

Downloaded via the EU tax law app / web

Zadeva C-345/04

Centro Equestre da Lezíria Grande Lda

proti

Bundesamt für Finanzen

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Svoboda opravljanja storitev – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Jahalne predstave in vaje, ki jih v državi članici organizira družba, ki ima sedež v drugi državi članici – Upoštevanje poslovnih stroškov – Pogoji – Neposredna gospodarska povezava s prihodki, pridobljenimi v državi, kjer se dejavnost opravlja“

Povzetek sodbe

Svoboda opravljanja storitev – Omejitve – Davčna zakonodaja

(Pogodba ES, člen 59 (po spremembi postal člen 49 ES))

Člen 59 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 49 ES) ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki 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 kot taki 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.

(Glej točko 38 in izrek.)

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 15. februarja 2007(*)

„Svoboda opravljanja storitev – Dav?na zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Jahalne predstave in vaje, ki jih v državi ?lanici organizira družba, ki ima sedež v drugi državi ?lanici – Upoštevanje poslovnih stroškov – Pogoji – Neposredna gospodarska povezava s prihodki, pridobljenimi v državi, kjer se dejavnost opravlja“

V zadevi C?345/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nem?ija) z odlo?bo z dne 26. maja 2004, ki je prispela na Sodiš?e 12. avgusta 2004, v postopku

Centro Equestre da Lezíria Grande Lda

proti

Bundesamt für Finanzen,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet in U. Löhmus (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: P. Léger,

sodni tajnik: R. Grass,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Zvezno republiko Nem?ijo 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 odlo?be se nanaša na razlago ?lena 59 Pogodbe ES (po spremembi postal ?len 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 dav?ni urad, v nadaljevanju: Bundesamt), ker je slednji zavrnil zahtevo za povra?ilo pri viru odtegnjenega davka od dohodkov pravnih oseb na prihodke, ki jih je družba CELG pridobila v Nem?iji kot dav?ni zavezanec, ki je delno dav?no zavezan.

Nacionalni pravni okvir

3 Na podlagi ?lena 2, to?ka 1, nemškega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v razli?ici iz leta 1991 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, str. 639, v nadaljevanju: KStG) so družbe, ki nimajo sedeža v Nem?iji, le delno dav?no zavezane in so dav?ni zavezanec za pla?ilo davka v Nem?iji le za prihodke, ki so jih tam pridobile.

4 V skladu s ?lenom 49(1) zakona o dohodkih v razli?ici iz leta 1997 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, str. 821, v nadaljevanju: EStG 1997) v povezavi s ?lenom 8(1) KStG in ?lenom 17(2) konvencije med Zvezno republiko Nem?ijo in Portugalsko republiko o izogibanju dvojnega obdav?evanja na podro?ju 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 Nem?iji, tam obdav?eni z davkom od dohodkov pravnih oseb.

5 ?len 50a(4), to?ka 1, EStG v razli?ici iz leta 1990 (BGBl. 1990 I, str. 1898), ki je veljala leta 1996, dolo?a:

„V primeru dav?nih zavezancev, ki so delno dav?no zavezani, se prihodke, pridobljene v umetniških, športnih ali drugih prireditvah, organiziranih v Nem?iji, vklju?no s prihodki, ki izvirajo iz drugih storitev, ki so povezane s temi prireditvami, neodvisno od osebe, ki prihodke pridobiva [...], obdav?i z davkom, odtegnjenim pri viru.“

6 Vendar pa ?len 50(5), ?etrta stavek, to?ka 3, EStG 1997, ki se je uporabljal retroaktivno za dav?no leto 1996, dolo?a:

„[D]av?ni zavezanec, ki je delno dav?no zavezan, katerega prihodki so obdav?eni pri viru v skladu s ?lenom 50a(4), to?ka 1 ali 2, [lahko] zahteva celotno ali delno povrnitev odbitega in pla?anega davka. Povra?ilo 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 Sodiš?u, izhaja, da lahko za razliko od dav?nih zavezancev, ki so delno dav?no zavezani, tisti, ki so v celoti dav?no zavezani v Nem?iji, od svojih prihodkov, ki so obdav?ljivi v tej državi ?lanici, odbijejo vse stroške, povezane z umetniškimi ali športnimi prireditvami, ki so potekale na njenem ozemlju.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

8 Družba CELG, tože?a stranka v postopku v glavni stvari, je kapitalska družba portugalskega prava, ki ima sedež in upravo na Portugalskem. Družba CELG je delno zavezana za pla?ilo davka od dohodkov pravnih oseb v Nem?iji, ki se pla?uje le od prihodkov, ki so tam pridobljeni. Leta 1996 je organizirala turnejo jahalnih predstav in dresurnih vaj v štirinajstih mestih v razli?nih državah Evropske unije, od tega v enajstih v Nem?iji.

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

10 Družba CELG je v ta namen predložila overjeno kopijo portugalske bilance, ki je vsebovala izvle?ek stroškov, ki se nanašajo na vse turneje v letu 1996. Ta izvle?ek je izkazoval stroške komunikacij, potovanja, nastanitve, reklam, osebja in teko?e stroške za konje, nabavo vode in elektrike, veterinarja, zdravila, kova?a, konjsko opremo in jezdece, prevoz s tovornjakom in

davno svetovanje ter amortizacijo, ki se nanaša na konje. Družba CELG je pozneje navedla tudi druge izdatke, in sicer stroške računovodstva in plačilo licenčin. Enajst štirinajstih 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), tretji 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, to?ka 32; z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard, C?55/98, Recueil, str. I?7641, to?ka 15; z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID, C?141/99, Recueil, str. I?11619, to?ka 19, in z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C?446/03, ZOdl., str. I?10837, to?ka 29).

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

Obstoj neposredne gospodarske povezave

21 Kot izhaja iz to?ke 18 te sodbe, je prvi pogoj pri zahtevi za povra?ilo 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 Sodiš?a izhaja, da je dav?ni sistem, po katerem se za izra?un dav?ne osnove dav?nih zavezancev nerezidentov zadevne države ?lanice upoštevajo le dobi?ki in izgube, ki izvirajo iz njihovih dejavnosti v tej državi, skladen z na?elom teritorialnosti, ki ga dolo?a mednarodno dav?no pravo in ki ga priznava pravo Skupnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Futura Participations in Singer, to?ki 21 in 22).

23 Poslovne stroške, ki so neposredno povezani z dejavnostjo, ki jo opravlja nerezident v državi ?lanici, v kateri je ustvaril obdav?ljive prihodke, je na?eloma treba upoštevati v tej državi, ?e so neto prihodki njenih rezidentov obdav?eni po odbitju takih stroškov. V to?ki 27 zgoraj navedene sodbe Gerritse je namre? Sodiš?e ugotovilo, da so pri upoštevanju takih stroškov rezidenti in nerezidenti v podobnem položaju. ?e država ?lanica rezidentom da možnost, da se odbijejo zadevni stroški, na?eloma ne more izklju?iti, da se ti za nerezidente ne bi upoštevali.

24 Izvajanje dav?ne pristojnosti s strani države, na katere ozemlju so bili pridobljeni obdav?ljivi prihodki, torej vklju?uje to, da se stroški, ki so neposredno povezani s to dejavnostjo, lahko upoštevajo v okviru obdav?itve nerezidenta. Vendar pa je treba glede tega pojasniti, da pravo Skupnosti ne prepre?uje tega, da bi šla država ?lanica še dlje s tem, da omogo?i upoštevanje stroškov, ki ne pomenijo take povezave (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo FKP Scorpio Konzertproduktionen, to?ke od 50 do 52).

25 Poslovne stroške, ki so neposredno povezani s prihodki, pridobljenimi v državi ?lanici, kjer se opravlja dejavnost, je treba šteti za stroške, ki so neposredno gospodarsko povezani s storitvijo, ki se jo obdav?i v tej državi, in ki so torej nerazdružljivi od nje, kakršni so stroški potovanj in nastanitve. V teh okoliš?inah 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 razli?ne poslovne stroške, naštete v to?ki 10 te sodbe, od katerih so nekateri nastali predhodno za organiziranje in na?rtovanje teh predstav, drugi – za katere zahteva, da se jih v Nem?iji upošteva – pa med samimi predstavami. Naloga predložitvenega sodiš?a, kateremu je zadeva predložena v odlo?anje v postopku v glavni stvari in ki mora prevzeti odgovornost za to sodno odlo?bo, je, da v okviru tega spora v postopku v glavni stvari odlo?i, 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 obdav?ene 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 Utemeljitev, 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 izražunu 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 povra?ilo pri viru odtegnjenega davka na dohodke, ki jih je v zadevni državi ?lanici pridobil dav?ni zavezanec, ki je delno dav?no 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 ?len 59 Pogodbe v nasprotju s takšno zakonodajo.

38 Ob upoštevanju navedenega je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da ?len 59 Pogodbe ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ?e ta pogojuje povra?ilo pri viru odtegnjenega davka od dohodkov pravnih oseb na prihodke, ki jih je pridobil dav?ni zavezanec, ki je delno dav?no zavezan, s tem, da so poslovni stroški, za katere ta dav?ni zavezanec zahteva, da se v ta namen upoštevajo, neposredno gospodarsko povezani s prihodki, pridobljenimi v okviru dejavnosti, ki se opravlja na ozemlju zadevne države ?lanice, ker se za take štejejo vsi stroški, ki so nerazdružljivi od te dejavnosti, ne glede na kraj ali ?as, v katerem so ti stroški prikazani. Vendar pa ta ?len nasprotuje taki nacionalni zakonodaji, ?e ta povra?ilo tega davka temu dav?nemu 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 sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

?len 59 Pogodbe ES (po spremembi postal ?len 49 ES) ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ?e ta pogojuje povra?ilo pri viru odtegnjenega davka od dohodkov pravnih oseb na prihodke, ki jih je pridobil dav?ni zavezanec, ki je delno dav?no zavezan, s tem, da so poslovni stroški, za katere ta dav?ni zavezanec zahteva, da se v ta namen upoštevajo, neposredno gospodarsko povezani s prihodki, pridobljenimi v okviru dejavnosti, ki se opravlja na ozemlju zadevne države ?lanice, ker se za take štejejo vsi stroški, ki so nerazdružljivi od te dejavnosti, ne glede na kraj ali ?as, v katerem so ti stroški prikazani. Vendar pa ta ?len nasprotuje taki nacionalni zakonodaji, ?e ta povra?ilo tega davka temu dav?nemu zavezancu pogojuje s tem, da so ti poslovni stroški višji od polovice omenjenih prihodkov.

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.