SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. februarja 2007 *

V zadevi C-345/04,

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 prispela na Sodišče 12. avgusta 2004, v postopku

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

proti

Bundesamt für Finanzen,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet in U. Lõhmus (poročevalec), sodnika,

* Jezik postopka: nemščina.

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

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Zvezno republiko Nemčijo C.-D. Quassowski in A. Tiemann, zastopnika,

– za Italijansko republiko I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,

– za Komisijo Evropskih skupnosti B. Eggers in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 22. junija 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 59 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 49 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo portugalskega prava Centro Equestre da Lezíria Grande Lda (v nadaljevanju: CELG) in Bundesamt für Finanzen (zvezni davčni urad, v nadaljevanju: Bundesamt), ker je slednji zavrnil zahtevo za povračilo pri viru odtegnjenega davka od dohodkov pravnih oseb na prihodke, ki jih je družba CELG pridobila v Nemčiji kot davčni zavezanec, ki je delno davčno zavezan.

Nacionalni pravni okvir

3 Na podlagi člena 2, točka 1, nemškega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v različici iz leta 1991 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, str. 639, v nadaljevanju: KStG) so družbe, ki nimajo sedeža v Nemčiji, le delno davčno zavezane in so davčni zavezanec za plačilo davka v Nemčiji le za prihodke, ki so jih tam pridobile.

4 V skladu s členom 49(1) zakona o dohodkih v različici iz leta 1997 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, str. 821, v nadaljevanju: EStG 1997) v povezavi s členom 8(1) KStG in členom 17(2) konvencije med Zvezno republiko Nemčijo in Portugalsko republiko o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodkov in premoženja (Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) z dne 15. julija 1980 (BGBl. 1982 II, str. 129) so prihodki, ki jih pridobi družba portugalskega prava v okviru umetniških predstav v Nemčiji, tam obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb.

5 Člen 50a(4), točka 1, EStG v različici iz leta 1990 (BGBl. 1990 I, str. 1898), ki je veljala leta 1996, določa:

„V primeru davčnih zavezancev, ki so delno davčno zavezani, se prihodke, pridobljene v umetniških, športnih ali drugih prireditvah, organiziranih v Nemčiji, vključno s prihodki, ki izvirajo iz drugih storitev, ki so povezane s temi prireditvami, neodvisno od osebe, ki prihodke pridobiva […], obdavči z davkom, odtegnjenim pri viru."

6 Vendar pa člen 50(5), četrti stavek, točka 3, EStG 1997, ki se je uporabljal retroaktivno za davčno leto 1996, določa:

„[D]avčni zavezanec, ki je delno davčno zavezan, katerega prihodki so obdavčeni pri viru v skladu s členom 50a(4), točka 1 ali 2, [lahko] zahteva celotno ali delno povrnitev odbitega in plačanega davka. Povračilo je pogojeno s tem, da so materialni stroški ali poslovni stroški, ki so neposredno gospodarsko povezani s temi prihodki, višji od polovice slednjih."

7 Iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da lahko za razliko od davčnih zavezancev, ki so delno davčno zavezani, tisti, ki so v celoti davčno zavezani v Nemčiji, od svojih prihodkov, ki so obdavčljivi v tej državi članici, odbijejo vse stroške, povezane z umetniškimi ali športnimi prireditvami, ki so potekale na njenem ozemlju.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Družba CELG, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je kapitalska družba portugalskega prava, ki ima sedež in upravo na Portugalskem. Družba CELG je delno zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v Nemčiji, ki se plačuje le od prihodkov, ki so tam pridobljeni. Leta 1996 je organizirala turnejo jahalnih predstav in dresurnih vaj v štirinajstih mestih v različnih državah Evropske unije, od tega v enajstih v Nemčiji.

9 Družba CELG je leta 1997 od Bundesamta zahtevala povračilo davka od dohodkov pravnih oseb, ki je bil odtegnjen pri viru, na njene prihodke, pridobljene v Nemčiji, in sicer znesek 71.758 DEM, na podlagi člena 50(5) EStG 1997 in člena 8(1) KStG.

10 Družba CELG je v ta namen predložila overjeno kopijo portugalske bilance, ki je vsebovala izvleček stroškov, ki se nanašajo na vse turneje v letu 1996. Ta izvleček je izkazoval stroške komunikacij, potovanj, nastanitev, reklam, osebja in tekoče stroške za konje, nabavo vode in elektrike, veterinarja, zdravila, kovača, konjsko opremo in jezdece, prevoz s tovornjakom in davčno svetovanje ter amortizacijo, ki se nanaša na konje. Družba CELG je pozneje navedla tudi druge izdatke, in sicer stroške računovodstva in plačilo licenčnin. Enajst štirinajstin vseh teh stroškov je nameravala pripisati prihodkom, pridobljenim v Nemčiji.

11 Bundesamt je zavrnil zahtevano povračilo, ker niso bili predloženi originalni dokumenti, ki bi dokazovali zatrjevane izdatke.

12 Pritožba, ki jo je CELG vložila zoper to odločbo, je bila zavrnjena ob upoštevanju zlasti tega, da nekateri prikazani stroški niso neposredno gospodarsko povezani s prihodki, pridobljenimi v Nemčiji.

13 Družba CELG je zoper to odločbo vložila tožbo pri Finanzgericht Köln. To sodišče je tožbo zavrnilo, ker določeni zatrjevani stroški po eni strani niso neposredno povezani z obdavčenimi prihodki v Nemčiji in po drugi strani ne pomenijo več kot 50 % teh prihodkov.

14 Družba CELG je nato zoper sodbo Finanzgericht Köln vložila revizijo pri Bundesfinanzhof.

15 Bundesfinanzhof ugotavlja, da iz stvarnih ugotovitev Finanzgericht Köln izhaja, da stroški družbe CELG, ki so neposredno gospodarsko povezani s prihodki, ki jih je ta družba pridobila v Nemčiji, ne presegajo 50 % teh prihodkov. Vendar pa poudarja, da družba CELG navaja tudi obstoj splošnih stroškov in da, čeprav obstaja določena zmeda glede narave, sestave in višine teh splošnih stroškov ter tudi glede morebitnega upoštevanja dodatnih prihodkov, iz istih stvarnih ugotovitev izhaja, da celota stroškov, ki jih je prikazala družba CELG, vključno s temi splošnimi stroški presega polovico prihodkov.

16 Vendar pa Bundesfinanzhof presoja, da razlika v obravnavanju, ki obstaja v določitvi obdavčljivih dohodkov med davčnim zavezancem rezidentom, ki je v celoti davčno zavezan, in davčnim zavezancem nerezidentom, ki je le deloma davčno zavezan, sproža dvome glede združljivosti člena 50(5), četrti stavek, točka 3, EStG 1997

s pravom Skupnosti, zlasti, kar zadeva svobodo opravljanja storitev, ki jo zagotavlja člen 59 Pogodbe. V zvezi s tem se sklicuje na sodbo Sodišča z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933).

17 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 59 Pogodbe ES nasprotuje temu, da lahko državljan države članice, ki je deloma davčno zavezan v Nemčiji, tam zahteva povračilo pri viru odtegnjenega davka od dohodka, ki ga je prejel v Nemčiji, le, če stroški poslovanja, ki so v neposredni gospodarski povezavi s temi dohodki, presegajo polovico dohodkov?“

Vprašanje za predhodno odločanje

18 S tem vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali člen 59 Pogodbe nasprotuje zakonodaji države članice, kot je ta, ki se obravnava v zadevi v glavni stvari, ki v primeru davčnega zavezanca, ki je delno davčno zavezan, ki zahteva povračilo pri viru odtegnjenega davka od dohodkov pravnih oseb, upoštevanje stroškov poslovanja, navedenih v okviru dejavnosti, pri katerih so bili pridobljeni prihodki na ozemlju te države, podreja dvojnemu pogoju, da so ti stroški neposredno gospodarsko povezani s temi prihodki in da so višji od polovice teh prihodkov.

19 Za uvod je treba opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle

izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 19; z dne 26. oktobra 1999 v zadevi Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Recueil, str. I-7447, točka 32; z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard, C-55/98, Recueil, str. I-7641, točka 15; z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID, C-141/99, Recueil, str. I-11619, točka 19, in z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29).

20 Opozoriti je treba tudi, da v skladu s sodno prakso Sodišča člen 59 Pogodbe zahteva, da se odpravijo vse ovire svobodi opravljanja storitev, ki izhajajo iz tega, da ima izvajalec storitev sedež v drugi državi članici, kot je država, v kateri se storitev opravlja (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 4. decembra 1986 v zadevi Komisija proti Nemčiji, 205/84, Recueil, str. 3755, točka 25; z dne 26. februarja 1991 v zadevi Komisija proti Italiji, C-180/89, Recueil, str. I-709, točka 15, in z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 31).

Obstoj neposredne gospodarske povezave

21 Kot izhaja iz točke 18 te sodbe, je prvi pogoj pri zahtevi za povračilo pri viru odtegnjenega davka od dohodkov pravnih oseb ta, da so poslovni stroški neposredno gospodarsko povezani s prihodki, pridobljenimi v državi, kjer se opravlja dejavnost.

22 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je davčni sistem, po katerem se za izračun davčne osnove davčnih zavezancev nerezidentov zadevne države članice upoštevajo le dobički in izgube, ki izvirajo iz njihovih dejavnosti v tej državi, skladen z načelom teritorialnosti, ki ga določa mednarodno davčno pravo in ki ga priznava pravo Skupnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Futura Participations in Singer, točki 21 in 22).

23 Poslovne stroške, ki so neposredno povezani z dejavnostjo, ki jo opravlja nerezident v državi članici, v kateri je ustvaril obdavčljive prihodke, je načeloma treba upoštevati v tej državi, če so neto prihodki njenih rezidentov obdavčeni po odbitju takih stroškov. V točki 27 zgoraj navedene sodbe Gerritse je namreč Sodišče ugotovilo, da so pri upoštevanju takih stroškov rezidenti in nerezidenti v podobnem položaju. Če država članica rezidentom da možnost, da se odbijejo zadevni stroški, načeloma ne more izključiti, da se ti za nerezidente ne bi upoštevali.

24 Izvajanje davčne pristojnosti s strani države, na katere ozemlju so bili pridobljeni obdavčljivi prihodki, torej vključuje to, da se stroški, ki so neposredno povezani s to dejavnostjo, lahko upoštevajo v okviru obdavčitve nerezidenta. Vendar pa je treba glede tega pojasniti, da pravo Skupnosti ne preprečuje tega, da bi šla država članica še dlje s tem, da omogoči upoštevanje stroškov, ki ne pomenijo take povezave (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo FKP Scorpio Konzertproduktionen, točke od 50 do 52).

25 Poslovne stroške, ki so neposredno povezani s prihodki, pridobljenimi v državi članici, kjer se opravlja dejavnost, je treba šteti za stroške, ki so neposredno gospodarsko povezani s storitvijo, ki se jo obdavči v tej državi, in ki so torej nerazdružljivi od nje, kakršni so stroški potovanj in nastanitve. V teh okoliščinah ni pomembno, kje in kdaj so nastali ti stroški.

26 Iz spisa izhaja, da je družba CELG, ki ima sedež na Portugalskem, na nemškem ozemlju pridobila prihodke v okviru umetniških dejavnosti, ki jih je organizirala. V zvezi s temi predstavami je družba CELG navedla različne poslovne stroške, naštete v točki 10 te sodbe, od katerih so nekateri nastali predhodno za organiziranje in načrtovanje teh predstav, drugi – za katere zahteva, da se jih v Nemčiji upošteva – pa med samimi predstavami. Naloga predložitvenega sodišča, kateremu je zadeva predložena

v odločanje v postopku v glavni stvari in ki mora prevzeti odgovornost za to sodno odločbo, je, da v okviru tega spora v postopku v glavni stvari odloči, kateri poslovni stroški med tistimi, ki jih je prijavila družba CELG, so tisti, ki so neposredno povezani s storitvami, ki so bile v tej državi obdavčene in so torej od nje nerazdružljivi.

27 Zato je treba šteti, da člen 59 Pogodbe ne nasprotuje temu, da nacionalna zakonodaja pogojuje povračilo pri viru odtegnjenega davka od dohodkov pravnih oseb na prihodke, ki jih je pridobil davčni zavezanec, ki je delno davčno zavezan, s tem, da so poslovni stroški, za katere ta davčni zavezanec zahteva, da se upoštevajo, neposredno gospodarsko povezani s prihodki, pridobljenimi v okviru dejavnosti, ki se opravlja na ozemlju zadevne države članice, ker se za take štejejo vsi stroški, ki so nerazdružljivi od te dejavnosti, ne glede na kraj ali čas, v katerem so ti stroški prikazani.

Zahteva po tem, da so stroški višji od polovice prihodkov

28 Drugi pogoj, ki ga določa zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari v zvezi s povračilom pri viru odtegnjenega davka na prihodke, ki jih je v Nemčiji pridobil davčni zavezanec nerezident, je zahteva, da so poslovni stroški, ki so neposredno gospodarsko povezani s temi prihodki, višji od polovice teh prihodkov.

29 Tak pogoj lahko pomeni omejitev svobode opravljanja storitev družbe, ki želi opravljati umetniške, športne ali druge dejavnosti v drugi državi članici, kot je ta, v kateri ima sedež.

30 Ta pogoj ima namreč za posledico, da taka družba, ko zahteva povračilo pri viru odtegnjenega davka, ne more sistematično doseči, da se upoštevajo njeni stroški, ki so neposredno povezani z zadevno gospodarsko dejavnostjo v okviru obdavčitve prihodkov iz te dejavnosti.

31 Ugotoviti je torej treba, da zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, s tem, da postavlja ta dodatni pogoj za upoštevanje poslovnih stroškov davčnega zavezanca, ki je delno davčno zavezan, pomeni nedovoljeno omejitev na podlagi člena 59 Pogodbe.

32 Zato je treba preučiti, če se taka omejitev lahko upraviči.

33 Utemeljitve, ki jo navaja nemška vlada, po kateri je namen nacionalne zakonodaje izogniti se dvojnemu upoštevanju stroškov, in sicer hkrati v državi, kjer je sedež družbe, in v državi, kjer so bile opravljene storitve in obdavčeni prihodki, ni mogoče sprejeti.

34 Najprej je treba poudariti, da Konvencija med Zvezno republiko Nemčijo in Portugalsko republiko o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodkov in premoženja uporablja tako imenovano metodo „zmanjšanja“.

35 Iz tega izhaja, da je portugalska družba obdavčena na Portugalskem na podlagi vseh prihodkov vključno s tistimi, ki so pridobljeni v okviru dejavnosti, ki se opravlja v Nemčiji, kjer so ti prihodki prav tako obdavčeni. Dvojni obdavčitvi se izogne

z odštetjem zneska v prvi državi, ki je enak davku, plačanemu v drugi državi. Tak mehanizem preprečuje dvojno upoštevanje stroškov, ker prva država, ki ga uporablja, lahko preveri poslovne stroške, ki so bili upoštevani v izračunu plačanega davka v drugi državi.

36 Poleg tega člen 50(5) EStG 1997 določa postopek, v okviru katerega lahko nemško ministrstvo za finance obvesti državo, v kateri prebiva davčni zavezanec, ki je delno davčno zavezan, o njegovi zahtevi za povračilo. Ta mehanizem sodelovanja med pristojnimi nacionalnimi organi omogoča tudi to, da se prepreči morebitno dvojno upoštevanje stroškov. Prav tako tudi Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15) vpliva na uresničitev tega cilja tako, da določa izmenjavo podatkov med zadevnimi davčnimi organi.

37 Zato ni upravičena omejitev svobode opravljanja storitev, ki izhaja iz nacionalne zakonodaje, ki povračilo pri viru odtegnjenega davka na dohodke, ki jih je v zadevni državi članici pridobil davčni zavezanec, ki je delno davčno zavezan, pogojuje s tem, da so poslovni stroški, ki so neposredno povezani s temi prihodki, višji od polovice slednjih. Zato je treba ugotoviti, da je člen 59 Pogodbe v nasprotju s takšno zakonodajo.

38 Ob upoštevanju navedenega je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da člen 59 Pogodbe ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, če ta pogojuje povračilo pri viru odtegnjenega davka od dohodkov pravnih oseb na prihodke, ki jih je pridobil davčni zavezanec, ki je delno davčno zavezan, s tem, da so poslovni stroški, za katere ta davčni zavezanec zahteva, da se v ta namen upoštevajo, neposredno gospodarsko povezani s prihodki, pridobljenimi v okviru dejavnosti, ki se opravlja na ozemlju zadevne države članice, ker se za take

štejejo vsi stroški, ki so nerazdružljivi od te dejavnosti, ne glede na kraj ali čas, v katerem so ti stroški prikazani. Vendar pa ta člen nasprotuje taki nacionalni zakonodaji, če ta povračilo tega davka temu davčnemu zavezancu pogojuje s tem, da so ti poslovni stroški višji od polovice omenjenih prihodkov.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranke 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 59 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 49 ES) ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, če ta pogojuje povračilo pri viru odtegnjenega davka od dohodkov pravnih oseb na prihodke, ki jih je pridobil davčni zavezanec, ki je delno davčno zavezan, s tem, da so poslovni stroški, za katere ta davčni zavezanec zahteva, da se v ta namen upoštevajo, neposredno gospodarsko povezani s prihodki, pridobljenimi v okviru dejavnosti, ki se opravlja na ozemlju zadevne države članice, ker se za take štejejo vsi stroški, ki so nerazdružljivi od te dejavnosti, ne glede na kraj ali čas, v katerem so ti stroški prikazani. Vendar pa ta člen nasprotuje taki nacionalni zakonodaji, če ta povračilo tega davka temu davčnemu zavezancu pogojuje s tem, da so ti poslovni stroški višji od polovice omenjenih prihodkov.

Podpisi