Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA GERARDA HOGANA,
predstavljeni 19. novembra 2020[1]

Zadeva C-388/19

MK
proti
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (razsodišče v davčnih sporih (center za arbitražo v upravnih zadevah), Portugalska))

„Predhodno odločanje – Člena 63 in 65 PDEU – Prosti pretok kapitala – Preizkus, ki ga je treba opraviti – Načelo prepovedi diskriminacije – Davčna zakonodaja – Davek na kapitalski dobiček od nepremičnin – Rezidenti in nerezidenti – Primerljivost položajev – Višja davčna obremenitev nerezidentov – Pojem enakega obravnavanja – Možnost, da nerezidenti izberejo ureditev, ki se uporablja za rezidente“

I. Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki se nanaša na razlago členov 18, 63, 64 in 65 PDEU, je bil vložen v okviru davčnega spora med tožečo stranko, osebo MK, in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska). Nanaša se na odločbo o odmeri dohodnine, ki jo je izdal davčni organ v zvezi z dohodki tožeče stranke za leto 2017. Ta predlog ponovno odpira vprašanje, kaj je oblika diskriminatorne obdavčitve med rezidenti in nerezidenti.

2. Oseba MK je rezident Francije. Bistvo tožbe, ki jo je vložil, je to, da je moral plačati višjo stopnjo davka na dobiček iz kapitala od odsvojitve premoženja na Portugalskem zaradi statusa nerezidenta v tej državi. V obravnavani zadevi se torej postavlja vprašanje, ali je treba za to, da bi se ugotovil obstoj diskriminacije in posledično omejitve prostega pretoka kapitala, celovito oceniti vse posledice, ki izhajajo iz uporabe posebne davčne ureditve. Povedano drugače, vprašanje je, ali je treba v ta namen primerjati vse davčne možnosti, ki so na voljo osebam, ki prebivajo v drugi državi članici, s tistimi, ki so na voljo rezidentom države članice obdavčitve, ali pa je treba to primerjavo opraviti v zvezi z vsako od teh možnosti, obravnavano ločeno?

3. Morda bi bilo primerno, da se pred obravnavanjem teh vprašanj najprej navedejo upoštevne določbe nacionalnega prava in prava Unije.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

II. Pravni okvir

4. V členu 10(1)(a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zakonik o dohodnini, v nadaljevanju: CIRS) je pojem „dobiček iz kapitala“ opredeljen tako:

„1. ‚Dobički iz kapitala‘ so pridobljeni dobički, ki se ne štejejo za dohodke iz opravljanja podjetniške ali poklicne dejavnosti, iz kapitala ali iz nepremičnin, ustvarjeni z:

(a) odplačno odsvojitvijo stvarnih pravic na nepremičninah in uporabo vsakršnega zasebnega premoženja za podjetniško ali poklicno dejavnost, ki jo samostojno opravlja lastnik tega premoženja.“

5. Člen 15(1) in (2) CIRS, naslovljen „Področje uporabe“, določa:

„1. V primeru oseb, ki prebivajo na ozemlju Portugalske, se dohodnina obračuna od vseh dohodkov, vključno z dohodki, pridobljenimi zunaj ozemlja Portugalske.

2. V primeru nerezidentov se dohodnina plača le od dohodkov, pridobljenih na ozemlju Portugalske.“

6. Za namene člena 18(1)(h) CIRS se za dohodke, pridobljene na ozemlju Portugalske, štejejo:

„(h) dohodki od nepremičnin, ki se nahajajo na tem ozemlju, vključno s kapitalskim dobičkom, ki izhaja iz njihovega prenosa.“

7. Člen 43 CIRS, naslovljen „dobiček iz kapitala“, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 42/2016 z dne 28. decembra 2016 (OE/2013), je v času nastanka dejstev v postopku v glavni stvari v odstavkih (1) in (2) določal:

„1. Znesek dohodkov, ki se štejejo za dobiček iz kapitala, ustreza razliki med dobičkom iz kapitala in kapitalskimi izgubami, ustvarjenimi v istem letu in določenimi v skladu z naslednjimi členi.

2. Razlika iz prejšnjega odstavka v zvezi z odsvojitvami, ki jih opravijo rezidenti, kot je določeno v členu 10(1)(a), (c) in (d), naj bo pozitivna ali negativna, se upošteva samo v obsegu 50 % njene vrednosti.“

8. Člen 68(1) CIRS določa progresivno lestvico davčnih razredov. V letu 2017 so bile davčne stopnje take: [2]

Obdavčljiv dohodek (v EUR)	Stopnje (v odstotku)	
	Običajna (A)	Povprečna (B)
Do 7091	14,50	14,500
Od več kot 7091 do vključno 20.261	28,50	23,600
Od več kot 20.261 do vključno 40.522	37	30,300
Od več kot 40.522 do vključno 80.640	45	37,613
Več kot 80.640	48,00	–

2 Iz podatkov, ki jih je posredovalo predložitveno sodišče, izhaja, da se pojem „povprečna stopnja“ (stolpec B spodnje tabele) nanaša na znesek obdavčljivega dohodka, ki ustreza zgornji meji posameznega davčnega razreda. Obdavčljiv dohodek, ki presega to mejo, se obdavči v skladu z „običajno stopnjo“ (stolpec A spodnje tabele) naslednjega davčnega razreda.

9. V skladu s členom 68a so obdavčljivi dohodki med 80.000 EUR in 250.000 EUR obdavčeni z dodatnim solidarnostnim davkom po 2,5 % stopnji; nad tem zneskom je bila solidarnostna stopnja 5 %.

10. Člen 72 CIRS je v različici, ki je upoštevna v postopku v glavni stvari, določal:

„1. Po avtonomni stopnji 28 % so obdavčeni:

(a) dobički iz kapitala, navedeni v členu 10(1)(a) in (d), ki so jih pridobile osebe, ki ne prebivajo na ozemlju Portugalske, če ne izvirajo iz stalne poslovne enote na tem ozemlju;

[…]

9. Rezidenti drugih držav članic Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora (če v zadnjem primeru obstaja izmenjava podatkov na področju obdavčitve) lahko glede dohodkov iz odstavkov 1(a) in (b) ter 2 izberejo, da se taki dohodki obdavčijo po stopnji, ki bi se v skladu s tabelo iz člena 68(1) uporabila, če bi šlo za dohodke rezidentov na ozemlju Portugalske.

10. Za določitev stopnje obdavčitve iz prejšnjega odstavka se upoštevajo vsi dohodki, vključno s tistimi, ki so bili pridobljeni zunaj tega ozemlja, pod enakimi pogoji, kot veljajo za rezidente.

[…]“.

III. Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11. Oseba MK je 31. maja 2018 pri portugalskem davčnem organu vložila davčno napoved za finančno leto 2017 po Modelu 3 IRS (dohodnina). V tej napovedi je oseba MK poleg nekaterih dohodkov iz naslova nepremičnin napovedala tudi znesek dobička iz kapitala od odsvojitve zgradbe na Portugalskem. Tožeča stranka je v skladu z ustrezno davčno napovedjo na njeni prednji strani, v tabeli 8B, označila polje 4 (za „nerezidente“), polje 6 (za „rezidente v državi EU“) in polje 7 (izbira obdavčitve v skladu z ureditvijo, ki velja za nerezidente) ter zavrnila možnost polja 9 (obdavčitev v skladu s splošnimi davčnimi stopnjami iz člena 68 zakonika o dohodnini) in možnost polja 10 (obdavčitev v skladu z zakonodajo, ki velja za rezidente).

12. Davčni organ je 5. julija 2018 izdal odločbo o odmeri davka v znesku 24.654,22 EUR, ki ga je izračunal na podlagi posebne davčne stopnje v višini 28 % od 100 % ustvarjenega dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnin. Organ tako ni upošteval 50 % zmanjšanja davčne osnove, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente.

13. Oseba MK je 30. novembra 2018 pri nacionalnem sodišču izpodbijala zakonitost te odmerne odločbe, pri čemer je trdila, da temelji na zakonskih določbah, ki so diskriminatorne do državljanov drugih držav članic Unije, ki nimajo statusa davčnega rezidenta na Portugalskem. Oseba MK je zato trdila, da ta zakonodaja pomeni omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU.

14. V zvezi s tem nacionalno sodišče opozarja, da je Sodišče v sodbi z dne 11. oktobra 2007 v zadevi C-443/06, Hollmann (EU:C:2007:600), presodilo, da je portugalska davčna zakonodaja, ki se je uporabljala v davčnem letu 2003, pomenila omejitev prostega pretoka kapitala, kar je prepovedano s členom 63 PDEU. Nacionalno sodišče se je zato spraševalo, ali so poznejše spremembe te zakonodaje odpravile omejitev pretoka kapitala, ki jo je Sodišče ugotovilo v navedeni zadevi.

15. V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (razsodišče v davčnih sporih (center za arbitražo v upravnih zadevah), Portugalska) prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen[e] [18, 63, 64 in 65 PDEU] razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v sporu o glavni stvari, [ki je bila spremenjena z namenom, da bi] omogoč[ila], da dobiček iz kapitala od odsvojitve nepremičnin, ki se nahajajo v neki državi članici (Portugalska), ki ga je ustvaril rezident druge države članice Evropske unije (Francija), fakultativno ni predmet višje davčne obremenitve od tiste, ki bi veljala pri enaki transakciji za dobiček iz kapitala, ki bi ga ustvaril rezident države, v kateri se nahaja nepremičnina?“

IV. Analiza

16. Glede na to, da se vprašanje predložitvenega sodišča nanaša na več določb Pogodbe, je treba najprej ugotoviti, katere od teh določb so dejansko upoštevne.

A. Opredelitev upoštevnih določb Pogodbe

17. V svojem vprašanju se nacionalno sodišče sklicuje na člene 18, 63, 64 in 65 PDEU. V skladu s členom 63(1) PDEU so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

18. V skladu s členom 64(1) člen 63 ne posega v uporabo tistih omejitev za tretje države, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Unije na dan 31. decembra 1993 in so bile sprejete glede pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, nanašajo pa se zlasti na neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine.

19. Člen 65(1) in (3) izrecno določa, da določbe člena 63 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 ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital. Te pa ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 PDEU.

20. V tem okviru je treba ugotoviti, da PDEU sicer ne opredeljuje pojma „pretok kapitala“, vendar ima Direktiva Sveta 88/361/EGS o izvajanju člena 67 Pogodbe (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10) skupaj s priloženo nomenklaturo in pojasnilom v skladu z ustaljeno sodno prakso značaj napotila glede tega.[3] V skladu s tem pojasnilom čezmejni pretok kapitala vključuje zlasti „[n]akupe objektov in zemljišč in gradnjo objektov s strani posameznikov z namenom pridobivanja dobička ali za osebno rabo“. Zato se za vsak nacionalni ukrep v zvezi z nakupom objekta, ki se nahaja v državi članici, s strani fizične osebe, ki ni rezident, tudi če ne gre za pridobitev z naložbenim namenom, šteje, da spada na področje uporabe členov od 63 do 65 PDEU.[4]

21. Za uporabo svoboščin prostega pretoka, povezanih z notranjim trgom, morata biti izpolnjena dva pogoja. Prvič, upoštevni položaj v postopku v glavni stvari ne sme biti povsem omejen na zadevno državo članico.[5] Drugič, področje, ki ga zadeva nacionalni ukrep, ki se izpodbija zaradi nezdružljivosti s pravom Unije, še ni bilo povsem harmonizirano.[6] V obravnavani zadevi ni nobenega dvoma, da sta ta pogoja izpolnjena in da se zato uporabijo členi od 63 do 65.

3 Glej v tem smislu sodbo z dne 23. februarja 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, točka 39).

4 Glej v tem smislu sodbo z dne 16. marca 1999, Trummer in Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, točka 24).

5 Glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, točka 47).

6 Glej v tem smislu sodbi z dne 16. oktobra 2014, Komisija/Nemčija (C-100/13, neobjavljena, EU:C:2014:2293, točka 62), in z dne 22. marca 2018, Jacob in Lassus (C-327/16 in C-421/16, EU:C:2018:210, točka 72).

22. Ker se s temi določbami uveljavlja načelo prepovedi diskriminacije na področju prostega pretoka kapitala, ni potreben niti preizkus položaja, ki ga je nacionalno sodišče opisalo v predložitveni odločbi, v skladu s členom 18 PDEU. Ta člen, ki določa splošno prepoved diskriminacije glede na državljanstvo, se samostojno uporablja le v položajih, urejenih s pravom Unije, za katere Pogodba ne določa posebnih pravil o prepovedi diskriminacije.[7]

23. Nacionalne davčne ukrepe, na katere se nanaša predlog nacionalnega sodišča, je treba zato preizkusiti izključno z vidika načela prostega pretoka kapitala.

B. Obseg preizkusa, ki se opravi

24. Najprej je treba ugotoviti, da se postavljeno vprašanje ne nanaša zgolj na položaj tožeče stranke, ampak splošneje na skladnost dela nacionalne zakonodaje, ki ga je opisalo nacionalno sodišče, s pravom Unije. Ker za vprašanja, ki jih predložijo nacionalna sodišča, velja domneva upoštevnosti,[8] menim, da je treba preizkusiti upoštevno davčno ureditev, in ne posebnega položaja tožeče stranke. Podobno, ker se predloženo vprašanje ne nanaša na položaj oseb, ki prebivajo v tretjih državah – čeprav načelo prostega pretoka kapitala prepoveduje tudi omejitve med državami članicami in tretjimi državami – po mojem mnenju tega vprašanja ni treba preučiti.

25. Če bi Sodišče kljub temu obravnavalo položaj oseb, ki prebivajo v tretjih državah, potem bi bilo mogoče šteti, da rešitev, ki je bila sprejeta v sklepu Sodišča z dne 6. septembra 2018 v zadevi Patrício Teixeira (C-184/18, neobjavljen, EU:C:2018:694), (na katerega so se sklicevale nekatere stranke v obravnavani zadevi) v zvezi s položajem, ki ga je opisalo predložitveno sodišče v svojem predlogu, ni nujno upoštevna v obravnavani zadevi.

26. V navedeni zadevi, ki se je nanašala na portugalsko zakonodajo, ki je veljala v davčnem letu 2007, je Sodišče v bistvenem res presodilo, da:

– zadeve ni bilo treba priglasiti, saj odgovor na vprašanje, predloženo v predhodno odločanje, ni dopuščal nobenega razumnega dvoma, zato se je lahko v skladu s členom 99 Poslovnika Sodišča odločilo z obrazloženim sklepom;

– uporaba člena 64(1) PDEU se je lahko izključila, saj je ta določba v bistvu obstajala že v izvirni različici zakonika, ki je veljala 31. decembra 1993;[9]

– ker iz besedila člena 43(2) CIRS ni izhajalo, da ta določba razlikuje med davčnimi zavezanci, ki so nerezidenti, glede na njihovo prebivališče, se je štelo, da se je različno obravnavanje nanašalo na objektivno primerljive položaje.[10]

27. Sodišče je zato presodilo, da „nacionalna ureditev države članice, kakršna je obravnavana v sporu o glavni stvari, ki za kapitalske dobičke od prodaje, ki jo rezident tretje države opravi v zvezi z nepremičnino, ki se nahaja v tej državi članici, določa višjo davčno obremenitev, kot bi za tako odsvojitev veljala za kapitalske dobičke, ki jih ustvari rezident te države članice, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, za katero – brez poseganja v preverjanje s strani predložitvenega sodišča – ne velja izjema iz člena 64(1) PDEU in ki je ni mogoče upravičiti z razlogi iz člena 65(1) PDEU.“[11]

7 Glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, točka 55).

8 Glej v tem smislu sodbo z dne 29. julija 2019, Vethanayagam in drugi (C-680/17, EU:C:2019:627, točka 36).

9 Točka 32.

10 Točka 37.

11 Moj prevod.

28. Upoštevati pa je treba, da glede na to, da Sodišče v skladu s členom 267 PDEU ni pristojno, da pravilo prava Unije uporabi v posamezni zadevi in da torej presoja določbo nacionalnega prava glede na to pravilo,[12] odgovori na predložena vprašanja temeljijo na podlagi, ki jo navede predložitveno sodišče, in posledično na njegovi predstavitvi upoštevne nacionalne zakonodaje ter niso nujno oblikovana v luči prevladujočega pravnega položaja v zadevni državi članici, saj lahko Sodišče le posredno in delno pozna ta položaj.[13]

29. Predložitveno sodišče je v predlogu za sprejetje predhodne odločbe v zadevi Patrício Teixeira kot veljavno določbo v upoštevnem času navedlo le člen 43(2) CIRS, ki davčno osnovo omejuje na 50 % dobičkov iz kapitala od prodaje nepremičnin s strani davčnih zavezancev rezidentov. Sodišče je torej le glede na to konkretno določbo ugotovilo, da je zakonodaja, ki jo je predložitveno sodišče opredelilo kot upoštevno portugalsko zakonodajo, v nasprotju s pravom Unije.

30. V obravnavani zadevi pa iz spisa izhaja, da člen 43(2) CIRS morda ni edina relevantna zakonska določba, ki jo je treba upoštevati, da bi se ugotovilo, ali je za dobičke iz kapitala od odsvojitve, ki jo rezident tretje države opravi v zvezi s premoženjem, ki se nahaja v tej državi članici, veljala in še vedno velja višja davčna obremenitev kot za dobičke iz kapitala od take odsvojitve, ki jih ustvari rezident te države članice. Zdi se namreč, da je člen 43(2) CIRS sestavni del sklopa določb, ki skupaj tvorijo sestavljeno ureditev obdavčitve kapitala, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente. Zaradi teh drugih določb so vsi dobički, ki jih ustvari takšna oseba, progresivno obdavčeni glede na določene dohodkovne razrede. Portugalska davčna zakonodaja torej dejansko določa seštevanje prejetega dohodka in kapitalskih dobičkov v posameznem davčnem letu. Nasprotno člen 72(1) CIRS določa, da se za dobiček, ki ga ustvari oseba s prebivališčem v tretji državi, uporabi pavšalna davčna stopnja.

31. Te določbe torej kažejo, da vprašanje, ali portugalska zakonodaja uvaja neko obliko diskriminatornega obdavčevanja, za namene členov 63, 64 in 65 PDEU ni toliko odvisno od samega 50 % znižanja davčne osnove, določenega v členu 43(2) CIRS, za rezidente, kot od dejanske razlike v efektivni davčni stopnji, do katere bi lahko prišlo na tej podlagi. Bistveno je torej vprašanje, ali so bili dobički iz kapitala v zvezi z nepremičninami, ki so jih ustvarili nerezidenti, obdavčeni po enotni stopnji, ki je bila višja od efektivne mejne stopnje, ki se je uporabljala za take dobičke iz kapitala, ki so jih ustvarili rezidenti.

32. Če bi predložitveno sodišče v zadevi Patrício Teixeira uvedlo ureditev, ki se uporablja za nerezidente, kot celoto, menim, da Sodišče ne bi presodilo, da dejstvo, da člen 43(2) CIRS ni razlikoval med rezidenti in nerezidenti na dan 31. decembra 1993, ne zadošča za ugotovitev, da ni bilo objektivne razlike med položajema obeh kategorij davčnih zavezancev v zadevnem primeru v tistem času. Menim, da bi Sodišče moralo v takem primeru namesto tega preučiti, ali je bila ta razlika dejansko posledica učinka, ki ga je imela ta določba v povezavi z drugimi določbami, ki tvorijo davčno ureditev, ki se uporablja za nerezidente.

33. Čeprav je bila presoja Sodišča v zadevi Patrício Teixeira ob upoštevanju navedb nacionalnega sodišča v zvezi s tem (torej da se položaj rezidentov in nerezidentov razlikuje *samo* v tem, da so prvonavedeni deležni ugodnosti 50 % znižanja davčne osnove) seveda pravilna, pa je treba glede na navedeno kljub temu ugotoviti, ali so te navedbe skladne s prevladujočim pravnim položajem na Portugalskem v davčnem letu 2007 (in naslednjih letih). Vprašati se je treba tudi, ali ne bi bilo primerno upoštevati ostalih določb, kot so tiste, navedene v obravnavani zadevi.[14] Te elemente bi bilo nato treba dalje preučiti, da bi se zlasti ugotovilo, ali je mogoče izključiti uporabo člena 64(1) PDEU.

12 Glej na primer sodbo z dne 26. maja 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, točka 15).

13 Glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, točka 41).

14 V zvezi s tem opozarjam, da se člen 64 PDEU uporabi, če je bil ukrep od 31. decembra 1993 neprekinjeno del pravnega reda zadevne države članice, ne v podrobnostih, temveč le v svojem bistvu. Glej sodbo z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah) (C-135/17, EU:C:2019:136, točka 38).

34. V skladu s sodno prakso Sodišča pa je izključno naloga nacionalnega sodišča, da opredeli vsebino zakonodaje, ki je veljala na dan, ki ga določa akt EU, naloga Sodišča pa je le, da poda elemente za razlago pojma EU, na katerega se je mogoče sklicevati pri uporabi odstopanja od pravil Skupnosti glede nacionalne zakonodaje, ki je veljala na določen dan. [15]

C. Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

1. Upoštevna načela

35. Uvodoma je treba opozoriti, da je neposredna obdavčitev v bistvenem še vedno v pristojnosti držav članic. Te določijo obseg svoje davčne pristojnosti in temeljna načela svojega davčnega sistema. V trenutnem stanju harmonizacije nacionalnih davčnih ureditev lahko zato svobodno določijo sistem obdavčitve, za katerega menijo, da je najprimernejši, kar še zlasti vključuje določitev sistema progresivnega obdavčenja ali pavšalnega davka. [16] V tem okviru lahko države članice določijo takšne deklarativne in administrativne obveznosti, kakršne so po njihovi oceni potrebne za učinkovito pobiranje davkov. [17]

36. Temeljnih svoboščin, povezanih z notranjim trgom, torej ni mogoče razumeti tako, da je država članica dolžna prilagajati svoja davčna pravila tistim v drugih državah članicah, da bi se odpravila vsakršna neenakost, ki izhaja iz uporabe nacionalnih davčnih ureditev. [18] Državi članici lahko torej celo obdavčita isto transakcijo na podlagi različnih naveznih okoliščin. [19] Vse navedeno pomeni, da svoboščine prostega pretoka – čeprav so pomembne – niso namenjene reševanju težav interoperabilnosti med različnimi nacionalnimi davčnimi sistemi. [20] Njihov namen je le zagotoviti, da države članice svoje pristojnosti izvršujejo na nediskriminatoren način. Še zlasti pa ni naloga Sodišča, da bi določalo, kakšen naj bo davčni sistem držav članic.

37. Kljub temu morajo države članice svojo davčno pristojnost izvrševati v skladu z načelom prostega pretoka. To pomeni, da države članice ne smejo sprejeti diskriminatornih ukrepov v škodo oseb, ki so uveljavile svojo pravico do prostega pretoka. [21]

38. Na drugih področjih razen obdavčenja pomeni omejitev prostega pretoka vsak nacionalni ukrep, ki bi prepovedoval, oviral ali zmanjšal privlačnost izvrševanja prostega pretoka s strani državljanov Unije, ki je zagotovljen s Pogodbo, tudi če se *prima facie* uporablja brez razlikovanja. [22]

15 Glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 191).

16 Glej sodbo z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 49). Pravo EU od držav članic ne zahteva, da se posvetujejo, da bi preprečile dvojno obdavčenje istega dobička ali, nasprotno, da posamezen dobiček sploh ne bi bil obdavčen. Glej sodbo z dne 26. maja 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, točka 47).

17 Glej sodbo z dne 30. aprila 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, točka 37). Glede administrativnih bremen, države članice morajo rezidente in nerezidente seveda obravnavati enako, a le če so podvrženi istemu sistemu, sicer je razlika v administrativnem bremenu le podaljšek razlike v sistemu in se zato ne obravnava ločeno. Glej sodbo z dne 14. aprila 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, točka 25).

18 Sodba z dne 27. februarja 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, točka 32).

19 Težave v zvezi z dvojno obdavčitvijo se načeloma rešujejo z bilateralnimi ali multilateralnimi sporazumi.

20 Sodišče je v sodbi z dne 9. februarja 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, točka 47), sicer res navedlo, da „je treba pravico držav članic, da si v primeru neobstoja ukrepov za poenotenje ali uskladitev na podlagi prava Unije med seboj razdelijo izvajanje svojih davčnih pristojnosti med drugim z namenom izogibanja kopičenja davčnih ugodnosti, uskladiti z nujnostjo, da se davčnim zavezancem zadevnih držav članic zagotovi, da bo na koncu ustrezno upoštevan njihov osebni in družinski položaj, ne glede na to, kako so si zadevne države članice med seboj razdelile to obveznost.“ Vendar je Sodišče v isti točki poudarilo, da to ne velja za neenakosti pri obravnavanju, ki niso posledica razlik med nacionalnimi davčnimi zakonodajami. Naslednja točka tudi določa, da mora biti davčnemu zavezancu zagotovljeno, da se njegov osebni in družinski položaj upošteva „v vsaki od držav članic dejavnosti, ki omogoča tako davčno ugodnost“. Če torej države članice niso dolžne določiti pravil, da bi se preprečilo podvajanje davčni ugodnosti ali neugodnosti, jih morajo takrat, kadar to storijo, uveljaviti tako za rezidente kot nerezidente.

21 Glej na primer sodbo z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, točka 40).

22 Glej na primer sodbo z dne 14. novembra 2018, Memoria in Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, točka 48).

39. Na davčnem področju pa se pojem „omejitev“ uporablja nekoliko bolj omejeno. Že golo dejstvo, da je neka dejavnost ali transakcija obdavčena, nujno zmanjša privlačnost te transakcije. Da se ne bi posegalo v zmožnost držav članic, da določajo davke,[23] dosedanja sodna praksa Sodišča kaže, da mora upoštevni nacionalni ukrep pomeniti *tudi* neposredno ali posredno diskriminacijo, da bi se ta ukrep štel za „omejitev“ v tem smislu. Preizkus, ki se opravi, da bi se ugotovil obstoj omejitve na davčnem področju, je zato enak kot na drugih področjih.[24]

40. Šteti je treba, da je nujnost preizkusa nediskriminatornosti – in torej preučitve primerljivosti dveh položajev, da bi se ukrep štel za „omejitev“ v tem smislu – dokončno uveljavljena od sodbe z dne 17. julija 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). V navedeni zadevi je generalna pravobranilka J. Kokott predlagala, naj se opusti preizkus nediskriminatornosti, in se je namesto tega zavzemala, da bi se na davčnem področju uporabil enak preizkus, kot se uporablja na drugih področjih.[25] Sodišče pa njenim sklepnim predlogom v tem pogledu ni sledilo.[26] Poleg tega v primeru, v katerem gre za prosti pretok kapitala, kot v obravnavani zadevi, nujnost take primerjave izhaja iz besedila člena 65 PDEU.

41. Če izhajamo iz sodbe v zadevi Nordea Bank, se je treba po mojem mnenju vprašati, ali obstaja diskriminacija, ki pomeni omejitev prostega pretoka kapitala v primeru člena 63 PDEU.

42. Preden nadaljujem, moram opozoriti, da sta z vprašanjem diskriminatornega obdavčenja in torej omejitev prostega pretoka na področju obdavčitve povezani dve bistveni težavi. Prva se nanaša na način, na katerega se razlaga pojem „diskriminacija“ v tem kontekstu.

43. Prvi pristop izhaja iz tega, da diskriminacijo pomeni vsak ukrep, katerega predmet, kot to velja v primeru neposredne diskriminacije, ali učinek, kot to velja v primeru posredne diskriminacije, je različno obravnavanje primerljivih položajev, ali obratno, enako obravnavanje različnih položajev.[27]

44. V skladu z drugim pristopom velja, da če zakon prepoveduje uporabo določenega merila, do neposredne diskriminacije pride, kadar je oseba obravnavana manj ugodno na podlagi izrecnih pogojev takega merila. Nasprotno je posredna diskriminacija podana, kadar se določba ali merilo, ki se zdi nevtralno, kljub temu uporabi tako, da so nekatere osebe postavljene v manj ugoden položaj v primerjavi z drugimi na podlagi nekega prepovedanega merila.[28]

23 Glej na primer sodbi z dne 6. decembra 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, točka 53), in z dne 26. maja 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, točka 47).

24 Glej na primer sodbi z dne 12. aprila 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127 točka 15), in z dne 19. novembra 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, točka 29).

25 Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, točka 22).

26 Sodba z dne 17. julija 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točki 23 in 24). Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Za novejše primere sodb velikega senata, v katerih je bil uveljavljen ta pristop, glej sodbe z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 41); z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 54), oziroma z dne 3. marca 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, točka 44).

27 Glej na primer sodbo z dne 13. marca 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, točka 45).

28 Glej na primer sodbi z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, točka 17), in z dne 13. marca 2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, točka 18).

45. Zgodovinsko gledano je v sodni praksi, ki se je nanašala na prosti pretok, prevladoval drugi pristop, na katerega pa se lahko gleda kot na uporabo prvega. V skladu s stališčem Sodišča torej do neposredne diskriminacije pride, kadar ukrep povzroči razlikovanje glede na državljanstvo[29], do posredne diskriminacije pa, kadar ukrep, ki temelji na drugem merilu, kot je prebivališče, dejansko vodi do istega rezultata.[30] Opaziti pa je mogoče, da je Sodišče v zadnjem desetletju pogosteje poseglo po prvi opredelitvi pojma „diskriminacija“ in opustilo sklicevanje na državljanstvo.[31]

46. Ker je namen svoboščin prostega pretoka uresničitev enotnega trga brez odvzema davčne avtonomije držav članic, menim, bi se moral drugi pristop, ki temelji na obstoju prepovedanega merila, kljub temu še vedno uporabiti, da bi se ugotovilo, ali ukrep pomeni omejitev v obliki diskriminatornega davčnega ukrepa.[32]

47. Poleg tega je prvi pristop dejansko enakovreden preizkusu skladnosti zakonodaje, saj je treba v skladu s sodno prakso Sodišča primerljivost preučiti glede na namen zadevnega davka.[33] Ta pristop se zato zdi primeren, kjer je, kot to velja v primeru DDV,[34] vprašljiva nevtralnost tega ukrepa, ki se tu razume kot skladnost z njegovim namenom.[35] Na področju prostega pretoka ni treba preizkusiti, ali je zakonodaja skladna z njenim namenom, da bi se ugotovil obstoj diskriminacije,[36] temveč ali je nacionalni zakonodajalec s tem želel zaščititi lastne državljane.

48. To me pripelje do druge težave, namreč izhodišča, ki naj se uporabi pri presoji obstoja omejitve. Ali naj bi se upoštevna davčna določba preučila ločeno? Ali (kot bi bilo po mojem mnenju pravilno) naj bi se preučila davčna ureditev kot celota?

29 Glej na primer sodbo z dne 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal in Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, točka 19). Iz nekaterih sodb izhaja, da davčni ukrep, ki je utemeljen na kraju prebivanja, pomeni neposredno diskriminacijo. Glej na primer sodbo z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, točka 17). V večini sodb pa se to šteje za posredno diskriminacijo. Glej na primer sodbo z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 29). Takemu pristopu velja po mojem mnenju pritrditi, če Sodišče v primeru razlik v obravnavanju na podlagi prebivališča sistematično preuči, ali je mogoče te razlike upravičiti z nujnimi razlogi, medtem ko je mogoče neposredno diskriminacijo upravičiti le z razlogi, ki so izrecno določeni v Pogodbi. Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca A. Tizzana v zadevi SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, točka 55). Poleg tega se pojem „davčno rezidentstvo“ razlikuje od pojmov „registrirani sedež“ in „sedež družbe“, ki se lahko uporabijo, da bi se ugotovila nacionalna pripadnost družbe, ko država uporabi teorijo statutarnega sedeža. Družba se lahko šteje za davčnega rezidenta države, ne da bi imela nacionalnost te države v smislu prava gospodarskih družb. Glej sodbo z dne 13. julija 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, točka 15).

30 Glej na primer sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 26); z dne 20. januarja 2011, Komisija/Grčija (C-155/09, EU:C:2011:22, točka 46); z dne 19. novembra 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, točka 28), in z dne 18. junija 2020, Komisija/Madžarska (Preglednost društev) (C-78/18, EU:C:2020:476, točka 62).

31 Glej Lenaerts K. in Bernardeau L.,'L'encadrement communautaire de la fiscalité directe', *Cahiers de droit européen*, zvezek 1, Bruylant, 2007, str. od 19 do 109, str. 36 in naslednje. Merilo nacionalnosti se mogoče res zdi restriktivno, vendar ima le ta praktičen učinek, da diskriminacijo glede na prebivališče priključi k posredni diskriminaciji. Po drugi strani bi se lahko glede prvega pristopa, ki zanemarja določeno merilo, štelo, da povzroča tveganje, da bo nadzor Sodišča temeljil na družbenih vidikih in da bo zaradi tega Sodišče bližje možnosti, da ne bo obravnavalo le obstoja diskriminacije, temveč na splošno način, na katerega države članice izvršujejo pristojnost, in to kljub temu, da prekrivanje pristojnosti ne bi smelo šteti za pomanjkljivost, temveč za posledico vzporednega izvrševanja pristojnosti dveh držav.

32 Poleg tega lahko v skladu z drugim pristopom do diskriminacije pride tudi zaradi uporabe istega pravila za različne položaje. Glej sodbo z dne 6. decembra 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, točka 41).

33 Glej na primer sodbi z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah) (C-135/17, EU:C:2019:136, točka 64), in z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, točka 65). Sodišče se včasih sklicuje tudi na cilj in vsebino zadevnih nacionalnih določb. Glej sodbo z dne 18. decembra 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, točka 22).

34 Glej na primer sodbo z dne 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točka 51).

35 Če se uporabi v prisotnosti prepovedanega merila, lahko prvi pristop vodi celo do paradoksalnega rezultata. Glede na to, da je treba v skladu s tem pristopom primerljivost obravnavati v luči namena zadevnega ukrepa, namreč v primeru, če je namen tega ukrepa prav različno obravnavanje dveh kategorij oseb glede na prepovedani kriterij, ni mogoče ugotoviti diskriminacije, saj v luči tega namena teh dveh kategorij ni mogoče šteti za primerljivi.

36 Pomanjkanje skladnosti nacionalne zakonodaje ne pomeni nujno obstoja omejitve ene od svoboščin prostega pretoka. Ukrep je lahko namreč neskladen s svojim namenom, ne da bi nedržavljane ali nerezidente nujno postavljal v manj ugoden položaj. Kljub temu velja, da skladnost zakonodaje z njenim namenom sicer ne bi smela biti odločilna v fazi ugotavljanja obstoja omejitve, vendar je upoštevna pri preizkusu upravičenost tega ukrepa. Da bi bila omejitev skladna z pravom Unije, namreč ne zadošča, da je le upravičena, ampak mora biti tudi sorazmerna s to utemeljitvijo, kar zahteva, da se z zakonodajo tak namen zasleduje dosledno in sistematično. Glej na primer sodbo z dne 18. junija 2020, Komisija/Madžarska (Preglednost društev) (C-78/18, EU:C:2020:476, točka 76).

49. Čeprav je v sodni praksi res nekoliko negotovosti, ki se kaže v tem, da nekatere sodbe dajejo vtis, da pojem „ukrep“ pomeni vsak element, ki bi utegnil vplivati na izračun dolgovanega davka, podrobnejši pregled sodne prakse praviloma pokaže, da je mišljena upoštevna davčna ureditev kot celota.[37] Poleg tega se zdi, da je to skladno s pristopom, ki se uporablja v primeru državnih pomoči. Na tistem področju[38] je Sodišče glede presoje merila selektivnosti davčnega ukrepa, po tem, ko je najprej preizkusilo primerljivost ob upoštevanju ciljev domnevne državne pomoči,[39] v skladu s temeljno sodbo, izdano v velikem senatu, na koncu odločilo, da je treba preizkus primerljivosti opraviti glede na naravo in splošno strukturo zadevnega davčnega sistema.[40] Od takrat velja, da je za opredelitev davčnega ukrepa kot „selektivnega“ treba, prvič, ugotoviti običajno ali „normalno“ davčno ureditev v zadevni državi članici in, drugič, dokazati, da zadevni davčni ukrep od nje odstopa, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s to običajno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.[41]

50. Menim, da bi enako ali podobno moralo veljati za vsako od svoboščin prostega pretoka, zlasti glede uporabe preizkusa primerljivosti. Kot je opozoril generalni pravobranilec N. Wahl, se s preizkusom primerljivosti glede na referenčni okvir zagotovi, da se „davčn[i] ukrep[…] presoja glede na okvir, ki vsebuje vse upoštevne določbe, ne pa glede na določbe, ki so bile umetno izvzete iz širšega zakonodajnega okvira, kar pomeni težavo, ki je morala prevladati tudi v zvezi s prostim pretokom“.[42] Poleg tega je v obeh primerih šele ugotovitev referenčnega okvira omogočila, da so se identificirala potencialno diskriminatorna pravila, ki so vodila k temu, da so bili čezmejni položaji obravnavani manj ugodno, kadar bi morali biti obravnavani enako glede na cilje, ki se poskušajo doseči s tem referenčnim okvirom.

51. Ločeno obravnavanje določb nacionalnega prava – vendar brez celovite primerjave učinkov vsake od določb – povzroči tveganje, da bi državljani Unije želeli izkoristiti prednosti, ki so jim bile priznane, skupaj s tistimi, ki so priznane rezidentom, ne da bi hkrati ustrezno upoštevali določena bremena, ki so morebiti naložena tem davkoplačevalcem rezidentom.[43] Čeprav pravo Unije zahteva enako obravnavanje, to ne pomeni, da lahko nerezidenti prosto izbirajo elemente davčne ureditve druge države članice, da bi pridobili privilegiran status v primerjavi z rezidenti te države. V obravnavani zadevi se tako na primer zdi, da želi tožeča stranka kombinirati 50 % olajšavo z uveljavitvijo povprečne davčne stopnje, tak zahtevek (če bi bil sprejet) pa bi bil ugodnejši od tistega, ki se uporablja za rezidente.

37 Glej na primer sodbo z dne 30. junija 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, točka 27). Iz drugih sodb izhaja, da je treba primerljivost zadevnih položajev preučiti ob upoštevanju „zadevnih nacionalnih določb“. Glej sodbo z dne 27. februarja 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, točka 37).

38 Preizkus, s katerim se ugotavlja selektivnost pomoči, da bi se ugotovil obstoj omejitve, je sorazmerno blizu preizkusu nediskriminatornosti. Pogoj za selektivnost je ugotovitev, ali „nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve lahko daje prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga v smislu člena [107](1) P[DEU] v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilje te ureditve v primerljivem dejanskem in pravnem položaju“. Sodba z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 41). Kljub temu menim, da se razlikuje, in sicer v tem, da je treba v primeru državne pomoči primerljivost ugotavljati z ekonomskega in ne s pravnega vidika. Glede na namen upoštevnega ukrepa ali referenčnega okvira bi se torej kot subjekti, ki so v primerljivem položaju, morali šteti vsi subjekti, ki delujejo na trgu, na katerem bi lahko upoštevni ukrep imel učinke.

39 Glej sodbo z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točke od 80 do 87).

40 Sodbi z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 76), in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 37).

41 Sodba v združenih zadevah z dne 7. novembra 2019, UNESA in drugi (od C-105/18 do C-113/18, EU:C:2019:935 točka 61).

42 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, točka 109), in sodba z dne 28. junija 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 103).

43 Vendar mora biti pristop drugačen, kadar je položaj v postopku v glavni stvari posledica opredelitve transakcije in kadar so zaradi tega davčni organi preučili več določb, da bi zaporedoma izločili uporabo drugih davčnih sistemov, kot v zadevi Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (zadeva, v kateri bodo moji sklepni predlogi prav tako predstavljeni danes). Ker v tem položaju vsaka od teh določb določa področje uporabe upoštevnih sistemov in ne znesek davka, ki ga je treba plačati, bi se moralo šteti, da vsaka od teh določb pomeni avtonomni ukrep in bi se zato morala preučiti ločeno.

2. Uporaba

52. Naj uvodoma spomnim, da je Sodišče presodilo, da je portugalska davčna zakonodaja, kot jo je opredelilo nacionalno sodišče v zadevi Hollmann, ki se je nanašala na obdavčitev dobičkov iz kapitala od odsvojitve nepremičnin na Portugalskem v davčnem letu 2007, v nasprotju s pravom Unije.

53. Čeprav se zdi, da nekatere točke sodbe Sodišča nakazujejo, da je do zadevne omejitve prišlo zato, ker se je 50 % zmanjšanje davčne osnove iz naslova dobička iz kapitala uporabilo le za rezidente, to morda ni celotna slika. Preučitev točk 37, 38, 51 in 54 te sodbe kaže, da se Sodišče, da bi ugotovilo obstoj omejitve prostega pretoka v smislu, kot sem ga opisal, ni omejilo na ugotovitev, da davčna osnova ni bila enaka za rezidente in nerezidente. Bistvo pomisleka se je mnogo bolj nanašalo na to, da so bili nerezidenti zaradi zadevne transakcije bolj obremenjeni z davkom na dobiček iz kapitala. Kot je ugotovilo Sodišče, „za kapitalske dobičke od odsvojitve nepremičnin, ki se nahajajo v državi članici, […], [je bila določena] višj[a] *davčn[a] obremenitev*, kadar odsvojitev izvrši rezident druge države članice, kot takrat, kadar isto vrsto posla opravi rezident države, v kateri se nahaja nepremičnina“.[44]

54. Če povzamem, kar je očitno, je dejanska oblika diskriminacije končni znesek davka, ki ga bodo morali nerezidenti plačati za ustvarjen dobiček iz kapitala od odsvojitve nepremičnin, če je ta večji od tistega, ki bi ga morali plačati rezidenti v primeru enake transakcije. To pomeni, da ni bila bistvena neuporaba 50 % zmanjšanja davčne osnove, temveč skupna efektivna davčna stopnja, ki se je dejansko uporabila in izhaja iz skupnega učinka upoštevanega deleža davčne osnove in davčne stopnje, ki se je uporabila.

55. Celo če 50 % znižanja obdavčljive osnove ne bi bilo, bi se v vsakem primeru štelo, da zakonodaja, ki jo je predložitveno sodišče opredelilo v zadevi Hollmann, določa različno obravnavanje, ker je dobičke iz kapitala, ki so jih ustvarili nerezidenti z nizkimi dohodki, obdavčila z 28 % pavšalno davčno stopnjo, medtem ko so lahko bili isti kapitalski dobički, ki so jih ustvarili rezidenti z enako nizkimi dohodki, obdavčeni po davčni lestvici, v skladu s katero je bila najnižja davčna stopnja nižja od 28 %.

56. Ker Portugalska uporablja progresivno stopnjo za vse dohodke (vključno z ustvarjenimi dobički iz kapitala) (ureditev, ki se običajno uporablja za rezidente) na eni strani in fiksno stopnjo za dobičke iz kapitala na drugi (ureditev, ki se običajno uporablja za nerezidente, ki nimajo drugih obdavčljivih dohodkov na Portugalskem iz naslova enkratnih dobičkov iz kapitala), je pravzaprav skoraj neizogibno, da se bodo nekateri nerezidenti v določenih primerljivih položajih obravnavali manj ugodno kot davkoplačevalci rezidenti.[45] V skladu s sodno prakso Sodišča se dejansko za diskriminatorno šteje vsaka neupravičena omejitev prostega pretoka kapitala, celo če je manjšega pomena. Zato načeloma zadošča že, da davčna zakonodaja določa neposredno ali posredno diskriminacijo glede enega samega davčnega zavezanca v čezmejnem položaju, da bi se ta zakonodaja lahko štela za nezdružljivo s pravom Unije.[46]

44 Točka 61. Moj poudarek. V točki 40 te sodbe je Sodišče res navedlo, da „določitev osnove za odmero davka od kapitalskih dobičkov, ki jih ustvarijo izključno davčni zavezanci, ki so portugalski rezidenti, in ne davčni zavezanci nerezidenti, na 50 odstotkov pomeni omejevanje pretoka kapitala, ki ga prepoveduje člen 56 ES.“ Sodišče pa se ni ustavilo pri tej ugotovitvi, ampak je nato presodilo, da je omejitev pomenilo dejstvo, da je za davčne zavezance nerezidente zaradi tega veljala višja obdavčitev. Glej na primer točko 51. Iz tega bi bilo mogoče sklepati, da je točka 40 pomenila le začasno ugotovitev. Davčnega zavezanca nerezidenta bo namreč verjetno bremenil končni znesek davka, ki ga mora plačati. Glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, točka 68).

45 Glej sodbo z dne 12. junija 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, točka 47).

46 Glej v tem smislu sodbo z dne 1. aprila 2008, Gouvernement de la Communauté française in Gouvernement wallon (C-212/06, EU:C:2008:178, točka 52). V skladu s tem se mi premislek, da lahko obstaja diskriminacija, ker uporaba različnih metod izračuna vodi k „na splošno“ enakemu rezultati, ne zdi skladen niti s to sodno prakso niti z bistvom individualne pravice, ki jo imajo državljani Unije na podlagi svoboščin prostega pretoka.

57. V teh okoliščinah v nasprotju z navedbami tožeče stranke sodbe Hollmann ni mogoče razlagati [47] tako, da bi morala portugalska vlada, da bi odpravila omejitev, ki jo je ugotovilo Sodišče, nujno dopustiti nerezidentom – celo ko so obdavčeni po 28 % stopnji – da bi bili deležni 50 % znižanja davčne osnove. [48] Kot sem že navedel, pravo Unije od držav članic zahteva le, da dopustijo rezidentom drugih držav članic, da so deležni enake, in ne boljše, obravnave, kot se uporablja za državljane. [49] Portugalska vlada je zato bila dolžna zagotoviti le, da je skupna efektivna davčna stopnja enaka za vse vrste transakcij, ki jih opravijo davčni zavezanci v primerljivih položajih.

58. Iz spisa Sodišča izhaja, da je bila portugalska davčna zakonodaja po sodbi Hollmann spremenjena na dva načina.

59. Prvič, portugalska vlada se je odločila, da državljanom Unije ponudi možnost, da izberejo, ali bodo obdavčeni kot rezidenti ali kot nerezidenti. Portugalska vlada je v pripombah navedla, da takšno izbiro raje prepusti državljanom Unije, kot da bi jim vsilila določeno davčno ureditev. To je bilo storjeno z namenom, da se tiste, ki so zainteresirani, razbremeni zahteve, da portugalskim davčnim organom naznanijo višino njihovega celotnega dohodka, in da se jih razbremeni dodatnih stroškov usklajevanja, ki bi zato nastali.

60. Drugič, spremenjene so bile davčne stopnje, ki se uporabljajo v ureditvi za rezidente Portugalske in v ureditvi za rezidente Evropske Unije. Zlasti je bil uveden dodatni solidarnostni davek, ki se uporablja le za rezidente Portugalske.

61. Iz tega sledi, da se je v davčnem letu 2017 pri ugotavljanju obdavčljivega zneska upoštevalo le 50 % dobičkov iz kapitala, ki so jih ustvarili rezidenti Portugalske. Za ta znesek se je uporabila lestvica davčnih razredov. V najvišjem razredu, ki se je uporabljal za sorazmerni del dohodkov, ki so presegali znesek 80.640 EUR, je davčna stopnja znašala 48 %, čemur se je v primeru določenih davčnih zavezancev prištel še dodatni davek – solidarnostni davek – po 5 % stopnji v dohodninskem razredu nad 250.000 EUR. Posledično je tako mejna davčna stopnja za dobičke iz kapitala od odsvojitve nepremičnin znašala 26.5 %. V sistemu, ki se je uporabljal za nerezidente, pa ustvarjeni dobički iz kapitala niso bili deležni 50 % znižanja. Ti dobički iz kapitala so bili obdavčeni po enotni davčni stopnji 28 %.

62. Ker je bila mejna stopnja, ki se uporablja za državljane Unije, ki niso davčni rezidenti, višja kot za rezidente, se morda zdi, da je zadevna nacionalna zakonodaja določala različno obravnavanje v breme davčnih zavezancev, državljanov Unije nerezidentov s tem, da je dopuščala višjo efektivno skupno davčno breme za ustvarjene dobičke iz kapitala. V drugih okoliščinah bi bila neizogibna ugotovitev, da to pomeni obliko dikriminatornega davčnega obravnavanja nerezidentov, podobno kot je veljalo v zadevi Hollmann.

47 V zvezi s tem portugalska vlada med drugim navaja, da bi lahko tožeča stranka, če bi želela izbrati ureditev, ki velja za rezidente, in torej izkoristiti to zmanjšanje, popravila napoved v okviru predloga za prostovoljno plačilo v skladu s členom 140 CIRS v zvezi z navodili iz okrožnice št. 20162 z dne 29. oktobra 2012, ki jo je izdala ATA.

48 Zdi se, da rešitev, ki jo je Sodišče sprejelo v sklepu z dne 6. septembra 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, neobjavljen, EU:C:2018:694), morda potrjuje takšno zahtevo. V tem sklepu se je Sodišče zares oprlo le na dejstvo, da je upoštevna ureditev določala 50 % znižanje, ne da bi upoštevno zakonodajo preučilo kot celoto, in zaključilo, da je podana omejitev. Kot že pojasnjeno, pa mora ta rešitev podatke, ki jih je Sodišču posredovalo predložitveno sodišče, postaviti v kontekst, ki se je nanašal le na 50 % zmanjšanje zneska upoštevnega dobička iz kapitala v korist zgolj rezidentov.

49 Glej v tem smislu sodbo z dne 14. aprila 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, točka 20).

63. Dodati pa je treba, da portugalska zakonodaja zdaj dopušča, da vsaka oseba, ki prebiva v drugi državi članici, izbere ureditev, ki se uporablja za rezidente. Menim, da možnost te izbire izključuje kakršno koli diskriminatorno obdavčenje, seveda če so bili zadevni davčni zavezanci nerezidenti na pravočasen in učinkovit način obveščeni, da imajo to možnost izbire. Pravila prostega pretoka namreč zahtevajo le, da je državljanom Unije, ki prebivajo v drugi državi članici, ponujena možnost, da izkoristijo ista davčna pravila kot rezidenti.[50]

64. Če ima torej državljan Unije, ki prebiva v drugi državi članici, resno in dejansko možnost, da izbere isto ureditev, kot se uporablja za rezidente, pri čemer se predpostavlja, da je bil o tej možnosti ustrezno, pravočasno in učinkovito obveščen, se diskriminacija ne bi smela ugotoviti.[51] Če je tako, vprašanje, ali je zadevni davčni zavezanec to možnost uporabil, po mojem mnenju ni pomembno, saj imajo države članice pravico, da davčnim zavezancem omogočijo izbiro med različnimi ureditvami.[52]

65. Poudariti je treba, da imajo države članice, kot je navedeno zgoraj, v trenutnem stanju harmonizacije nacionalne davčne zakonodaje oziroma njenega neobstoja pravico, da same izberejo davčno ureditev, ki jo štejejo za najprimernejšo, kot je na primer sistem progresivne obdavčitve po obrokih, izračunanih na podlagi skupnih dohodkov zadevne osebe. Portugalska bi se torej lahko pri uveljavitvi sodbe Sodišča v zadevi Hollmann preprosto odločila, da bo od nerezidentov zahtevala, da enako, kot se to zahteva od rezidentov, napovejo svoj celoten dohodek, da bi se ugotovilo, po kateri stopnji bodo obdavčeni dobički iz kapitala od odsvojitve nepremičnin. To bi pomenilo, da bi morale zadevne osebe oddati dve davčni napovedi, kar bi bila sicer res neugodna, a ob upoštevanju neobstoja harmonizacije neizogibna posledica vzporednega izvajanja davčne pristojnosti dveh držav članic.[53] Vsaka druga rešitev bi namreč vsebinsko pomenila izpodbijanje davčne avtonomije posamezne države članice.

66. Razlogi, zaradi katerih se portugalska vlada ni odločila za to možnost, se zdijo očitni, in sicer ker je želela zmanjšati davčne formalnosti, ki bi sicer bremenile davčne nerezidente.[54]

67. Menim, da ima Portugalska zato vso pravico, da ravna tako, *pod pogojem* – in to je bistven pogoj – da nerezidentom omogoči izbiro, da so glede dobičkov iz kapitala obdavčeni povsem enako kot rezidenti. To pomeni, da dobički, ustvarjeni na Portugalskem, niso obdavčeni v skladu z mejnim razredom, ampak so razdeljeni v različne razrede, ki bi se uporabili, če bi bil celoten obdavčljivi dohodek obdavčen na Portugalskem v sorazmerju z dobičkom, ustvarjenim v tej državi članici, kot deležem celotnega dohodka. Ni mogoče domnevati, da bi dobički, ustvarjeni na Portugalskem, nujno ustrezali tistim, ki bi spadali v zadnji razred v teh okoliščinah. To pomeni, da za davčnega zavezanca,

50 Po stališču Komisije, ki je bilo predstavljeno na ustni obravnavi, bi lahko tožeča stranka izbirala med nezakonito ureditvijo in zakonito ureditvijo. Vendar je treba poudariti, da domnevna nezakonitost možnosti obdavčitve po fiksni stopnji temelji na njeni diskriminatorni naravi. Ta ureditev torej ne bi bila nezakonita zaradi svoje narave, vendar ne na podlagi primerjave z ureditvijo, ki se uporabi za rezidenta. Ker menim, da od trenutka, ko lahko nerezidenti izberejo, da bodo obdavčeni na povsem enak način kot rezidenti, ni mogoče sprejeti obstoja diskriminacije, logično sledi, da je imela tožeča stranka na izbiro dve veljavni možnosti.

51 Ko je bila o tem vprašana na ustni obravnavi, je Komisija priznala težave pri odločitvi, kako naj bi Portugalska uveljavila sodbo Hollmann. Kljub temu je Komisija pripomnila, da diskriminacije ne bi bilo mogoče ugotoviti, če bi Portugalska uporabila isto davčno ureditev, ki temelji na upoštevanju celotnih dohodkov, za rezidente in nerezidente, da bi ugotovila stopnjo obdavčitve.

52 Države članice niso dolžne vsiliti uporabe ureditve; posameznikom lahko prepustijo, da izberejo tisto, za katero želijo, da se zanje uporabi. Glej po analogiji sodbo z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nemčija (C-591/13, EU:C:2015:230, točka 73).

53 Glej na primer sodbo z dne 8. decembra 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, točka 38). Vsaka nasprotna rešitev bi dejansko pomenila onemogočanje možnosti, da države članice vzporedno izvršujejo svojo oblast. V zvezi s tem želim pojasniti, da, glede na to, da po mojem mnenju diskriminacija ni bila ugotovljena, preizkusa sorazmernosti v skladu s pravom Unije ni treba opraviti. Preizkus sorazmernosti je namreč potreben le v fazi utemeljevanja. Glej na primer sodbo z dne 18. junija 2020, Komisija/Madžarska (Preglednost društev) (C-78/18, EU:C:2020:476, točka 76).

54 Priznati je treba, da so v takšnem položaju rezidenti res prikrajšani, saj niso deležni ugodnosti tega olajšanja formalnosti. Vendar pravo EU ne prepoveduje nasprotne diskriminacije, kot je to že bilo navedeno. Glej v tem smislu sodbo z dne 16. junija 1994, Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, točka 11).

ki ima 25.000 EUR dohodkov, ki izvirajo iz drugih držav članic, in 5000 EUR na Portugalskem, teh 5000 EUR v davčnem letu 2017 ne bi smelo biti obdavčenih po stopnji 37 %, ampak po povprečni stopnji, ki bi se uporabila, če bi bil celoten dohodek obdavčen na Portugalskem, in sicer 27,95 %, glede na podatke v spisu.

68. Pri zastopanju tega stališča nisem spregledal dejstva, da je Sodišče v točki 162 sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation in točki 53 sodbe Gielen presodilo, da „je nacionalna ureditev, ki omejuje svobodo ustanavljanja, nezdružljiva s pravom Unije, tudi če je njena uporaba izbirna“.[55] Poudariti pa je treba, da je Sodišče v sodbi Bevola in Jens W. Trock,[56] izdani v velikem senatu, ubralo drugačen pristop in preučilo, ali je možnost, da nerezidenti izberejo drugo ureditev, vplivala na vprašanje nediskriminatornosti.

69. Skorajda ni mogoč drugačen zaključek, kot da se je Sodišče s sodbo Bevola in Jens W. Trock dejansko odmaknilo od predhodne sodne prakse, iz katere je izhajalo, da je treba za ta namen opraviti ločen preizkus sleherne podrobnosti davčne zakonodaje države članice. Navesti je tudi treba, da je pristop, ki ga je ubralo Sodišče v zadevah Test Claimants in the FII Group Litigation in Gielen, mogoče pojasniti z možnostmi, ki so obstajale v tistih primerih.

70. V zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation so zadevni davčni zavezanci dejansko lahko izbirali med dvema ureditvama, pri čemer sta bili *obe* neskladni s pravom EU.[57]

71. V zadevi Gielen je bila možna izbira med ureditvijo, ki je bila ugodnejša v vseh položajih, in ureditvijo, ki je bila vedno manj ugodna za davčnega zavezanca.[58] Ker odločitev za drugo možnost ne bi prinesla nobene ugodnosti, dejstvo, da je država članica ponudila to izbiro, ni moglo biti namenjeno ničemur drugemu, kot zavajanju določenih davčnih zavezancev. Po drugi strani, kot je Sodišče odločilo v sodbi Hirvonen, pa se v primeru, kadar imajo državljani Unije možnost izbrati ureditev, ki je na splošno ugodnejša od običajne davčne ureditve in ki od davčni zavezancev nerezidentov zahteva manj napora kot od davčnih zavezancev rezidentov, pristop iz sodbe Gielen ne uporabi.[59]

72. Glede na nasprotujoča si pravna mnenja, če Sodišče ne bo sledilo pristopu velikega senata v zadevi Bevola in Jens W. Trock, menim, da bi bilo treba v obravnavani zadevi postaviti vprašanje, ali se lahko davčna ureditev šteje za diskriminatorno v zvezi s čezmejnimi položaji, če lahko državljani Unije izbirajo med dvema možnostma, od katerih ima vsaka svoje prednosti in slabosti, vendar je ena od njih povsem enaka ureditvi, ki se uporablja za rezidente.

73. Menim, da je lahko odgovor na to vprašanje le nikalen. V prostem tržnem gospodarstvu je namreč treba domnevati, da posamezniki ravnajo razumno.[60] Države članice zato ne morejo biti odgovorne za okoliščino, da davčni zavezanec ni izbral ureditve, ki bi zmanjšala njegovo davčno breme.[61] Poleg tega okoliščina, da so morali nerezidenti izbrati ureditev, ki je zanje najboljša glede na njihov položaj, namesto da bi jim bila določena ureditev vsiljena, ne more *kot taka* pomeniti oblike omejitve prostega pretoka kapitala. Da bi se ugotovil obstoj omejitve mora biti podana diskriminacija. Kot sem že navedel, je zato pomembno to, da imajo nerezidenti možnost izbrati, če tako želijo, da so glede dobičkov iz kapitala obdavčeni na povsem enaki osnovi, kot se uporablja za rezidente.

55 Sodbi z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 162), in z dne 18. marca 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), točka 53).

56 Sodba z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, točka 25).

57 V zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation je druga možnost, ki je navedena v tej sodbi, tista, ki je bila opisana v točki 15 in glede katere je Sodišče že predhodno ugotovilo, da je bila prav tako manj ugodna. Glej sodbo z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točke od 61 do 65).

58 Glej sodbo z dne 18. marca 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, točka 40). Kot izhaja iz opisa Sodišča, je bila dejansko edina razlika med ureditvama ta, da je ena od njiju dopuščala, da se upoštevajo delovne ure, opravljene v drugi državi članici.

59 Sodba z dne 19. novembra 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, točka 43).

60 Glej v tem smislu sodbo z dne 4. oktobra 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, točka 38).

61 Glej po analogiji sodbo z dne 30. januarja 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, točki 64 in 65).

74. Čeprav na davčnem področju ni mogoče pričakovati celovite in popolne enakopravnosti, kot to izhaja iz člena 65(1)(a) PDEU, je vsebina trditve o diskriminaciji tista, ki se obravnava v takih primerih. V teh okoliščinah ni mogoče ločeno obravnavati določene določbe nacionalne zakonodaje, ne da bi upoštevali tudi vse možnosti, ki so na voljo zadevnim osebam. Kot sem pojasnil, zgolj dejstvo, da so nerezidenti deležni zmanjšanja davčne osnove, *kot tako* ne zadošča, da bi se ugotovilo različno obravnavanje: upoštevati je treba tudi vsa medsebojno konkurenčna pravila, ki oblikujejo efektivno davčno stopnjo.[62]

75. V obravnavani zadevi drži, da je *efektivna* davčna stopnja, ki se uporabi (kar pomeni, da se upoštevajo razlike v davčnih osnovah), vedno višja za državljane EU, ki so nerezidenti, kot za rezidente. Ugotoviti pa je mogoče, da je ta razlika glede efektivne mejne stopnje v letu 2017 znašala 1,5 % (zaradi uvedbe dodatnega solidarnostnega davka), medtem kot je v letu 2007, torej v davčnem letu, na katerega se je nanašala zadeva Hollmann, znašala 4 %.[63]

76. Morda je še pomembneje, da je zdaj jasneje, kot je morda bilo v sodbi Hollmann, da morajo nerezidenti sicer oddati napoved, vendar se od njih ne zahteva, da portugalskim davčnim organom napovejo svoj celoten dohodek. Drugače kot rezidenti torej nerezidenti niso dolžni izpolniti vseh prilog napovedi in priložiti dokaznih listin. Ker v skladu s sodno prakso Sodišča dodatna administrativna bremena, naložena nerezidentom v davčni ureditvi, lahko pomenijo omejitev, je treba po drugi strani upoštevati tudi, da ta bremena nerezidentom niso naložena, da bi se ugotovilo, ali so ti davčni zavezanci manj ugodno obravnavani z davčnim ukrepom.[64]

77. Če na primer preučimo položaj osebe, ki je v davčnem letu 2017 zaslužila več kot 250.000 EUR in poleg tega dohodka s prodajo garaže ustvarila še dobiček iz kapitala v znesku 5000 EUR, ta razlika znaša le približno 153 EUR.[65] Glede na to, da bo morala ta oseba, če bo izbrala, da se jo obravnava kot rezidenta, napovedati svoj celoten dohodek, vključno s tistim, ki izvira iz virov zunaj ozemlja zadevne države in po potrebi to tudi dokazati, kot to velja za vse rezidente, si je mogoče predstavljati, da bi nerezident v takem položaju raje izbral ureditev, ki velja za nerezidente.

78. To pomeni, da bi lahko bila ureditev za nerezidente, ki se uporablja pogojno,[66] v določenih okoliščinah ugodnejša za rezidente druge države članice kot za rezidente države članice obdavčitve. Ta domneva se sicer mogoče res zdi zelo marginalna, a je kljub temu resnična. Zato ni mogoče izključiti, da je lahko izbira ureditve, ki se uporablja za nerezidente, posledica razumske odločitve.

79. Vsekakor menim, da ugotovitve Sodišča v sodbah v zadevah Test Claimants in the FII Group Litigation in Gielen, tudi če bi Sodišče ti sodbi še vedno štelo za dobro pravo, ni mogoče brez pridržkov prenesti na zakonodajo, ki je predmet presoje predložitvenega sodišča v obravnavani zadevi. Pravo bistvo pa je, da morajo nerezidenti imeti izbiro: obveščeni morajo biti o svoji pravici – in torej jim mora biti dovoljeno – da so za namene obdavčitve kapitala deležni enakega obravnavanja kot rezidenti.

62 Sodba z dne 9. marca 2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, točka 56).

63 Glej sodbo z dne 11. oktobra 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, točke 7, 9 in 38).

64 Glej v tem smislu sodbe z dne 31. januarja 1984, Komisija/Irska (74/82, EU:C:1984:34, točka 51); z dne 18. oktobra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, točka 32), in z dne 30. januarja 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, točka 62). To pa ne velja, če so te obveznosti utemeljene glede na poseben položaj nerezidentov in sorazmerne s tem, kar je potrebno zaradi izterjave davkov. Glej v tem smislu sodbo z dne 30. aprila 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, točka 37).

65 Kot je bilo pojasnjeno zgoraj, je treba upoštevati povprečno stopnjo (v tistem primeru 44,9 %, k čemur je prištetih še 5 % iz naslova solidarnostnega davka), ne pa mejno stopnjo. Razlika je zato 152,32 in ne 75 EUR.

66 Glede pomembnosti te okoliščine glej sodbo z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, točka 72).

V. Predlog

80. Glede na navedeno Sodišču predlagam, da na vprašanje, ki ga je predložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (razsodišče v davčnih sporih (center za arbitražo v upravnih zadevah), Portugalska), odgovori tako:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki za obdavčitev dobičkov iz kapitala od odsvojitve nepremičnin – ki se nahajajo v državi članici – ki jih ustvari rezident druge države članice, določa drugačen davčni sistem od tistega, ki velja za rezidente, pod pogojem, da ista zakonodaja nerezidentom daje možnost, da izberejo davčni sistem, ki velja za rezidente. V teh okoliščinah morajo organi zadevne države članice zagotoviti, da je bila ta možnost izbire predstavljena nerezidentom na jasen, pravočasen in razumljiv način in da so posledice, ki izvirajo iz dejstva, da celoten dohodek zadevne osebe ni obdavčen v tej državi, nevtralizirane. Preverjanje skladnosti z zadnjenavedenimi zahtevami pa je naloga nacionalnega sodišča.