SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 6. julija 2006 *

V zadevi C-346/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 26. maja 2004, ki je na Sodišče prispela 12. avgusta 2004, v postopku

Robert Hans Conijn

proti

Finanzamt Hamburg-Nord,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (poročevalec), in A. Ó Caoimh, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: P. Léger,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za nemško vlado C. D. Quassowski in A. Tiemann, zastopnika,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in K. Gross, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 9. marca 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 52 pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med R. H. Conijn in Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, katerega naloge je 1. marca 2005 prevzel Finanzamt Hamburg-Nord (v nadaljevanju: Finanzamt). R. H. Conijn predlaga, naj se mu prizna pravica odbitja stroškov davčnega svetovanja, ki jih je imel zaradi izpolnitve dohodninske napovedi za dohodke, ki jih je prejel v Nemčiji kot omejeno davčno zavezana oseba, od njegovega obdavčljivega dohodka.

Nacionalni pravni okvir

3 Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini), v različici iz leta 1997 (v nadaljevanju: EStG 1997) določa, da je treba ločiti med davčnimi zavezanci, ki so neomejeno davčno zavezani in prebivajo v Nemčiji, ter davčnimi zavezanci, ki so omejeno davčno zavezani in ne prebivajo v Nemčiji, vendar so tam obdavčeni za dohodke, ki jih prejmejo v tej državi.

4 Člen 15(1), točka 2, EStG 1997, ki se nanaša na dohodke iz obrtne, industrijske ali trgovske dejavnosti, določa:

„1. Dohodki iz obrtne, industrijske ali trgovske dejavnosti so:

(1) […]

(2) deleži dobička, ki pripadajo družbenikom, Offene Handelsgesellschaft', ‚Kommanditgesellschaft' in drugih družb, v katerih se družbenik lahko šteje za poslovodjo (ali soposlovodjo), ter prejemki, ki jih je družbenik prejel bodisi za dejavnosti, opravljene v dobro družbe, bodisi za dana posojila, bodisi za sredstva, dana na razpolago. Družbenik, ki ima v družbi posredni delež prek ene osebne družbe ali več, se obravnava enako kot družbenik z neposrednim deležem; šteje se za soposlovodjo v družbi, v kateri je posredni družbenik, če se lahko on sam in osebne družbe, prek katerih ima delež, štejejo za soposlovodje v osebnih družbah, v katerih so neposredni družbeniki."

5 Člen 49(1), točka 2(a), EStG 1997 določa, da so dohodki iz industrijskih in trgovskih dejavnosti obdavčljivi dohodki.

6 V skladu s členom 50(1) EStG 1997 davčni zavezanci, ki so omejeno davčno zavezani v Nemčiji, ne morejo odbiti nastalih stroškov davčnega svetovanja kot posebnih izdatkov, medtem ko jih davčni zavezanci, ki so neomejeno davčno zavezani, lahko odbijejo na podlagi člena 10(1), točka 6, EStG 1997.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 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.

8 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 od obdavčljivega dohodka, kar ustreza stroškom davčnega svetovanja, na katero se je obrnil zaradi izpolnitve davčne napovedi v Nemčiji. Finanzamt ni priznal odbitka teh stroškov na podlagi člena 50(1) EStG 1997.

9 R. H. Conijn je zoper to zavrnitev vložil tožbo na Finanzgericht Hamburg. Ta tožba je bila zavrnjena s sodbo z dne 11. novembra 2003. R. H. Conijn je tako vložil zahtevo za „Revision“ (revizijo) zoper to sodbo na Bundesfinanzhof, s katero je predlagal, naj se ta razveljavi in naj se razsodi, da so stroški davčnega svetovanja odbitni. Finanzamt je predlagal zavrnitev pritožbe.

10 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

„Ali je v nasprotju s členom 52 Pogodbe […], 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?“

Vprašanje za predhodno odločanje

11 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 52 Pogodbe nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki omejeno davčno zavezani osebi ne dopušča odbitja stroškov davčnega svetovanja, ki so ji nastali zaradi izpolnitve dohodninske napovedi, od zneska svojega obdavčljivega dohodka kot posebnih izdatkov, kot dopušča neomejeno davčno zavezani osebi.

12 V skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice zajema pravico začenjanja in opravljanja dejavnosti 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 (glej zlasti sodbe z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 13; z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 22, in z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 27).

13 R. H. Conijn je v Nemčiji obdavčen na podlagi člena 49 EstG iz naslova dohodkov iz industrijskih in trgovskih dejavnosti v tej državi članici. Zaradi te dejavnosti je v povezavi z dobički komanditne družbe neposredno obdavčen in se zato v skladu z nemškim davčnim pravom šteje, kot da sam opravlja poslovno dejavnost.

14 Čeprav so neposredni davki v pristojnosti držav članic, jo morajo te kljub temu izvajati v skladu s pravom Skupnosti (sodbe z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16; z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen,

C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 32, in z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 25).

15 Prav tako nacionalne davčne določbe ne smejo vsebovati nikakršne očitne ali prikrite diskriminacije glede na državljanstvo (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Wielockx, točka 16, in sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot, C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 75).

16 Kljub temu to, da država članica nerezidentom ne dopušča koriščenja določenih davčnih ugodnosti, ki jih daje rezidentom, praviloma ni diskriminatorno, upoštevajoč objektivne razlike med položajem rezidentov in položajem nerezidentov z vidika vira dohodkov ter z vidika osebne davčne sposobnosti ali osebnih in družinskih okoliščin (sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 34, in z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind, C-391/97, Recueil, str. I-5451, točka 23).

17 Prebivališče je tako med drugim navezovalna okoliščina za davek, na kateri načeloma temelji trenutno mednarodno davčno pravo in predvsem vzorčna konvencija Organizacije za evropsko sodelovanje in razvoj (OECD) (vzorčna konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja OECD, poročilo sveta za davčne zadeve OECD, 1977, besedilo z dne 29. aprila 2000), da bi razmejili davčno pristojnost med državami v položajih, ko obstajajo tuji elementi.

18 V tej zadevi iz spisa izhaja, da je R. H. Conijn, ki prebiva na Nizozemskem, na nemškem ozemlju prejel 90 % svojega svetovnega dohodka.

19 Tako se zastavlja vprašanje, če objektivna razlika med položajem takega nerezidenta in položajem rezidenta dopušča, da nacionalna zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne daje možnosti odbitka stroškov davčnega svetovanja prvemu, medtem ko jih drugi v dohodninski napovedi lahko odbije.

20 Glede stroškov, ki so neposredno povezani z dohodki omejeno davčno zavezane osebe, je Sodišče odločilo, da je treba v zvezi s stroški, kot so poslovni stroški, povezani z dejavnostjo v drugi državi članici, omejeno davčno zavezano osebo obravnavati enako kot neomejeno davčno zavezano osebo (glej sodbo z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse, C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 27).

21 Po mnenju nemške vlade se lahko odbitek stroškov davčnega svetovanja pri neomejeno davčno zavezanih davčnih zavezancih na podlagi „posebnih izdatkov“ utemelji s tem, da so ti stroški nujni zaradi zapletenosti nacionalnega davčnega sistema.

22 Stroške davčnega svetovanja, kot so ti iz postopka v glavni stvari je, R. H. Conijn utrpel, da bi izpolnil davčno napoved za dohodke, ki jih je prejel v Nemčiji. Napoved je moral oddati zaradi tega, ker v tej državi članici pridobiva dohodke. Stroški davčnega svetovanja so torej neposredno povezani z obdavčenimi dohodki v tej državi članici, tako da enako bremenijo vse davčne zavezance, tako rezidente kot nerezidente.

23 Dalje so davčni zavezanci rezidenti in davčni zavezanci nerezidenti v podobnem položaju glede zapletenosti nacionalnega davčnega prava. Tako se mora pravica do

odbitka, katere namen je povrniti stroške, ki nastanejo pri davčnem svetovanju, ki je priznana davčnim zavezancem rezidentom, priznati tudi davčnim zavezancem nerezidentom, ki so soočeni z enako zapletenostjo nacionalnega davčnega sistema.

24 V teh okoliščinah so glede možnosti odbitja stroškov davčnega svetovanja kot posebnih izdatkov davčni zavezanci rezidenti in nerezidenti v podobnem položaju in nacionalna določba, ki zavrača možnost tega odbitka nerezidentom, pomeni omejitev, ki je prepovedana v smislu člena 52 Pogodbe.

25 Ker Sodišču ni bila predložena natančnejša utemeljitev, ki bi upravičila tako različno obravnavanje, je treba ugotoviti, da nacionalna določba lahko načeloma škodi državljanom drugih držav članic in tako pomeni posredno diskriminacijo glede na državljanstvo.

26 Na zastavljeno vprašanje je torej treba odgovoriti, da člen 52 Pogodbe nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki omejeno davčno zavezani osebi ne dopušča odbitja stroškov davčnega svetovanja, ki so ji nastali zaradi izpolnitve dohodninske napovedi, od zneska obdavčljivega dohodka kot posebnih izdatkov, kot dopušča neomejeno davčno zavezani osebi.

Stroški

27 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki omejeno davčno zavezani osebi ne dopušča odbitja stroškov davčnega svetovanja, ki so ji nastali zaradi izpolnitve dohodninske napovedi, od zneska obdavčljivega dohodka kot posebnih izdatkov, kot to dopušča neomejeno davčno zavezani osebi.

Podpisi