WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 6 lipca 2006 r.*

W sprawie C-346/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 26 maja 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 sierpnia 2004 r., w postępowaniu:

Robert Hans Conijn

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Nord,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie, A. Rosas, prezes izby, J.P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (sprawozdawca), i A. Ó Caoimh, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: P. Léger,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu niemieckiego przez C.D. Quassowskiego i A. Tiemann, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 marca 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania w sprawie R.H. Conijn przeciwko Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, którego zadania zostały przejęte z dniem 1 marca 2005 r. przez Finanzamt Hamburg-Nord (zwanemu dalej „Finanzamt"). R.H. Conijn żąda, aby uznano jego prawo do odliczenia od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu wydatków poniesionych na doradztwo podatkowe przy sporządzaniu zeznania o wysokości dochodu osiągniętego w Niemczech jako osoba podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Krajowe ramy prawne

3 Zgodnie z Einkommensteuergesetz (ustawa o podatku dochodowym), w brzmieniu z 1997 r. (zwaną dalej „EstG 1997"), należy dokonać rozróżnienia pomiędzy podatnikami zamieszkałymi w Niemczech, podlegającymi opodatkowaniu od całości osiąganego przez nich dochodu, oraz podatnikami podlegającymi ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, którzy nie mają miejsca zamieszkania w Niemczech, ale podlegają opodatkowaniu od dochodu osiąganego przez nich w tym państwie.

4 Artykuł 15 ust. 1 pkt 2 EstG 1997, dotyczący dochodów uzyskiwanych z działalności rzemieślniczej, przemysłowej lub handlowej, ma następujące brzmienie:

„1. Za dochód z działalności rzemieślniczej, przemysłowej lub handlowej uważa się:

1) [...]

2) udział w zysku przyznany wspólnikom spółek „Offene Handelsgesellschaft", „Kommanditgesellschaft" i innych spółek, w których wspólnika należy uznać za dyrektora przedsiębiorstwa (lub współwłaściciela), jak również wynagrodzenie otrzymane przez wspólnika za usługi świadczone na rzecz spółki lub z tytułu udzielenia pożyczki, lub przekazania rzeczy do dyspozycji spółki. Wspólnik, który posiada w sposób pośredni udziały w spółce poprzez jedną lub kilka spółek osobowych, jest zrównany ze wspólnikiem posiadającym udziały w sposób bezpośredni; jest on uważany za współwłaściciela spółki, w której uczestniczy w sposób pośredni, jeżeli on sam i spółki osobowe, za pośrednictwem których posiada swoje udziały, mogą być uważani za współwłaścicieli spółek osobowych, w których uczestniczą w sposób bezpośredni".

5 Artykuł 49 ust. 1 pkt 2 lit. a) EstG 1997 stanowi, że dochody z działalności przemysłowej i handlowej są dochodami podlegającymi opodatkowaniu.

6 Zgodnie z art. 50 ust. 1 EstG 1997 podatnicy podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech nie mogą odliczyć wydatków poniesionych na doradztwo podatkowe jako kosztów nadzwyczajnych, w przeciwieństwie do osób opodatkowanych w nieograniczony sposób, które mogą dokonać odliczenia na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 6 EstG 1997.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 R.H. Conijn, obywatel i rezydent niderlandzki, osiągnął w 1998 r. z tytułu uczestnictwa w spółce komandytowej prawa niemieckiego w ramach wspólności

majątku spadkowego dochód w Niemczech z działalności o charakterze przemysłowym i handlowym w wysokości 146 373,50 DEM. Kwota ta stanowiła mniej niż 90% jego całkowitego globalnego dochodu.

8 W zeznaniu podatkowym za rok 1998 R.H. Conijn odliczył kwotę 1046 DEM od dochodu podlegającego opodatkowaniu — która to kwota 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. Finanzamt odmówił uznania prawa do odliczenia tych wydatków, opierając się na art. 50 ust. 1 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. W związku z powyższym R.H. Conijn wniósł apelację od tego wyroku do Bundesfinanzhof, wnosząc o jego uchylenie i orzeczenie, iż wydatki na doradztwo podlegają odliczeniu. Finanzamt wniósł o oddalenie apelacji.

10 W tych okolicznościach 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 trakatu WE?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

11 Sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia czy art. 52 traktatu sprzeciwia się ustawodawstwu krajowemu, takiemu jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które nie zezwala osobie podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na odliczenie od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu wydatków poniesionych na doradztwo podatkowe w związku ze sporządzeniem zeznania o wysokości osiągniętego dochodu, jako kosztów nadzwyczajnych, na tej samej podstawie, co osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

12 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swoboda przedsiębiorczości obywateli jednego z państw członkowskich na terytorium innego państwa członkowskiego obejmuje dostęp do działalności na własny rachunek i jej wykonywanie, jak również zakładanie i zarządzane przedsiębiorstwami na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa, w którym prowadzona jest działalność, dla jego własnych obywateli (zob. w szczególności wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 13; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 22 oraz z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98, Baars, Rec. str. I-2787, pkt 27).

13 R.H. Conijn podlega obowiązkowi podatkowemu w Niemczech na podstawie art. 49 EStG z tytułu dochodu z działalności przemysłowej i handlowej w tym państwie członkowskim. Wynika z tego, że jest on opodatkowany bezpośrednio z tytułu tej działalności od zysku spółki komandytowej i na tej podstawie jest uważany zgodnie z krajowym prawem podatkowym za samodzielnie prowadzącego działalność gospodarczą.

14 Podatki bezpośrednie należą wprawdzie do kompetencji państw członkowskich, to jednak muszą one wykonywać ją z poszanowaniem prawa wspólnotowego (wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec., str. I-2493, pkt 16;

z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 32 oraz z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 12).

15 Tym samym krajowe przepisy podatkowe nie mogą ustanawiać ani jawnej, ani ukrytej dyskryminacji opartej na przynależności narodowej (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie Wielockx, pkt 16 oraz z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 75).

16 Niemniej jednak okoliczność, iż państwo członkowskie uniemożliwia nierezydentowi skorzystanie z pewnych korzyści podatkowych, które przyznaje rezydentom, zasadniczo nie stanowi dyskryminacji, z uwagi na obiektywne różnice pomiędzy sytuacją rezydentów i nierezydentów, tak z punktu widzenia źródła dochodów, jak i osobistej zdolności podatkowej lub sytuacji osobistej i rodzinnej (wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 34, oraz z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. str. I-5451, pkt 23).

17 Miejsce zamieszkania stanowi ponadto kryterium objęcia opodatkowaniem, na którym zasadniczo opiera się obowiązujące międzynarodowe prawo podatkowe, a w szczególności konwencja modelowa Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD) (konwencja modelowa w sprawie podwójnego opodatkowania dotycząca podatku dochodowego i majątkowego, raport komitetu ds. podatkowych OECD z 1977 r., wersja z dnia 29 kwietnia 2000 r.), w celu podziału kompetencji podatkowej pomiędzy państwami w sytuacjach zawierających element zagraniczny.

18 W niniejszym przypadku z akt sprawy wynika, że R.H. Conijn, zamieszkały w Niderlandach, uzyskał na terytorium niemieckim mniej niż 90% swojego całkowitego dochodu.

19 Pytanie sprowadza się zatem do ustalenia tego, czy obiektywna różnica pomiędzy sytuacją rezydenta i nierezydenta zezwala na to, aby uregulowanie krajowe, takie jak uregulowanie w sprawie przed sądem krajowym, nie przyznawało prawa do odliczenia wydatków na doradztwo podatkowe pierwszemu z nich, podczas gdy drugi może dokonać odliczenia w ramach zeznania o dochodach.

20 Trybunał orzekł już odnośnie do wydatków związanych bezpośrednio z dochodami osoby podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, iż pod względem wydatków, takich jak koszty prowadzenia działalności gospodarczej związane z jej wykonywaniem w innym państwie członkowskim, osoba podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu powinna być traktowana w taki sam sposób, jak osoba opodatkowana w sposób nieograniczony (zob. wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. str. I-5933, pkt 27).

21 Jeżeli chodzi o wydatki na doradztwo podatkowe, ich odliczenie jako „kosztów nadzwyczajnych" przez opodatkowanych w nieograniczony sposób podatników, jest zdaniem rządu niemieckiego uzasadnione, ponieważ wydatki te są konieczne z uwagi na złożoność krajowego prawa podatkowego.

22 Wydatki na doradztwo podatkowe, takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, zostały poniesione przez R.H. Conijn w celu sporządzenia zeznania podatkowego dotyczącego dochodów uzyskanych w Niemczech. Obowiązek sporządzenia zeznania podatkowego wynika z faktu, iż osoba ta uzyskuje dochody w tym państwie członkowskim. Wydatki na doradztwo podatkowe są zatem bezpośrednio związane z dochodami opodatkowanymi w tym państwie członkowskim tak, że obciążają one w taki sam sposób dochody uzyskiwane przez wszystkich podatników tak rezydentów, jak i nierezydentów.

23 Ponadto podatnicy rezydenci i nierezydenci znajdują się w porównywalnej sytuacji wobec złożoności krajowego prawa podatkowego. Tym samym prawo do odliczenia,

którego zamierzeniem jest kompensata wydatków poniesionych na doradztwo podatkowe, które zostało przyznane podatnikom rezydentom, powinno być również stosowane do podatników nierezydentów, którzy są konfrontowani z taką samą złożonością krajowego systemu podatkowego.

24 W tych okolicznościach, pod względem możliwości odliczenia wydatków na doradztwo podatkowe jako kosztów nadzwyczajnych, podatnicy rezydenci i podatnicy nierezydenci znajdują się w porównywalnej sytuacji i przepis krajowy, który odmawia możliwości takiego odliczenia nierezydentom, stanowi zakazane ograniczenie w rozumieniu art. 52 traktatu.

25 Ponieważ nie przedstawiono Trybunałowi żadnego rzeczowego argumentu na uzasadnienie takiego odmiennego traktowania, należy uznać, że taki przepis krajowy zasadniczo działa na niekorzyść obywateli innych państw członkowskich, a co za tym idzie, stanowi zakazaną dyskryminację pośrednią ze względu na przynależność państwową.

26 W związku z powyższym na skierowane pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, iż art. 52 traktatu sprzeciwia się ustawodawstwu krajowemu, które nie zezwala osobie podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na odliczenie od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu, jako kosztów nadzwyczajnych, wydatków na doradztwo podatkowe poniesionych w celu sporządzenia zeznania o wysokości osiągniętych dochodów na tej samej podstawie, co osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

W przedmiocie kosztów

27 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) sprzeciwia się ustawodawstwu krajowemu, które nie zezwala osobie podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na odliczenie od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu, jako kosztów nadzwyczajnych, wydatków na doradztwo podatkowe poniesionych w celu sporządzenia zeznania o wysokości osiągniętych dochodów na tej samej podstawie, co osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Podpisy