SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 18. julija 2007*

V zadevi C-182/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Cour administrative (Luksemburg) z odločbo z dne 6. aprila 2006, ki je prispela na Sodišče 10. aprila 2006, v postopku

Veliko vojvodstvo Luksemburg

proti

Hansu Ulrichu Lakebrinku,

Katrin Peters-Lakebrink,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič in E. Levits (poročevalec), sodniki,

* Jezik postopka: francoščina.

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

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Veliko vojvodstvo Luksemburg C. Schiltz, zastopnik,

— za H. U. Lakebrinka in K. Peters-Lakebrink M. Kleyr, odvetnik,

— za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in M. de Mol, zastopnici,

— za švedsko vlado K. Wistrand, zastopnica,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in J.-P. Keppenne, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 29. marca 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 39 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med H. U. Lakebrinkom in K. Peters-Lakebrink (v nadaljevanju: zakonca Lakebrink) ter Velikim vojvodstvom Luksemburg zaradi plačila dohodnine za leto 2002 v Luksemburgu.

Pravni okvir, spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

3 Zakonca Lakebrink, oba nemška državljana s stalnim prebivališčem v Nemčiji, svojo dejavnost na podlagi zaposlitve opravljata izključno v Luksemburgu. Za leto 2002 sta zahtevala skupno obdavčitev v tej državi članici v smislu določb člena 157b lois modifiée du 4. décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (luksemburški zakon o dohodnini, v nadaljevanju: LZD).

4 Zakonca Lakebrink sta v davčni prijavi, naslovljeni na luksemburško davčno upravo, navedla negativni dohodek od oddajanja v najem nepremičnin v znesku 26.080 eurov, ki se nanaša na dve nepremičnini v Nemčiji, katerih lastnika sta, vendar v njiju ne prebivata. Zahtevala sta, da se jima ta izguba dohodka od oddajanja v najem nepremičnin upošteva pri določitvi davčne stopnje, ki jo uživajo rezidenti.

5 Navedeni negativni dohodek od oddaje v najem nepremičnin je bil ugotovljen z davčno odločbo zakoncev za leto 2002, ki jo je 30. julija 2003 izdal Finanzamt Trier (Nemčija). Iz te odločbe izhaja, da zakonca Lakebrink v Nemčiji nista prejela obdavčljivega dohodka. Zato v Nemčiji davka nista plačala.

6 Zakonca Lakebrink sta bila na podlagi svoje zahteve skupno obdavčena v Luksemburgu. V skladu s členom 157b LZD je bil davek izračunan po stopnji, kot če bi bila rezidenta te države članice. Vendar pri določitvi te stopnje ni bil upoštevan negativni dohodek od oddajanja v najem nepremičnin v Nemčiji.

7 V členu 157b LZD je namreč določeno, da se – kot izjema od sistema obdavčitve, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente, pri katerih se pravilo progresivnosti pri izračunu davčne stopnje uporabi za vse dohodke, glede katerih imajo pravico obdavčitve druge države – v skladu s sistemom obdavčitve, ki se uporablja za davčne zavezance nerezidente, na podlagi člena 134 LZD določba progresivnosti uporabi, razen za domače dohodke, samo za tuje dohodke zadevnih zavezancev iz njihove poklicne dejavnosti.

8 Na podlagi člena 4 Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil vzajemne upravne pomoči glede davkov od dohodka in davkov na premoženje ter glede davka na trgovino in zemljiškega davka, ki sta jo 23. avgusta 1958 sklenila Veliko vojvodstvo Luksemburg in Zvezna republika Nemčija, ima pravico do obdavčitve dohodkov od oddajanja v najem nepremičnin država, v kateri nepremičnina leži, v tem primeru je to Zvezna republika Nemčija.

9 Zakonca Lakebrink sta zoper odločbo o odmeri dohodnine, ki jo je izdala luksemburška davčna uprava, vložila pritožbo. O tej pritožbi navedena uprava ni odločila. Tribunal administratif luxembourgeois pa je ugotovil, da je njuna tožba za spremembo te odločbe upravičena.

10 Veliko vojvodstvo Luksemburg je zoper to odločitev pri Cour administrative vložilo pritožbo. Navedeno sodišče se zlasti sprašuje, ali uporaba člena 157b LZD, ker določa, da se negativni dohodki od oddajanja v najem nepremičnin zakoncev Lakebrink v Nemčiji ne upoštevajo pri določitvi davčne stopnje, ki se uporabi za njun luksemburški dohodek, pomeni posredno diskriminacijo, ki jo prepoveduje člen 39 ES.

11 V teh okoliščinah je Cour administrative prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 39 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršno je uvedlo Veliko vojvodstvo Luksemburg s členom 157b LZD, na podlagi katere državljan Skupnosti, nerezident Luksemburga, ki prejema dohodke iz zaposlitve iz luksemburškega vira, ki pomenijo bistveni del obdavčljivih sredstev, pri določitvi davčne stopnje, ki se uporablja za njegove dohodke iz Luksemburga, ne more uveljavljati svojih negativnih dohodkov od oddajanja v najem nepremičnin, v katerih ne prebiva in ki so v drugi državi članici, v tem primeru v Nemčiji?“

Vprašanje za predhodno odločanje

12 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 39 ES razlagati tako, da nasprotuje taki nacionalni ureditvi, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, na podlagi katere državljan Skupnosti, ki nima prebivališča v državi članici, v kateri prejema dohodke, ki pomenijo bistveni del njegovih obdavčljivih sredstev, pri določanju davčne stopnje, ki jo je treba uporabiti za navedene dohodke, ne more uveljavljati negativnih dohodkov od oddajanja v najem nepremičnin, v katerih ne prebiva in ki ležijo v drugi državi članici, medtem ko državljan prve države lahko uveljavlja navedene negativne dohodke od oddajanja v najem nepremičnin.

13 Z v postopku v glavni stvari obravnavano zakonodajo je bil vzpostavljen davčni sistem, ki se razlikuje glede na to, ali je delavec, ki prejema bistveni del obdavčljivih dohodkov v Luksemburgu, tudi rezident Luksemburga ali ne.

14 Najprej je treba ugotoviti, da čeprav področje neposredne obdavčitve ne spada med pristojnosti Evropske skupnosti, pa vseeno velja, da morajo države članice svoje obdržane pristojnosti izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 21, in z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 30).

15 Nato je treba v zvezi s tem ugotoviti, da se za vse državljane Skupnosti, ne glede na prebivališče in državljanstvo, ki opravljajo poklicno dejavnost v drugi državi, kot je tista, v kateri je njihovo prebivališče, uporablja člen 39 Pogodbe (glej sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Ritter-Coulais, C-152/03, ZOdl., str. I-1711, točka 31).

16 Iz tega izhaja, da se za zakonca Lakebrink, ki delata v drugi državi članici, kot je tista, v kateri je njuno prebivališče, uporablja člen 39 ES.

17 Iz ustaljene sodne prakse končno tudi izhaja, da skuša celota določb Pogodbe ES o prostem pretoku oseb državljanom Skupnosti olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na ozemlju Skupnosti in nasprotuje ukrepom, ki bi lahko postavili v slabši položaj tiste državljane, ki želijo opravljati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice (glej sodbi z dne 15. junija 2000 v zadevi Sehrer, C-302/98, Recueil, str. I-4585, točka 32, ter z dne 13. novembra 2003 v zadevi Schilling in Fleck-Schilling, C-209/01, Recueil, str. I-13389, točka 24).

18 Zakonca Lakebrink, ki v Luksemburgu delata, prebivata pa v Nemčiji, v nasprotju z osebami, ki delajo in prebivajo v Luksemburgu, nista imela pravice, da bi v skladu z luksemburško zakonodajo zahtevala, naj se jima pri določitvi davčne stopnje za njun dohodek v Luksemburgu upoštevajo izgube pri oddajanju v najem nepremičnin v Nemčiji.

19 Zato je obravnavanje, ki ga v postopku v glavni stvari obravnavana ureditev določa za delavce nerezidente, kot sta zakonca Lakebrink, manj ugodno od obravnavanja, ki je določeno za delavce rezidente.

20 Luksemburška in nizozemska vlada nasprotno navajata, da ker ta ureditev ne upošteva nobenega dohodka, ki ne izhaja iz poklicne dejavnosti, naj bo negativen ali pozitiven, določa za davčne zavezance nerezidente davčni sistem, ki je kot celota v razmerju do sistema, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente, ugodnejši.

21 Take splošne presoje učinkov navedene ureditve ni mogoče sprejeti, ker bi to pomenilo, da je prepoved iz člena 39 ES mrtva črka na papirju.

22 Čeprav lahko taka ureditev, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, namreč določa ugodnosti za davčne zavezance nerezidente, ki uveljavljajo pozitivne, ali vsaj pretežno pozitivne tuje dohodke, ki ne izhajajo iz poklicne dejavnosti, pa je drugače pri takih davčnih zavezancih nerezidentih, kot sta zakonca Lakebrink, ki imata samo negativne tuje dohodke, ki ne izhajajo iz poklicne dejavnosti.

23 Vendar, kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 29 sklepnih predlogov, okoliščine, da so v takem primeru, kot je v postopku v glavni stvari, z obravnavano ureditvijo prikrajšani nerezidenti, ne more nadomestiti dejstvo, da v drugih primerih ta ureditev nerezidentov, v primerjavi z rezidenti, ne prizadene.

24 V teh okoliščinah je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da neugodnega davčnega obravnavanja, ki je v nasprotju s temeljno svobodo, ni mogoče upravičiti z drugimi davčnimi ugodnostmi, tudi če take ugodnosti obstajajo (glej sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot, C-385/00, Recueil, str. I- 11819, točka 97 in navedena sodna praksa).

25 Poleg tega je treba poudariti, da taki delavci, kot sta zakonca Lakebrink, če so v državi prebivališča brez obdavčljivih dohodkov, nimajo možnosti, da bi v tej državi uveljavljali izgube dohodka od oddajanja v najem svojih nepremičnin v tej državi, in jim je torej odvzeta možnost, da bi pri določitvi davčne stopnje za vse svoje dohodke uveljavljali negativni dohodek od oddajanja v najem nepremičnin.

26 V teh okoliščinah je treba preveriti, ali davčna neugodnost, ki prizadene delavce, ki niso luksemburški rezidenti, kot sta zakonca Lakebrink, lahko pomeni posredno diskriminacijo glede na državljanstvo, ki je prepovedana s členom 39 ES.

27 Diskriminacijo na podlagi ustaljene sodne prakse namreč lahko pomeni le uporaba različnih pravil v primerljivih položajih, ali uporaba istega pravila v različnih položajih (zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 30; sodbi z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 26, in z dne 22. marca 2007 v zadevi Talotta, C-383/05, ZOdl., str. I-2555, točka 18).

28 Vendar pa na področju neposrednih davkov položaja rezidentov in nerezidentov praviloma nista primerljiva (zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 31).

29 Zato dejstvo, da država članica davčnemu zavezancu nerezidentu ne odobri določenih davčnih ugodnosti, ki jih prizna davčnemu zavezancu rezidentu, praviloma ni diskriminatorno, saj ti dve kategoriji davčnih zavezancev nista v primerljivem položaju.

30 Na podlagi ustaljene sodne prakse pa gre za drugačen primer, ko nerezident v državi svojega prebivališča ne prejema znatnega dohodka, ampak bistveni del obdavčljivih dohodkov prejme v državi zaposlitve, tako da mu država stalnega prebivališča ne

more nuditi ugodnosti, ki izhajajo iz njegovega osebnega in družinskega položaja (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 36).

31 Na podlagi iste sodne prakse pa pomeni diskriminacijo dejstvo, da se osebni in družinski položaj nerezidenta, ki v državi članici, v kateri nima prebivališča, prejme bistveni del dohodka in skoraj vse družinske dohodke, ne upošteva niti v državi prebivališča niti v državi zaposlitve (zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 38).

32 V takem primeru, kot je v postopku v glavni stvari, je treba uporabiti to sodno prakso.

33 Na eni strani se namreč diskriminacija, navedena v točki 31 te sodbe, nanaša *a fortiori* na delavce nerezidente, kot sta zakonca Lakebrink, ki kot je bilo poudarjeno v točki 25 te sodbe, ne prejemajo nobenih dohodkov v državi svojega prebivališča, ampak prejmejo vse obdavčljive družinske dohodke iz dejavnosti v državi zaposlitve.

34 Na drugi strani se *ratio,* na katerem temelji diskriminacija, ki ga je ugotovilo Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Schumacker in na katerega je bilo opozorjeno v točki 30 te sodbe, nanaša na, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 36 sklepnih predlogov, davčne ugodnosti v zvezi z davčno sposobnostjo nerezidenta, ki se ne

upoštevajo niti v državi prebivališča niti v državi zaposlitve (glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja v zgoraj navedeni sodbi Ritter-Coulais, točke od 97 do 99), pri čemer je mogoče davčno sposobnost opredeliti tako, da je del osebnega položaja nerezidenta v smislu zgoraj navedene sodbe Schumacker.

35 Zato, če davčna uprava države članice ne upošteva negativnih dohodkov davčnega zavezanca od oddajanja v najem nepremičnin v tujini, to pomeni diskriminacijo, ki je prepovedana s členom 39 ES.

36 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 39 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki državljanu Skupnosti, ki nima prebivališča v državi članici, v kateri prejema dohodke, ki pomenijo bistveni del njegovih obdavčljivih sredstev, ne omogoča, da bi zahteval, naj se pri določitvi davčne stopnje, ki jo je treba uporabiti za navedene dohodke, upoštevajo negativni dohodki od oddajanja v najem nepremičnin, v katerih ne prebiva in ki ležijo v drugi državi članici, medtem ko državljan prve države lahko uveljavlja navedene negativne dohodke od oddajanja v najem nepremičnin.

Stroški

37 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 (prvi senat) razsodilo:

Člen 39 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki državljanu Skupnosti, ki nima prebivališča v državi članici, v kateri prejema dohodke, ki pomenijo bistveni del njegovih obdavčljivih sredstev, ne omogoča, da bi zahteval, naj se pri določitvi davčne stopnje, ki jo je treba uporabiti za navedene dohodke, upoštevajo negativni dohodki od oddajanja v najem nepremičnin, v katerih ne prebiva in ki ležijo v drugi državi članici, medtem ko državljan prve države lahko uveljavlja navedene negativne dohodke od oddajanja v najem nepremičnin.

Podpisi