

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

YVESA BOTA,

predstavljeni 9. decembra 2010¹

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se znova nanaša na presojo, ali je s pravom Skupnosti skladna davčna zakonodaja države članice, ki določa, da imajo pravico do davčne ugodnosti le davčni zavezanci rezidenti.

upoštevati pri izračunu davka, ki ga mora davčni zavezanec plačati v državi članici prebivališča.

2. Gre za nemško zakonodajo, na podlagi katere imajo davčni zavezanci rezidenti pravico od obdavčljivih dohodkov odbiti rento, ki jo plačujejo enemu od staršev po prenosu lastništva nepremičnine z izročitvijo in razdelitvijo ali z vnaprejšnjim dedovanjem. Na podlagi te zakonodaje davčni zavezanec nerezident, ki v Nemčiji prejema najemnino za tako nepremičnino, kadar je ta najemnina le majhen del vseh njegovih dohodkov, ni upravičen do odbitka take rente od svojih dohodkov iz oddajanja nepremičnine v najem, obdavčljivih v Nemčiji.

4. V teh sklepnih predlogih bom najprej navedel, da je treba v okoliščinah spora o glavni stvari skladnost zadevne zakonodaje s pravom Skupnosti presojati z vidika prostega pretoka kapitala. Nato bom pojasnil razloge, zakaj je treba po mojem mnenju rento, ki se plačuje enemu od staršev po prenosu lastništva nepremičnine, kadar je obveznost plačila nastala s tem prenosom lastništva, obravnavati kot stroške, ki so neposredno povezani z najemnini, prejetimi za to nepremičnino, tako da so davčni zavezanci nerezidenti, kar zadeva to rento, v položaju, primerljivem s položajem davčnih zavezancev rezidentov.

3. Nemški davčni organi namreč menijo, da se navedena renta ne sme obravnavati kot strošek, neposredno povezan z najemnini, prejetimi v Nemčiji, temveč se mora obravnavati kot osebni strošek, ki ga je treba

5. Iz tega bom izpeljal, da zadevna zakonodaja tako pomeni posredno diskriminacijo, zaradi katere je, ker ni utemeljena, v nasprotju s prostim pretokom kapitala.

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

I – Pravni okvir

6. V skladu s členom 56(1) ES so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami.

7. Člen 58(1)(a) ES določa, da določbe člena 56 ES ne posegajo v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče.

8. V skladu s členom 58(3) ES pa je pomembno, da take določbe niso sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56 ES.

II – Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in nacionalno pravo

9. Tožeča stranka, nemški državljani, ima stalno prebivališče v Belgiji in je v tej državi članici tudi zaposlena. Leta 2002 je iz te dejavnosti prejela bruto plačo v višini 67.679,03 EUR.

10. Tožeča stranka je leta 1992 in leta 2002 od staršev pridobila oziroma prejela kot vnaprejšnjo dediščino različne nepremičnine, ki so v njenem izključnem lastništvu oziroma jih ima v solastnini z bratom, po čemer sta morala oba z bratom od 1. decembra 2002 plačevati mesečno rento v višini 1000 EUR.

11. Te transakcije je Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Spodnje Saške) (Nemčija) predstavilo tako:

„Tožeča stranka je z notarsko overjeno pogodbo z dne 27. aprila 1992 od svojih staršev pridobila nepremičnino v Hamelnu, Wilhelmplatz 7, na kateri je bil pridržan užitek v korist staršev. S pogodbo z dne 2. decembra 2002 je mati na tožečo stranko in njenega brata Hermanna z vnaprejšnjim dedovanjem prenesla še druge nepremičnine. Parcela v Hamelnu, Pyrmonter Str. 28, je bila prenesena na brata tožeče stranke. Dogovorjena je bila mesečna rento v višini 1000 EUR. Prenos lastninske pravice in bremen je bil določen na 1. november 2002. Brat tožeče stranke je bil solastnik nepremičnin v Pötnu, Dorfu in Hörterju 1, 1 A. Tožeča stranka je prav tako 1. novembra 2002 od svojega brata odkupila idealni delež tega premoženja. Pravica matere do užitka na različnih nepremičninah je bila pretvorjena v rento, zato sta morala tožeča

stranka in njen brat od 1. decembra 2002 materi mesečno plačevati 1000 EUR.“

12. Tožeča stranka je leta 2002 iz naslova dohodkov iz oddajanja teh nepremičnin v najem prejela 2785 in 749,50 EUR. Pri obdavčitvi teh dohodkov iz oddajanja v najem, prejetih v Nemčiji, se renta v višini 1000 EUR, ki jo je plačevala tožeča stranka, ni odbila.

13. V skladu z veljavnim nemškim pravom je to rento mogoče odbiti kot posebni strošek v smislu člena 10(1)(1a) zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz)². Vendar se na podlagi člena 50(1), četrsti stavek, EStG ta odbitek ne uporablja za osebe, ki so omejeno davčno zavezane na ozemlju Zvezne republike Nemčije, to je za davčne zavezance nerezidente.

14. Predložitveno sodišče pojasnjuje:

„Tožeča stranka ima edino prebivališče v Belgiji. Zato je v Nemčiji [...] davčno zavezana le za dohodke, ki imajo vir v tej državi. Mednje v skladu s členom 49(1), točka 6, EStG spadajo dohodki iz oddajanja nepremičnine v lastnini ter nepremičnine na Wilhelmplatz 7,

ki je v izključni lasti tožeče stranke, v najem in zakup. V nasprotju z neomejenim davčnim zavezancem v [...] Nemčiji od dohodkov tožeče stranke v skladu s členom 50(1), četrsti stavek, EStG [...] ni mogoče odšteti rente kot posebnega stroška v smislu člena 10(1)(1a) EStG [...]“

15. Nemška vlada je navedla te dodatne informacije.

16. Člen 50(1), prvi in četrsti stavek, EStG določa:

„Omejeni davčni zavezanci lahko odbijejo operativne stroške (člen 4, od (4) do (8)) ali poslovne stroške (člen 9) le, če so ti ekonomsko povezani z nemškimi dohodki. [...] Druge določbe člena 34 ter členi 9a, 10, 10a, 10c, 16(4), 20(4), 24a, 32, 32a(6), 33, 33a, 33b in 33c se ne uporabljajo.“

17. Operativni stroški so v členu 4(4) EStG opredeljeni kot „stroški, ki nastanejo zaradi opravljanja dejavnosti“. Poslovni stroški pa so v skladu s členom 9(1), prvi stavek, EStG

2 – BGBl. 2002 I, str. 4245, v nadaljevanju: EStG.

„stroški, ki nastanejo zaradi pridobivanja, zagotavljanja in ohranjanja dohodkov“.

redni izdatek je treba določiti glede na preživalske potrebe izročitelja.

18. Posebni stroški so v členu 10(1)(1a) EStG opredeljeni tako:

„posebni stroški so naslednji izdatki, kadar niso niti operativni stroški niti poslovni stroški:

[...]

1a. rente, ki izhajajo iz posebnih obveznosti in rednih izdatkov, ki niso ekonomsko povezani z dohodki, ki se ne upoštevajo v davčni osnovi.“

19. Preživnine (rente ali redni izdatki) so ponavljajoča se plačila, povezana z izročitvijo in razdelitvijo ene ali več nepremičnin v okviru vnaprejšnjega dedovanja (izročitev in razdelitev premoženja). Ta plačila niso nadomestilo za izročitev in razdelitev niti stroški pridobitve, temveč so po potrebi posebni stroški v smislu člena 10(1)(1a) EStG.

20. V tej transakciji mora biti pridobitelj glede na voljo strank vsaj delno nagraden z brezplačnim razpolaganjem (darilo). Rento ali

21. V izročitvah in razdelitvah med družinskimi člani se za ponavljajoča se plačila, dokler se ne dokaže nasprotno, šteje, da so določena neodvisno od vrednosti premoženja le na podlagi preživninskih potreb upravičenca in splošne ekonomske zmogljivosti dolžnika. Družinski člani so značilen primer „preživninske solidarnosti“, zahtevane na tem področju.

22. Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) je izročitev in razdelitev v zameno za preživnino opredelilo tako:

„V civilnem pravu je pogodba o izročitvi in razdelitvi premoženja pogodba, s katero starši ob upoštevanju prihodnjega dedovanja izročijo del svojega premoženja, zlasti podjetje ali nepremičnino, enemu ali več dedičem in si pridržijo [...] zadostna sredstva za preživljanje. Posebnost pogodbe o izročitvi in razdelitvi premoženja je, da naslednji generaciji omogoča, da ima pred uvedbo dedovanja koristi od gospodarske enote, kar vsaj delno omogoča zadovoljevanje njenih materialnih potreb in hkrati zagotavlja vsaj delno preživljanje izročitelja s črpanjem iz izročene premoženja. Ker je pogodba o izročitvi in razdelitvi premoženja tudi darilo, se razlikuje od pogodbe, v kateri se sprejmejo sinalagmatske obveznosti plačevanja preživnine (BFHE 161,

317, 326 in naslednje, BStBl. II 1990, 8472, pod C. II. 1.a):“

enako oddati davčno napoved za dohodke od nepremičnin v Nemčiji.

23. Iz sodne prakse Bundesfinanzhof poleg tega izhaja, da so preživnine, ki so objektivno povezane z izročitvijo in razdelitvijo, uvrščene med posebne stroške (člen 10(1)(1a) EStG) in ponavljajoča se plačila (člen 22(1) EStG), kadar si izročitelj v resnici v obliki preživnine pridrži dohodke od svojega premoženja, ki jih mora odslej ustvarjati pridobitelj premoženja. Ta plačila se razlikujejo od navadnih preživnin iz člena 12(1) EStG, ker se štejejo za pridržane dohodke od premoženja. Ker preživnine niso nadomestilo, ki ga plača pridobitelj, se ne smejo določiti glede na vrednost prenesenega premoženja (BFHE 161, 317, 328 in naslednje, BStBl. II 1990, 8472, pod C. II. 1.c).

25. Niedersächsisches Finanzgericht je torej prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je v nasprotju s členoma 56 [ES] in 12 ES, če družinski član, ki je na ozemlju Zvezne republike Nemčije omejeno davčno zavezan – drugače kot neomejeni davčni zavezanec – z dohodki iz oddajanja v najem in zakup povezanih rent ne more uveljavljati kot posebne stroške?“

IV – Analiza

III – Predlog za sprejetje predhodne odločbe

A – Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

24. Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je različno obravnavanje davčnih zavezancev rezidentov in nerezidentov, določeno v njegovem nacionalnem pravu, v skladu s pravom Skupnosti. Navaja, da je obveznost plačevanja rente izdatek, ki bremeni dohodke tožeče stranke in tudi dohodke njenega brata, ki je davčni zavezanec rezident, ker morata oba

26. Nemška vlada trdi, da ta predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten. Po eni strani meni, da predložitveno sodišče ni zadostno opredelilo dejanskega okvira glede načinov izročitve in razdelitve nepremičnin tožeči stranki, odprave obstoječih pravic užitka

in plačevanja mesečne rente. Po drugi strani naj ne bi navedlo zadostnih informacij o vsebini in razlagi nacionalne zakonodaje o posebnih stroških ter o tem, zakaj se razlikujejo od operativnih in poslovnih stroškov.

se na podlagi te določbe zadevnim strankam vročijo le predložitvene odločbe.³

29. Res je tudi, da predložitvena odločba ne vsebuje zelo podrobnih informacij o pogojih, pod katerimi sta bili izvedeni izročitev in razdelitev, ter pravicah užitka, pretvorjenih v mesečno rento. Predstavitev nacionalnega prava v tej odločbi je prav tako manj podrobna kot predstavitev, ki jo je nemška vlada navedla v svojih pisnih stališčih.

27. Ne strinjam se z ugovori nemške vlade.

30. Vseeno menim, da informacije v predložitveni odločbi o pravnem in dejanskem okviru spora o glavni stvari zadostujejo, da stranke, ki imajo pravico intervenirati v tem postopku, predstavijo svoja stališča Sodišču in da to sodišče poda predložitvenemu sodišču koristen odgovor za rešitev tega spora.

28. Kot je opozorila ta vlada, na podlagi ustaljene sodne prakse potreba po razlagi prava Skupnosti, ki bi bila koristna za nacionalno sodišče, zahteva, da to sodišče opredeli dejanski in pravni okvir postavljenih vprašanj ali vsaj obrazloži dejanske okoliščine, na katerih temeljijo ta vprašanja. Prav tako ni sporno, da morajo informacije, navedene v predložitvenih odločbah, Sodišču omogočiti, da navede koristne odgovore, ter tudi vladam držav članic in drugim zainteresiranim strankam omogočiti, da predstavijo stališča v skladu s členom 23 Statuta Sodišča Evropske unije. Sodišče je zato dolžno skrbeti za uresničevanje te možnosti, ob upoštevanju dejstva, da

31. Na podlagi teh navedb je mogoče razumeti, da zadevna nacionalna zakonodaja pridržuje za davčne zavezance rezidente pravico do ugodnosti, da lahko od obdavčljivih dohodkov odbijejo rento, ki jo plačujejo enemu od staršev po prenosu nepremičnine z izročitvijo in razdelitvijo ali z vnaprejšnjim dedovanjem. Iz opisa dejanskega stanja je tudi razvidno, da znesek sporne rente ne ustreza ekonomski vrednosti izročene oziroma podarjene nepremičnine. Iz tega nazadnje sledi,

3 – Sodbi z dne 21. septembra 1999 v zadevi Albany (C-67/96, Recueil, str. I-5751, točki 39 in 40) in z dne 16. decembra 2004 v zadevi My (C-293/03, ZOdl., str. I-12013, točka 17 in navedena sodna praksa).

da predložitveno sodišče odloča o sporu, katerega rešitev je odvisna od vprašanja, ali je tako različno obravnavanje davčnega zavezanca rezidenta in davčnega zavezanca nerezidenta v skladu s pravom Skupnosti.

po prenosu lastništva nepremičnin, te rente ne more odbiti od dohodkov iz oddajanja teh nepremičnin v najem, medtem ko neomejeni davčni zavezanec ima to možnost.

32. Poleg tega je treba poudariti, da sta poleg tožeče stranke in nemške vlade tudi francoska vlada in Komisija predložili pisna stališča, katerih vsebina dokazuje, da sta ti intervenientki lahko razumeli dejanski in pravni okvir spora o glavni stvari.

35. V uvodu bom navedel, da je treba skladnost te zakonodaje s pravom Skupnosti presojati le z vidika določb Pogodbe ES o prostem pretoku kapitala. Nato bom navedel razloge, zakaj je taka zakonodaja po mojem mnenju omejitvev, ki je v nasprotju s tem prostim pretokom.

33. Menim torej, da je treba ta predlog za sprejetje predhodne odločbe kljub nenatančnosti razglasiti za dopusten.

1. Upoštevna temeljna svoboščina

B – Vsebinska preučitev

34. Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je zadevna zakonodaja skladna s členoma 56 ES in 12 ES. Tako v bistvu sprašuje, ali je treba ta člena razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero otrok, ki je omejeni davčni zavezanec za dohodnino na ozemlju te države in staršem plačuje rento

36. V uvodu je treba opozoriti, da če so države članice doslej obdržale pristojnosti na področju neposrednega obdavčevanja, morajo vseeno v skladu z ustaljeno sodno prakso te pristojnosti izvajati ob upoštevanju zavez, ki so jih sprejele v okviru Evropske skupnosti,

in zlasti ob upoštevanju načel in pravic o prostem pretoku, določenih v Pogodbi.⁴

37. Kar zadeva uporabo člena 12 ES, ki določa splošno načelo prepovedi vsakršne diskriminacije glede na državljanstvo, v tej zadevi, iz sodne prakse sledi, da se ta člen samostojno uporablja le v primerih, ki jih ureja pravo Skupnosti, za katere Pogodba ne določa posebnih pravil prepovedi diskriminacije.⁵

38. Člen 56 ES, na katerega se predložitveno sodišče tudi sklicuje v vprašanju za predhodno odločanje in ki prepoveduje diskriminacijo na posebnem področju pretoka kapitala, pa se uporablja v sporu o glavni stvari. Iz sodne prakse namreč izhaja, da se za zakonodajo države članice o obdavčitvi dohodkov iz oddajanja nepremičnin v najem, ki jih prejema davčni zavezanec nerezident, uporabljajo določbe o prostem pretoku kapitala.⁶

39. Ta sodna praksa temelji na tem, da so naložbe v nepremičnine navedene med pretokom kapitala, naštetim v nomenklaturi v Prilogi I k Direktivi Sveta 88/361/EGS⁷, ki ohranja informativno vrednost za opredelitev področja uporabe člena 56 ES.⁸ Če tožeča stranka, ki prebiva v Belgiji, pridobi nepremičnine, ki so v Nemčiji, gre torej za pretok kapitala.⁹

40. Iz te nomenklature in sodne prakse izhaja še, da je prenos lastništva nepremičnine z dedovanjem ali darilom državljanu Unije, ki prebiva v drugi državi članici, tudi pretok kapitala.¹⁰ Iz te sodne prakse se logično sklepa, da se za prenos lastništva nepremičnin z vnaprejšnjim dedovanjem, kadar – kot v tej zadevi – vsebuje tuji element, povezan s prebivališčem upravičenca v drugi državi članici kot v državi članici, v kateri so te nepremičnine, uporabi člen 56 ES.

4 – Sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 21) in z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 19 in navedena sodna praksa).

5 – Sodba z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Hollmann (C-443/06, ZOdl., str. I-8491, točka 28 in navedena sodna praksa).

6 – Sodba z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 24).

7 – Direktiva z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (člen, razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) (UL L 178, str. 5).

8 – Glej sodbi z dne 6. decembra 2007 v združenih zadevah Federconsumatori in drugi (C-463/04 in C-464/04, ZOdl., str. I-10419, točka 20) in z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi (C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 38).

9 – Sodba z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier (C-364/01, Recueil, str. I-15013, točka 58).

10 – Glede dedovanja glej sodbi z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hiltten-van der Heijden (C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 42) in z dne 17. januarja 2008 v zadevi Jäger (C-256/06, ZOdl., str. I-123, točke od 25 do 27). Glede darila glej sodbo z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche (C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 27).

41. Posledično se ta člen uporablja v tej zadevi, kot se strinjata obe intervenientki, zato Sodišču predlagam, naj preučitev vprašanja omeji na razlago tega člena.

2. Obstoj neutemeljene omejitve

42. Ta zadeva temelji na vprašanju, ali je treba rento, ki jo mora plačevati tožeča stranka, obravnavati kot stroške, neposredno povezane z najemninami, ki jih prejema v Nemčiji, ali pa jo je treba šteti za osebni strošek.

43. To vprašanje se namreč postavlja, ker členu od 56 ES do 58 ES državi članici prepovedujejo, da različno obravnava davčne zavezanke rezidente in nerezidente, kadar sta ti skupini davčnih zavezancev v enakem položaju.

44. Vendar, kot opozarja francoska vlada, se pri neposrednem obdavčevanju dopušča, da so davčni zavezanci rezidenti in nerezidenti načeloma v različnih položajih.¹¹ Tako je dohodek, ki ga prejme davčni zavezanec

nerezident, najpogosteje samo del njegovih celotnih dohodkov, ki se zbirajo v kraju njegovega stalnega prebivališča. Poleg tega lahko država članica, v kateri prebiva ta davčni zavezanec, najbolje pozna njegov osebni in družinski položaj ter tako določi njegovo davčno sposobnost. Davčni zavezanec nerezident torej načeloma ni upravičen državi članici, v kateri prejema le majhen del svojih dohodkov, očitati, da mu je zavrnila davčno ugodnost, ki je odvisna od njegovega osebnega in družinskega položaja, kot je odbitek preživnine, ki jo mora plačevati, ker je to obveznost države članice, v kateri prebiva.¹²

45. Na podlagi ustaljene sodne prakse je obveznost upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca nerezidenta naložena državi članici, iz katere izvirajo njegovi dohodki, le, kadar ta davčni zavezanec prejema vse ali skoraj vse svoje obdavčljive dohodke v tej državi.¹³

46. V tej zadevi ni sporno, da so najemnine, ki jih tožeča stranka prejema v Nemčiji, le majhen del njenih obdavčljivih dohodkov, saj je glede na podatke, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, več kot 90 % sredstev prejela v Belgiji, kjer prebiva. Iz tega sledi, da tožeča stranka nemškemu davčnemu organu,

11 – Zgoraj navedena sodba Schumacker (točka 31) in sodba z dne 18. marca 2010 v zadevi Gielen (C-440/08, ZOdl., str. I-2323, točka 43).

12 – Zgoraj navedena sodba Schumacker (točka 32) in sodba z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819, točke od 99 do 102).

13 – Zgoraj navedena sodba Schumacker (točka 36) in sodba z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Renneberg (C-527/06, ZOdl., str. I-7735, točka 61).

če je treba sporno rento šteti za osebni strošek, primerljiv s preživnino, ne more očitati, da ji je zavrnil odbitek te rente od njenih dohodkov iz oddajanja v najem, obdavčljivih v Nemčiji.

47. Nasprotno pa je tožeča stranka upravičena zahtevati tak odbitek, če se ta renta lahko šteje za strošek, ki je neposredno povezan s temi najemninami. Iz sodne prakse namreč izhaja, da so, kar zadeva take stroške, davčni zavezanci rezidenti in nerezidenti v primerljivem položaju in jih je torej treba obravnavati enako.¹⁴

48. Nemška in francoska vlada trdita, da se ta sodna praksa ne uporablja za sporno rento, in sicer iz razlogov, ki jih lahko povzamem tako.

49. Nemška vlada trdi, da se v njenem nacionalnem pravu uporablja merilo neposredne povezave. V skladu s členom 50(1), prvi stavek, EStG je namreč omejeni davčni zavezanec upravičen odbiti operativne stroške, to je stroške, ki nastanejo zaradi poslovanja, ter

poslovne stroške, to je stroške, ki nastanejo zaradi pridobivanja, zagotavljanja in ohranjanja dohodkov.

50. Vendar naj v tej zadevi ne bi bilo sporno, da zadevna renta ni poslovni strošek, temveč poseben strošek v smislu člena 10 EStG. Ta renta naj namreč ne bi bila nadomestilo za pridobitev nepremičnin. Njen znesek naj bi bil določen neodvisno od vrednosti teh nepremičnin glede na preživalske potrebe upravičenca in splošno ekonomsko plačilno sposobnost dolžnika. Izhajala naj bi iz dogovora, sklenjenega v družinskem krogu. Tako naj bi iz predložitvene odločbe izhajalo, da je mati tožeče stranke želela izročiti svoje nepremičnine in si hkrati zagotoviti upoštevanje njenih potreb po preživljanju.

51. Nemška vlada iz tega sklepa, da v tej zadevi ni nobene neposredne povezave med dohodki iz oddajanja v najem, ki jih prejema U. Schröder, in rento, ki jo je plačeval materi, ker ta renta ni nerazdružljiva od teh dohodkov v smislu točke 25 zgoraj navedene sodbe Centro Equestre da Lezíria Grande.

52. Trdi tudi, da je Sodišče v točki 22 zgoraj navedene sodbe Conijn sicer odločilo, da so stroški davčnega svetovanja, opredeljeni tudi kot posebni stroški v smislu člena 10 EStG,

¹⁴ – Sodbe z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 27); z dne 6. julija 2006 v zadevi Conijn (C-346/04, ZOdl., str. I-6137, točke od 20 do 24) in z dne 15. februarja 2007 v zadevi Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, ZOdl., str. I-1425, točke od 23 do 25).

neposredno povezani z dohodki, obdavčeni mi na podlagi omejene davčne zavezanosti. Vendar naj bi v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, obstajala tako potrebna povezava, da so ti stroški skoraj neizogibno morali nastati za pobiranje teh dohodkov in so imeli bolj lastnosti poslovnih stroškov kot posebnih stroškov. Nasprotno pa naj renta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ne bi bila značilna ali pravna posledica pobiranja dohodkov iz oddajanja v najem, temveč naj bi temeljila na družinskih vezeh U. Schröderja.

53. Tudi francoska vlada izpodbija obstoj neposredne povezave med rento, ki jo plačuje tožeča stranka, in njenimi dohodki iz oddajanja v najem.

54. Trdi, da glede na cilj in vsebino člena 10(1)(1a) EStG rente, za katero se uporablja ta določba, ni mogoče obravnavati kot neposredno ekonomsko nadomestilo za odpoved matere tožeče stranke užitku na nepremičninah, oddanih v najem. Francoska vlada poudarja še, da znesek rente, ki jo plačuje tožeča stranka, ni neposredno povezan z zneskom njenih dohodkov iz oddajanja v najem. Po mnenju te vlade med zneskom rente, ki jo plačuje tožeča stranka, in prejetimi dohodki iz oddajanja v najem ni nobene neposredne ekonomske povezave, ker te nepremičnine lahko ne bi ustvarjale takih dohodkov ali pa bi ustvarjale zelo visok znesek takih dohodkov, ki ne bi bil povezan z zneskom navedene rente.

55. Ne strinjam se s stališčem teh vlad. Kot Komisija menim, da je rento, ki jo je tožeča stranka plačevala materi po prenosu lastništva več nepremičnin v Nemčiji, mogoče obravnavati kot neposredno povezano z najemninami za te nepremičnine, in sicer iz teh razlogov.

56. Iz preučitve sodb, ki so jih stranke navedle v pisnih stališčih, izhaja, da je Sodišče ugotovilo obstoj neposredne povezave med dohodki in stroški davčnega zavezanca nerezidenta v naslednjih okoliščinah.

57. V zgoraj navedeni sodbi Gerritse je šlo za poslovne stroške, ki jih je glasbenik, nizozemski državlján, imel v zvezi s storitvijo, ki jo je opravil na radijski postaji v Nemčiji in je bila obdavčena v tej državi članici. Sodišče je menilo, da so ti poslovni stroški „v neposredni povezavi z dejavnostjo, s katero se je ustvarilo obdavčljive prihodke v Nemčiji, tako da so rezidenti in nerezidenti v tem pogledu v podobnem položaju“.¹⁵

58. Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi Conijn to analizo razširilo na stroške davčnega

¹⁵ – Točka 27 te sodbe.

svetovanja, ki so davčnemu zavezancu nerezidentu nastali v Nemčiji zaradi izpolnitve davčne napovedi za dohodke, ki jih je prejel v tej državi članici. Navedlo je, da je moral napoved oddati zato, ker v tej državi članici pridobiva dohodke. Iz tega je sklepalo, da so ti stroški neposredno povezani z obdavčenimi dohodki v tej državi članici, tako da enako bremenijo vse davčne zavezance, tako rezidente kot nerezidente.¹⁶ Sodišče je dodalo, da so glede zapletenosti nacionalnega davčnega prava davčni zavezanci rezidenti in davčni zavezanci nerezidenti v podobnem položaju in da 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.¹⁷

59. Nazadnje, Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi Centro Equestre da Lezíria Grande pojasnilo, da je treba „[p]oslovne stroške, ki so neposredno povezani s prihodki, pridobljenimi v državi članici, kjer se opravlja dejavnost“, 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, ne glede na to, kje in kdaj so nastali.¹⁸

60. Ob preučevanju te sodne prakse menim, da je odločilno merilo za vprašanje, ali je treba izdatek šteti za osebni strošek ali stroške, neposredno povezane z obdavčljivimi dohodki, dogodek, zaradi katerega je nastala obveznost plačila tega izdatka. Ta izdatek je treba obravnavati kot stroške, neposredno povezane s temi dohodki, ker je obveznost plačila tega izdatka nastala zaradi dejavnosti, s katero je bilo mogoče ustvariti navedene dohodke, in ne zaradi osebnega položaja davčnega zavezanca.

61. Kot poudarja Komisija, je tožeča stranka v tej zadevi dohodke iz oddajanja v najem lahko prejela le zaradi prenosa lastništva zadevnih nepremičnin, ta prenos pa je bil lahko izveden le v zameno za plačilo zadevne rente.

62. Znesek te rente, kot je razvidno iz dokumentacije v spisu, sicer ne ustreza ekonomski vrednosti prenesenih nepremičnin. Kot navaja nemška vlada, so lahko njen znesek soglasno določile stranke v družinskem krogu, in sicer hkrati glede na potrebe izročitelja in ekonomsko sposobnost pridobitelja. Vendar ta okoliščina nikakor ne zmanjšuje nujnosti zaveze pridobitelja, da plačuje navedeno rento, da bi lahko pridobil lastništvo nepremičnin svojih staršev in posledično najemnine od teh nepremičnin.

16 – Točka 22 te sodbe.

17 – *Ibidem* (točka 23).

18 – Točka 25 te sodbe.

63. Povedano drugače, tožeča stranka brez rente ne bi mogla pridobiti lastništva nepremičnin, oddanih v najem, in posledično tudi ne dohodkov iz oddajanja teh nepremičnin v najem.

64. Odločilni element v tej zadevi je torej po mojem mnenju dejstvo, da je obveznost plačila zadevne rente nastala s prenosom lastništva nepremičnin, od katerih se ustvarjajo dohodki iz oddajanja v najem v Nemčiji, in ne le zaradi dolžnosti pomoči, ki jo imajo otroci do svojih staršev. Ker je obveznost plačila sporne rente nastala s prenosom lastništva nepremičnin, oddanih v najem, kar mora preveriti nacionalno sodišče, menim, da je treba to rento šteti za stroške, ki so neposredno povezani z najemnini od teh nepremičnin.

65. Te analize po mojem mnenju ne izpodbija dejstvo, da bi bilo treba – v nasprotju s poslovnimi stroški in stroški davčnega svetovanja iz zgoraj navedenih sodb Gerritse in Conijn – sporno rento plačevati, tudi če tožeča stranka nepremičnin ne bi oddala v najem in tako ne bi prejela nobenega obdavčljivega dohodka v Nemčiji.

66. Po mojem mnenju je pomembno, da so davčni zavezanci nerezidenti, kadar prejema-jo te dohodke iz oddajanja v najem, obdavčeni kot davčni zavezanci rezidenti ter da brez sklenitve zaveze, da bodo plačevali rento izročitelju nepremičnin, ne bi mogli pridobiti

lastništva teh nepremičnin in jih posledično oddati v najem.

67. Iz tega sledi, da so davčni zavezanci nerezidenti, kot je tožeča stranka, če se Sodišče glede take rente strinja s to analizo, v enakem položaju kot davčni zavezanci rezidenti. Zdi se torej, da je nacionalna zakonodaja v delu, v katerem pridruže možnost odbitka te rente od dohodkov, obdavčljivih v Nemčiji, le za davčne zezance rezidente, v nasprotju s členom 56 ES.

68. Poleg tega nemška vlada ne navaja nobene utemeljitve tega različnega obravnavanja.

69. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanje predložitvenega sodišča odgovori, da je treba člen 56 ES razlagati tako, da je nacionalna zakonodaja države članice – v skladu s katero otrok, ki je omejeni zavezanec za plačilo dohodnine na ozemlju te države ter ki staršem plačuje rento po prenosu lastništva nepremičnin z izročitvijo in razdelitvijo ali z vnaprejšnjim dedovanjem, v nasprotju z davčnim zavezancem rezidentom te rente ne more odbiti od dohodkov iz oddajanja teh nepremičnin v najem – v nasprotju z določbami tega člena, ker je obveznost plačila te rente nastala s tem prenosom lastništva.

V – Predlog

70. Ob upoštevanju zgornjega Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je postavilo Niedersächsisches Finanzgericht, odgovori:

Člen 56 ES je treba razlagati tako, da je nacionalna zakonodaja države članice – v skladu s katero otrok, ki je omejeni zavezanec za plačilo dohodnine na ozemlju te države ter ki staršem plačuje rento po prenosu lastništva nepremičnin z izročitvijo in razdelitvijo ali z vnaprejšnjim dedovanjem, v nasprotju z davčnim zavezancem rezidentom te rente ne more odbiti od dohodkov iz oddajanja teh nepremičnin v najem – v nasprotju z določbami tega člena, ker je obveznost plačila te rente nastala s tem prenosom lastništva.