

Downloaded via the EU tax law app / web

**Zadeva C-346/04**

**Robert Hans Conijn**

**proti**

**Finanzamt Hamburg-Nord**

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

„Svoboda ustanavljanja – Davek na dohodek – Dohodninska napoved – Davčno svetovanje – Pravica do odbitka stroškov“

Povzetek sodbe

*Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja*

*(Pogodba ES, člen 52 (po spremembi postal člen 43 ES))*

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.

Stroški davčnega svetovanja so namreč neposredno povezani z obdavčenimi dohodki v tej državi članici, tako da enako bremenijo vse davčne zavezance, tako rezidente kot nerezidente.

(Glej točki 22 in 26 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 6. julija 2006(\*)

„Svoboda ustanavljanja – Davek na dohodek – Dohodninska napoved – Davčno svetovanje – Pravica do odbitka stroškov“

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,**

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Löhmus (poro?evalec), in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Léger,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, 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 odlo?be se nanaša na razlago ?lena 52 pogodbe ES (po spremembi postal ?len 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 dav?nega svetovanja, ki jih je imel zaradi izpolnitve dohodninske napovedi za dohodke, ki jih je prejel v Nem?iji kot omejeno dav?no zavezana oseba, od njegovega obdav?ljivega dohodka.

### **Nacionalni pravni okvir**

3 Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini), v različici iz leta 1997 (v nadaljevanju: EStG 1997) dolo?a, da je treba lo?iti med dav?nimi zavezanci, ki so neomejeno dav?no zavezani in prebivajo v Nem?iji, ter dav?nimi zavezanci, ki so omejeno dav?no zavezani in ne prebivajo v Nem?iji, vendar so tam obdav?eni za dohodke, ki jih prejmejo v tej državi.

4 ?len 15(1), to?ka 2, EStG 1997, ki se nanaša na dohodke iz obrtne, industrijske ali trgovske dejavnosti, dolo?a:

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

(1) [...]

(2) deleži dobi?ka, ki pripadajo družbenikom ‚Offene Handelsgesellschaft‘, ‚Kommanditgesellschaft‘ in drugih družb, v katerih se družbenik lahko šteje za poslovodjo (ali soprovodjo), 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 ve?, se obravnava enako kot družbenik z neposrednim deležem; šteje se za sopolovodjo v družbi, v kateri je posredni družbenik, če se lahko on sam in osebne družbe, prek katerih ima delež, štejejo za sopolovodje 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 davnega 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 davnega svetovanja, na katero se je obrnil zaradi izpolnitve davne 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 davnega svetovanja odbitni. Finanzamt je predlagal zavrnitev pritožbe.

10 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil 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 davnega 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 davnega 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 za enjanja 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 na celoma 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

dav?no zavezanih dav?nih zavezancih na podlagi „posebnih izdatkov“ utemelji s tem, da so ti stroški nujni zaradi zapletenosti nacionalnega dav?nega sistema.

22 Stroške dav?nega svetovanja, kot so ti iz postopka v glavni stvari je, R. H. Conijn utrpel, da bi izpolnil dav?no napoved za dohodke, ki jih je prejel v Nem?iji. Napoved je moral oddati zaradi tega, ker v tej državi ?lanici pridobiva dohodke. Stroški dav?nega svetovanja so torej neposredno povezani z obdav?enimi dohodki v tej državi ?lanici, tako da enako bremenijo vse dav?ne zavezance, tako rezidente kot nerezidente.

23 Dalje so dav?ni zavezanci rezidenti in dav?ni zavezanci nerezidenti v podobnem položaju glede zapletenosti nacionalnega dav?nega prava. Tako se mora pravica do odbitka, katere namen je povrniti stroške, ki nastanejo pri dav?nem svetovanju, ki je priznana dav?nim zavezancem rezidentom, priznati tudi dav?nim zavezancem nerezidentom, ki so soo?eni z enako zapletenostjo nacionalnega dav?nega sistema.

24 V teh okoliš?inah so glede možnosti odbitja stroškov dav?nega svetovanja kot posebnih izdatkov dav?ni zavezanci rezidenti in nerezidenti v podobnem položaju in nacionalna dolo?ba, ki zavra?a možnost tega odbitka nerezidentom, pomeni omejitev, ki je prepovedana v smislu ?lena 52 Pogodbe.

25 Ker Sodiš?u ni bila predložena natan?nejša utemeljitev, ki bi upravi?ila tako razli?no obravnavanje, je treba ugotoviti, da nacionalna dolo?ba lahko na?eloma škodi državljanom drugih držav ?lanic in tako pomeni posredno diskriminacijo glede na državljanstvo.

26 Na zastavljeno vprašanje je torej treba odgovoriti, da ?len 52 Pogodbe nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki omejeno dav?no zavezani osebi ne dopuš?a odbitja stroškov dav?nega svetovanja, ki so ji nastali zaradi izpolnitve dohodninske napovedi, od zneska obdav?ljivega dohodka kot posebnih izdatkov, kot dopuš?a neomejeno dav?no zavezani osebi.

## **Stroški**

27 Ker je ta postopek za stranki 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 52 Pogodbe ES (po spremembi postal ?len 43 ES) nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki omejeno dav?no zavezani osebi ne dopuš?a odbitja stroškov dav?nega svetovanja, ki so ji nastali zaradi izpolnitve dohodninske napovedi, od zneska obdav?ljivega dohodka kot posebnih izdatkov, kot to dopuš?a neomejeno dav?no zavezani osebi.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nemš?ina.