iz obrtne, industrijske ali trgovske dejavnosti.

4. Člen 50(1) EStG 1997 vsebuje posebne določbe, ki se uporabljajo za davčne zavezance, ki so v Nemčiji omejeno zavezani za plačilo dohodnine. Iz teh določb zlasti izhaja, da ti davčni zavezanci od obdavčljivega dohodka ne morejo odbiti „posebnih izdatkov“, kakršni so stroški davčnega svetovanja [3], medtem ko jih lahko davčni zavezanci, ki so neomejeno davčno zavezani, odbijejo na podlagi člena 10(1), točka 6, EStG 1997.

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – BGBl. 1997 I, str. 823 in naslednje.

3 – Glej člen 50(1), peti stavek, EStG 1997.

5. Poleg tega je treba dodati, da ta člen razlikuje med izdatki iz kategorije „posebni izdatki“ ter izdatki, ki spadajo med „obratovalne stroške“ in „stroške poslovanja“.

II – Spor o glavni stvari

6. R. H. Conijn, nizozemske narodnosti in s prebivališčem na Nizozemskem, je leta 1998 na podlagi udeležbe v komanditni družbi nemškega prava prek skupnosti dedičev prejel dohodke iz industrijske in trgovske dejavnosti v Nemčiji v višini 146.373,50 DEM. Ta znesek je pomenil manj kot 90 % njegovega celotnega svetovnega dohodka.

7. V davčni napovedi za leto 1998 je R. H. Conijn kot „posebne izdatke“ na podlagi člena 10(1), točka 6, EStG 1997 odbil znesek 1046 DEM, kar ustreza stroškom davčnega svetovanja, na katero se je obrnil zaradi izpolnitve navedene davčne napovedi v Nemčiji.

8. Finanzamt Hamburg-Nord (v nadaljevanju: Finanzamt) ni priznal odbitka teh stroškov na podlagi člena 50(1), peti stavek, EStG 1997.

9. R. H. Conijn je zoper odločitev Finanzamt vložil tožbo pri Finanzgericht Hamburg. Ta tožba je bila zavrnjena s sodbo z dne 11. novembra 2003.

10. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je vložila zahtevo za revizijo pri Bundesfinanzhof, s katero je predlagala, naj se ta sodba razveljavi in naj se razsodi, da so stroški davčnega svetovanja odbitni. Finanzamt predlaga, naj se pravno sredstvo zavrne.

III – Predlog za sprejetje predhodne odločbe

11. V predložitveni odločbi Bundesfinanzhof navaja, da bi bilo lahko različno obravnavanje davčnih zavezancev rezidentov in nerezidentov, ki izhaja iz zgoraj navedenih določb EStG 1997, v nasprotju s temeljno svoboščino, določeno v členu 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES), to je svobodo ustanavljanja.

12. Glede tega najprej ugotavlja, da je Sodišče večkrat presodilo, da položaj rezidentov praviloma ni primerljiv s položajem nerezidentov in da zato ni nujno, da se prednost glede odbitkov, povezanih z osebnim

položajem davčnega zavezanca v državi izvora dohodkov, razširi tudi na nerezidente.

13. Nato ugotavlja, da je treba na podlagi sodne prakse Sodišča davčne ugodnosti, povezane z osebnim ali družinskim položajem, v skladu z načelom enakega obravnavanja, razširiti na davčnega zavezanca, ki je omejeno davčno zavezan, le, če ta prejema skoraj vse dohodke v državi izvora obdavčenih dohodkov. Vendar predložitveno sodišče meni, da se to odstopanje neposredno nanaša le na omejeno kategorijo davčnih ugodnosti, povezanih z osebnim ali družinskim položajem davčnega zavezanca, in ne na „vse mogoče uporabe v zasebnem življenju“.

14. Bundesfinanzhof glede tega opozarja, da je mogoče odbitnost stroškov davčnega svetovanja utemeljiti zlasti s ciljema subvencioniranja in spodbude, ki nista v ničemer povezana z osebnim položajem davčnega zavezanca. Ta bi moral biti deležen določenega nadomestila, ker je moral zaradi zapletenosti davčnega prava pomoč poiskati pri davčnem svetovalcu, zato se pri tem nadomestilu upoštevajo „obvezni izdatki“, ki jih je imel in zaradi katerih so se zmanjšali njegovi dohodki. Na podlagi tega pa ni mogoče pojasniti, zakaj bi bilo treba to davčno ugodnost nerezidentom zavrniti, vsaj če se davčno svetovanje ne nanaša na davčno napoved v državi, v kateri davčni zavezanec prebiva, ampak le na davčno napoved v državi izvora dohodkov.

15. Predložitveno sodišče meni, da bi se moral nemški zakonodajalec, če se je odločil, da bo priznal odbitek stroškov davčnega svetovanja, tega brez protislovij držati, celo ob domnevi, da so ti stroški stroški za zasebno življenje. Ti stroški naj bi zmanjšali dohodke nerezidenta in tudi rezidenta. Oba naj bi namreč morala oddati enako davčno napoved.

16. Ker je Bundesfinanzhof iz navedenih razlogov podvomilo o združljivosti nemške davčne zakonodaje, ki se uporablja v obravnavani zadevi, s pravom Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je v nasprotju s členom 52 Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (po spremembi postal člen 43 ES), če v Zvezni republiki Nemčiji omejeno davčno zavezan državljan druge države članice, drugače kot neomejeno davčno zavezan, od zneska obdavčljivega dohodka njemu nastalih stroškov davčnega svetovanja ne more odbiti kot posebnih izdatkov?“

IV – Analiza

17. S tem vprašanjem Bundesfinanzhof v bistvu sprašuje, ali člen 52 Pogodbe nasprotuje okoliščinam, v katerih državljan države članice, ki je omejeno zavezan za plačilo dohodnine v drugi državi članici, v tem primeru Nemčiji, od obdavčljivega dohodka ne more odbiti stroškov davčnega svetovanja, ki so nastali zaradi izpolnitve davčnih obveznosti v zadnjenavedeni državi članici, medtem ko bi davčni zavezanec, ki je neomejeno zavezan za plačilo dohodnine v isti državi članici, lahko uveljavljal odbitek takih stroškov.

18. Po zgledu Komisije je treba najprej opozoriti, da iz opisa dejanskega stanja, ki ga je predložilo predložitveno sodišče, ni razvidno, kolikšna je v obravnavani zadevi udeležba R. H. Conijna v komanditni družbi nemškega prava.

19. Taka navedba pa bi se lahko izkazala za koristno pri določitvi upoštevnih členov Pogodbe, ki jih je treba uporabiti v okviru spora o glavni stvari, se pravi člene, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja, ali člene v zvezi s prostim pretokom kapitala.

20. Znano je namreč, da je v členu 52, drugi odstavek, Pogodbe določeno, da „pravica do ustanavljanja zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij […] pod pogoji, ki jih […] za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede“. Po mnenju Sodišča „svojo pravico do ustanavljanja tako uresničuje državljan države članice, ki ima v kapitalu družbe s sedežem v drugi državi članici delež, ki mu daje določen vpliv na odločitve te družbe in mu omogoča določanje njenih dejavnosti“. [4]

21. Nasprotno pa se, če zadnji pogoj ni izpolnjen, uporabljajo pravila v zvezi s prostim pretokom kapitala.

22. Kar zadeva morebitne dvome o uporabi člena 52 Pogodbe v sporu o glavni stvari, je treba opozoriti – ker v predhodni odločbi manjkajo dovolj natančne opredelitve –, da spada po mnenju Sodišča „v okviru postopka, določenega v členu 234 ES, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, […] presoja dejanskega stanja

4 – Sodba z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 22). Glej v tem smislu tudi sodbi z dne 5. novembra 2002 v zadevi Überseering (C-208/00, Recueil, str. I-9919, točka 77) in z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 37).

v pristojnost nacionalnega sodišča“. [5] Torej v tem primeru zadostuje ugotovitev, da se je po mnenju predložitvenega sodišča v sporu, ki mu je bil predložen, pokazalo, da se uporablja člen 52 Pogodbe, in ker niso na voljo odločilni elementi, na podlagi katerih bi bilo mogoče trditi, da se uporabljajo pravila v zvezi s prostim pretokom kapitala, mora Sodišče razložiti standard, na katerega se sklicuje to sodišče.

23. Sodišče bo moralo nato, ob upoštevanju razlage, ki jo bo dalo v zvezi s členom 52 Pogodbe v tej zadevi, preveriti, ali udeležba v komanditni družbi nemškega prava R. H. Conijnu daje določen vpliv na odločitve te družbe in omogoča določanje njenih dejavnosti. Če to ne bi držalo, bi se zadevna nacionalna zakonodaja, obravnavana v sporu o glavni stvari, nanašala na prosti pretok kapitala v smislu člena 73 B Pogodbe ES (postal člen 56 ES) in ne več na svobodo ustanavljanja, varovano s členom 52 Pogodbe. [6] Vendar je treba kljub temu poudariti, da bi, če bi se zadnja domneva izkazala za resnično, odgovor na to vprašanje za predhodno odločanje veljal tudi na področju prostega pretoka kapitala, saj je – kot bomo lahko videli v nadaljevanju – v tem primeru bistveno ugotoviti, ali je treba nemško zakonodajo, na podlagi katere je davčnim zavezancem, ki so omejeno davčno zavezani, onemogočeno uveljavljanje odbitka stroškov davčnega svetovanja, opravljenega v zasebne namene, šteti za diskriminacijo, ki je s pravom Skupnosti prepovedana, ali ne.

24. Zdaj je treba natančno odgovoriti na vprašanje, ki ga je v predhodno odločanje predložilo Bundesfinanzhof.

25. S tega zornega kota je treba najprej opozoriti, da se prepoved za države članice, da uvedejo omejitve svobodi ustanavljanja, nanaša tudi na davčne določbe. Kajti skladno z ustaljeno sodno prakso Sodišča, čeprav v trenutnem stanju prava Skupnosti področje neposredne obdavčitve ne spada med pristojnosti Skupnosti, velja, da morajo države članice svoje obdržane pristojnosti izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti. [7]

26. To zlasti pomeni, da se morajo „vzdržati […] očitne ali prikrite diskriminacije na podlagi državljanstva“. [8] Načelo enakega obravnavanja namreč ne prepoveduje le očitne diskriminacije na podlagi državljanstva, ampak tudi vse prikrite oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih

5 – Sodba z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 41). Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 25. februarja 2003 v zadevi IKA (C-326/00, Recueil, str. I-1703, točka 27 in navedena sodna praksa).

6 – Glej v tem smislu sklep Sodišča z dne 8. junija 2004 v zadevi De Baeck (C-268/03, ZOdl., str. I-5961, točki 25 in 26).

7 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo De Lasteyrie du Saillant, točka 44 in navedena sodna praksa.

8 – Glej zlasti sodbi z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16) in z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 75).

meril dejansko privedejo do enakega rezultata.[9] Tako je Sodišče razsodilo, da predpisi države članice, ki priznavajo davčne ugodnosti samo rezidentom na nacionalnem ozemlju, lahko delujejo predvsem v škodo državljanov drugih držav članic, ker nerezidenti najpogosteje niso državljani te države, tako da lahko takšni predpisi pomenijo posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva.[10]

27. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da „diskriminacija pomeni uporabo različnih pravil za primerljive položaje ali uporabo istega pravila za različne položaje“.[11] Ko želi Sodišče preveriti obstoj diskriminacije, kot izhodišče običajno domneva, da „na področju neposrednih davkov položaj rezidentov praviloma ni primerljiv s položajem nerezidentov, saj dohodek, ki ga pridobi nerezident, v večini primerov zanj pomeni le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju, v katerem prebiva, osebna zmožnost prispevanja nerezidenta, kot izhaja iz njegovega skupnega dohodka in njegovega osebnega ter družinskega položaja, pa se najlažje presodi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar na splošno ustreza kraju, v katerem ta oseba običajno prebiva“.[12]

28. Iz tega izhaja, da „dejstvo, da država članica nerezidentu ne omogoča določenih davčnih ugodnosti, ki jih nakloni rezidentu, […] praviloma ne pomeni nedovoljenega razlikovanja, upoštevaje objektivne razlike med položajem, v katerem so rezidenti, in položajem nerezidentov, tako z vidika vira dohodkov kot z vidika osebne zmožnosti prispevanja ali osebnega ali družinskega položaja“.[13]

29. Vendar je Sodišče, takoj ko je postavilo to načelo, že v zgoraj navedeni sodbi Schumacker natančneje pojasnilo, da se položaj nerezidenta objektivno ne razlikuje od položaja rezidenta, „ko nerezident v državi rezidentstva ni pridobival znatnega dela dohodkov, ampak je bistveni del obdavčljivih dohodkov prejemal iz dejavnosti, ki jo je opravljal v državi zaposlitve, in sicer tako, da mu država rezidentstva ni mogla nuditi ugodnosti, ki bi izhajale iz presoje njegovega osebnega in družinskega položaja“.[14] Sodišče meni, da „med takšnim nerezidentom in rezi-

9 – Glej zlasti sodbe z dne 12. februarja 1974 v zadevi Sotgiu (152/73, Recueil, str. 153, točka 11); z dne 21. novembra 1991 v zadevi Le Manoir (C-27/91, Recueil, str. I-5531, točka 10) in z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 26).

10 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točki 28 in 29, in sodbo z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089, točka 38).

11 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Wielockx, točka 17.

12 – Glej zlasti sodbo z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin (C-169/03, ZOdl., str. I-6443, točka 15 in navedena sodna praksa).

13 – *Ibidem*, točka 16 in navedena sodna praksa.

14 – Zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 36. Sodišče je tudi v zgoraj navedeni sodbi Wielockx sprejelo, da je „davčni zavezanec nerezident, zaposlen ali samozaposlen, ki prejema ves ali skoraj ves dohodek v državi, v kateri dela, objektivno v enakem položaju glede davka na dohodek kot rezident te države, ki tam izvršuje enako dejavnost“ (točka 20).

dentom, ki opravljata primerljivo dejavnost […], ni nobene objektivne razlike, s katero bi bilo mogoče utemeljiti različno obravnavanje, kar zadeva upoštevanje osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca za namene obdavčenja“. [15]

30. Ta sodna praksa je bila nekajkrat uporabljena, kar zadeva davčne ugodnosti, povezane z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev, na primer v zvezi z omilitvijo progresivnosti davčne lestvice v korist poročenih parov [16], odbitkom dobičkov, vloženih v oblikovanje pokojninskega rezervnega sklada, od obdavčljivega dohodka [17] ali tudi davčnimi olajšavami, povezanimi z osebnimi obveznostmi, kot je plačevanje preživnine [18].

31. V nasprotju z nemško vlado menim, da v primeru, ki ga je Sodišču predložilo Bundesfinanzhof, ni mogoče uporabiti sodne prakse iz zgoraj navedene sodbe Schumacker.

32. Na podlagi te sodne prakse namreč merilo primerljivosti med nerezidenti in rezidenti, kar zadeva dohodnino, temelji na dejstvu, da prvi (tako kot drugi) prejemajo vse ali skoraj vse obdavčljive dohodke iz dejavnosti, ki jo opravljajo, v državi obdavčitve. Vendar to ne drži v primeru državljana države članice, kakršen je R. H. Conijn, čigar dohodki, prejeti v državi članici obdavčitve, na podlagi navedb predložitvenega sodišča znašajo manj kakor 90 % njegovega celotnega svetovnega dohodka. [19]

33. Po drugi strani je bila ta sodna praksa že od začetka omejena na davčne ugodnosti, povezane z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev. Vendar menim, da stroški davčnega svetovanja ne morejo spadati v to kategorijo davčnih ugodnosti, saj niso v ničemer povezani s tistim, kar je značilno za osebni in družinski položaj obdavčenega davčnega zavezanca.

34. Glede tega po mojem mnenju ni zelo pomembno, da so v davčni napovedi, ki je bila izdelana s pomočjo davčnega svetovalca, omenjeni nekateri elementi v zvezi z osebnim stanjem ali družinskim položajem davčnega zavezanca. Zdi se mi namreč, da s tako ugotovitvijo ni mogoče ovreči dejstva, da namen odbitnosti stroškov davčnega

15 – Zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 37.

16 – Zgoraj navedena sodba Schumacker.

17 – Zgoraj navedena sodba Wielockx.

18 – Zgoraj navedena sodba De Groot.

19 – Glej glede tega sodbo z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind (C-391/97, Recueil, str. I-5451), v kateri je Sodišče sprejelo, da država članica uporabo davčne ugodnosti, ki izhaja iz upoštevanja osebnega in družinskega položaja, za nerezidente pogojuje s tem, da je najmanj 90 % njihovega svetovnega dohodka podvrženega obdavčitvi v tej državi (točka 32).

svetovanja ni upoštevati osebni in družinski položaj davčnih zavezancev.

35. Ker torej menim, da odbitnost takih stroškov ni davčna ugodnost, povezana z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca nerezidenta, je treba sedaj ugotoviti, ali in kako je mogoče tako davčno ugodnost pojmovati z vidika prava Skupnosti in zlasti člena 52 Pogodbe.

36. Kar zadeva vrsto te davčne ugodnosti, nemška vlada v pisnih stališčih navaja, da so stroški davčnega svetovanja, ki po nemškem pravu spadajo v kategorijo „posebnih izdatkov“, „izdatki, nastali za zasebno življenje“, ker je davčni zavezanec tisti, ki se zasebno odloči za davčno svetovanje. [20]

37. Nemška vlada tudi pojasnjuje, da je treba take stroške davčnega svetovanja, ki nastanejo kot zasebni stroški, ločiti od stroškov, ki nastanejo v okviru poslovne dejavnosti. Če so namreč zadevni stroški poslovnega izvora, jih je mogoče od davkov odbiti kot obratovalne stroške ali stroške poslovanja. Ta možnost je na voljo fizičnim osebam in kapitalskim družbam, ne glede na to, ali so v Nemčiji omejeno ali neomejeno davčno zavezane. Davčni zavezanec nerezident bi lahko torej v položaju, v kakršnem je R. H. Conijn, od obdavčljivega dohodka brez težav odbil stroške davčnega svetovanja v poslovne namene. [21]

38. Nemška vlada nazadnje še dodaja, da po nemškem pravu izdatkov za namene zasebnega življenja načeloma ni mogoče odbiti od davkov. Vendar je mogoče od dohodnine izjemoma odbiti tudi zasebne stroške, če je to izrecno zakonsko določeno in so ti stroški „neizogiben izdatek, ki zmanjšuje plačilno in ekonomsko sposobnost“. Nemška vlada meni, da je tako pri stroških davčnega svetovanja iz člena 10(1), točka 6, EStG 1997. Ti stroški se namreč pri davčnih zavezancih, neomejeno zavezanih za plačilo davka, obravnavajo kot „posebni izdatki“, „ker so lahko ti stroški nujni zaradi zapletenosti davčnega

20 – Točka 22 pisnih stališč. Kar zadeva to kategorijo izdatkov, je treba omeniti sodbo z dne 13. novembra 2003 v zadevi Schilling in Fleck-Schilling (C-209/01, Recueil, str. I-13389), ki se nanaša na davčno ugodnost v povezavi z odbitkom izdatkov za hišno pomočnico. Vendar je treba kljub temu omeniti, da se ta sodba nanaša na izrazito poseben okvir, zlasti ker „za uradnike in druge uslužbence Evropskih skupnosti na davčnem področju veljajo posebna pravila, zaradi katerih se razlikujejo od drugih delavcev“ (točka 29).

21 – Točka 21 pisnih stališč.

prava in lahko zato vplivajo na ekonomsko sposobnost davčnega zavezanca“. [22]

39. Priznati moram, da se mi ne zdi, da bi bilo mogoče s temi pojasnili dokazati, da je zadevni davčni mehanizem združljiv s pravom Skupnosti, zlasti s členom 52 Pogodbe.

40. Gotovo je namreč, da je na podlagi EStG 1997 pravica do odbitka stroškov davčnega svetovanja kot „posebnih izdatkov“ davčna ugodnost, ki jo lahko uveljavljajo le davčni zavezanci, ki so rezidenti v Nemčiji. Davčni zavezanci nerezidenti so torej na tej ravni postavljeni v neugodnejši položaj kot davčni zavezanci rezidenti, kar lahko pripomore k njihovi odločitvi, da v Nemčiji ne bodo ustanavljali. [23]

41. Ali tako različno obravnavanje davčnih zavezancev rezidentov in nerezidentov temelji na objektivni razliki med obema kategorijama davčnih zavezancev ter ga zato ni mogoče opredeliti za posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva?

42. S tem se ne strinjam.

43. Menim namreč, da so davčni zavezanci rezidenti in nerezidenti, kar zadeva odbitnost stroškov davčnega svetovanja, v objektivno primerljivem položaju, zato je različno obravnavanje takih davčnih zavezancev glede tega posredna diskriminacija na podlagi državljanstva.

44. Menim, da bi bilo treba v tej zadevi primerljivost položaja davčnih zavezancev rezidentov in nerezidentov preučiti podobno, kot je to storilo Sodišče v sodbi z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse [24].

45. Opozoriti je treba, da je Sodišče v tej sodbi presodilo, da „lahko nacionalna ureditev, v skladu s katero se nerezidentom

22 – Točka 23 pisnih stališč. Nemška vlada pojasnjuje, da to pravilo ne zadeva le stroškov davčnega svetovanja v povezavi z nacionalnim davčnim sistemom, ampak tudi stroške davčnega svetovanja v zvezi s tujim davčnim sistemom. Po njenem mnenju je namreč „tuje davčno pravo pogosto prav tako zapleteno kakor nemško“ (ista točka).

23 – Drži sicer, da lahko izdatki za davčno svetovanje – podobno kot v sporu o glavni stvari – zajemajo le majhen del obdavčenih dohodkov. Vendar je treba opozoriti, da je po mnenju Sodišča „tudi omejitev svobode ustanavljanja manjše razsežnosti ali manjše pomembnosti prepovedana s členom 52 Pogodbe“ (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo De Lasteyrie du Saillant, točka 43).

24 – C-234/01, Recueil, str. I-5933.

na davčnem področju ne morejo odbiti stroški poslovanja, medtem ko je nasprotno tak odbitek mogoč za rezidente, škoduje predvsem državljanom drugih držav članic in torej vsebuje posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva […]“ [25]

46. Vendar se je moralo Sodišče pred tako ugotovitvijo prepričati o primerljivosti položaja rezidentov in nerezidentov, kar zadeva možnost odbitka stroškov poslovanja. S tega vidika je menilo, da so „stroški poslovanja, za katere gre v tej zadevi, v neposredni povezavi z dejavnostjo, s katero se je ustvarilo obdavčljive dohodke v Nemčiji, tako da so rezidenti in nerezidenti v tem pogledu v podobnem položaju“. [26]

47. Merilo primerljivosti rezidentov z nerezidenti temelji na domnevi, da gre za dohodke iz iste poslovne dejavnosti, ki se opravlja v Nemčiji, pri čemer se navedeni dohodki obema kategorijama davčnih zavezancev enako zmanjšajo zaradi stroškov poslovanja, ki so jih morali plačati v neposredni povezavi z zadevno dejavnostjo. Če s tega vidika med njimi ni nobene objektivne razlike, je različno obravnavanje, kar zadeva možnost odbitka takih stroškov, posredna diskriminacija na podlagi državljanstva.

48. Tako je Sodišče vzporedno z zgoraj navedeno sodno prakso iz sodbe Schumacker priznalo, da je mogoče glede davčnih ugodnosti, ki niso povezane z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca, uporabiti tudi druga merila primerljivosti med rezidenti in nerezidenti.

49. Menim, da v obravnavani zadevi primerljivost položaja rezidentov in nerezidentov izhaja iz spodaj navedenih elementov.

50. Prvič, stroški davčnega svetovanja, ki jih plača davčni zavezanec (rezident ali nerezident v Nemčiji), da bi izpolnil dohodninsko napoved v tej državi članici, so neposredno povezani z dohodki, ki se obdavčijo v tej državi članici, in se torej zaradi njih enako zmanjšajo dohodki, ki jih prejmeta obe kategoriji davčnih zavezancev.

25 – *Ibidem*, točka 28.
26 – *Ibidem*, točka 27.

51. Drugič, menim, da so davčni zavezanci rezidenti in nerezidenti v primerljivem položaju glede zapletenosti davčnega prava.

52. Glede tega opozarjam, da je mogoče po mnenju nemške vlade odbitnost stroškov davčnega svetovanja pojasniti z dejstvom, da so lahko ti stroški potrebni zaradi zapletenosti davčnega prava in lahko zato vplivajo na ekonomsko sposobnost davčnega zavezanca. Nemška vlada meni, da je treba zato „davčnemu zavezancu odobriti nadomestilo za stroške, ki so zmanjšali njegove dohodke zaradi davčnega prava“. [27]

53. Menim, da je treba te ugotovitve uporabiti tudi za davčnega zavezanca nerezidenta, ki mora enako kot rezident oddati dohodninsko napoved in se mora torej primerljivo spopasti z zapletenostjo davčnega prava.

54. Zato menim, da so davčni zavezanci rezidenti in nerezidenti z vidika možnosti, da odbijejo stroške davčnega svetovanja kot „posebne izdatke“, v primerljivem položaju, ker so po eni strani ti stroški neposredno povezani z obdavčljivimi dohodki v Nemčiji in se morata po drugi strani obe kategoriji davčnih zavezancev ob oddaji dohodninske napovedi spopasti z zapletenostjo davčnega prava.

55. Zato menim, da je treba različno obravnavanje davčnih zavezancev rezidentov in nerezidentov, kakršno izhaja iz zgoraj navedenih določb EStG 1997, šteti za posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva, ki je v nasprotju s členom 52 Pogodbe.

56. Ker v okviru tega postopka ni bila predložena nobena utemeljitev takega omejevanja svobode ustanavljanja, menim, da bi moralo Sodišče presoditi, da člen 52 nasprotuje okoliščinam, v katerih državljan države članice, ki je omejeno zavezan za plačilo dohodnine v drugi državi članici, od obdavčljivega dohodka ne more odbiti stroškov davčnega svetovanja, nastalih zaradi izpolnitve davčnih obveznosti v zadnjenavedeni državi članici, medtem ko bi lahko davčni zavezanec, ki je neomejeno zavezan za plačilo dohodnine v isti državi članici, uveljavljal odbitek takih stroškov.

27 – Točka 29 pisnih stališč nemške vlade.

V – Predlog

57. Glede na vse navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je v predhodno odločanje predložilo Bundesfinanzhof, odgovori:

Člen 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) nasprotuje okoliščinam, v katerih državljan države članice, ki je omejeno zavezan za plačilo dohodnine v drugi državi članici, od obdavčljivega dohodka ne more odbiti stroškov davčnega svetovanja, ki so nastali zaradi izpolnitve davčnih obveznosti v zadnjenavedeni državi članici, medtem ko bi lahko davčni zavezanec, ki je neomejeno zavezan za plačilo dohodnine v isti državi članici, uveljavljal odbitek takih stroškov.