SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. oktobra 2009 *

V zadevi C-35/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemčija) z odločbo z dne 22. januarja 2008, ki je prispela na Sodišče 31. januarja 2008, v postopku

Grundstücksgemeinschaft Busley in Cibrian Fernandez

proti

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik drugega senata v funkciji predsednika tretjega senata, P. Lindh, sodnica, A. Rosas, U. Lõhmus (poročevalec) in A. Ó Caoimh, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. marca 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Grundstücksgemeinschaft Busley in Cibrian Fernandez R. Busley, odvetnik,

– za Finanzamt Stuttgart-Körperschaften H. Henzler, zastopnik,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

– za nadzorni organ EFTE P. Bjørgan in L. Armati, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 18 ES in 56 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v sporu P. Busley in B. Cibrian Fernandez – iz naslova skupnosti dedičev – proti Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (davčni organ, pristojen za družbe s sedežem v Stuttgartu, v nadaljevanju: Finanzamt) zaradi načina, kako je slednji obravnaval dohodke v zvezi s hišo v Španiji, ki sta jo podedovala od svojih staršev, med letoma 1997 in 2003.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 1(1) Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (UL L 178, str. 5) (člen, razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) določa:

„Države članice odpravijo omejitve pretoka kapitala med rezidenti držav članic, brez poseganja v nadaljnje določbe. Da bi olajšali uporabo te direktive, se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I.“

4 Med pretoki kapitala, naštetimi v Prilogi I k Direktivi 88/361, osebni pretoki kapitala v naslovu XI te priloge pomenijo dediščine in zapuščine.

Nacionalna ureditev

5 Člen 2a(1) zakona o dohodku (Einkommensteuergesetz) v različici, ki je veljala med letoma 1997 in 2003 (v nadaljevanju: EStG), določa, da je nekatere vrste negativnih dohodkov tujega izvora mogoče nadomestiti le s pozitivnimi dohodki iste vrste, ki izhajajo iz iste države članice kot negativni. Če slednjih ni mogoče tako nadomestiti, se odbijejo od pozitivnih dohodkov iste vrste, ki jih zavezanec prejme v naslednjih davčnih obdobjih in ki izhajajo iz iste države. Odbitek je dopusten le, če negativnih dohodkov ni mogoče upoštevati v predhodnih davčnih obdobjih. Med te vrste spadajo negativni

dohodki iz točke 6(a) prvega stavka istega odstavka, nastali pri oddajanju nepremičnin ali premoženja v najem in zakup, če je v drugi državi članici EU.

6 Člen 7(4), prvi stavek, EStG iz naslova odbitkov amortizacije do celotne amortizacije v točki 1 določa letni odbitek 3 % stroškov pridobitve ali gradnje stavb, ki so del premoženja podjetja in se ne uporabljajo za bivanje ter za katere je bila zahteva za gradbeno dovoljenje vložena po 31. marcu 1985. Točka 2 istega stavka določa stopnjo letne amortizacije stavb, ki tem pogojem ne ustrezajo, in zlasti letni odbitek 2 % stroškov pridobitve ali gradnje tistih, ki so bile dokončane po 31. decembru 1924.

7 Z odstopanjem od določb navedenega člena 7(4) je na podlagi člena 7(5), prvi stavek, EStG mogoče uporabiti degresivno amortizacijo v zvezi s stavbami, ki so na nacionalnem ozemlju in jih je zgradil zavezanec ali jih pridobil najpozneje do konca leta njihove zgraditve. Na podlagi točke 3(a) tega stavka se lahko za stavbe v smislu člena 7(4), prvi stavek, točka 2, EStG, ki jih je zavezanec zgradil na podlagi zahteve za gradbeno dovoljenje, vložene po 28. februarju 1989 in pred 1. januarjem 1996, ali pridobil na podlagi zavezujoče pogodbe, pravilno sklenjene po 28. februarju 1989 in pred 1. januarjem 1996, če so namenjene bivanju, odbije te deleže stroškov pridobitve ali gradnje stavb:

– za leto zgraditve in tri naslednja leta po 7 %,

– za naslednjih šest let po 5 %,

– za naslednjih šest let po 2 %,

– za naslednjih štiriindvajset let po 1,25 %.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

8 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari, brat in sestra, sta španska državljana, ki od svojega rojstva prebivata v Nemčiji. Med letoma 1997 in 2003 sta prejemala dohodke iz zaposlitve in bila davčna zavezanca v Nemčiji za svoj celotni dohodek.

9 Leta 1990 so starši tožečih strank v postopku v glavni stvari, prav tako španski državljani, začeli graditi hišo v Španiji, ki je bila dokončana leta 1993. Mati in oče tožečih strank sta umrla leta 1995 oziroma 1996. Po uvedbi dedovanja novembra 1996 sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari iz naslova skupnosti dedičev („Erbengemeinschaft“) postali lastnika te hiše, a v njej nikoli nista bivala. 1. januarja 2001 sta jo dala v najem, leta 2006 pa prodala.

10 V svojih dohodninskih napovedih, predloženih Finanzamtu za leta od 1997 do 2003, sta v zvezi z zadevno hišo zahtevala uporabo degresivne amortizacije, določene v členu 7(5) EStG, na eni strani, in neuporabo omejenega nadomestila izgub, določenega v členu 2a(1), prvi stavek, točka 6(a), EStG, na drugi strani. Finanzamt je te zahtevke zavrnil in uporabil tako zadnjenavedeno določbo kot linearno amortizacijo, določeno v členu 7(4) EStG, saj hiša ni bila na nacionalnem ozemlju.

11 Ker Finanzamt ni sprejel odločbe o pritožbah zoper svojo zavrnilno odločbo, sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari vložili tožbo pred predložitvenim sodiščem, v kateri sta trdili, da sta bila pri davčni obravnavi v zvezi z dohodki iz njune hiše v Španiji kršena člena 39 ES in 43 ES.

12 Predložitveno sodišče meni, da tožbi, ki sta jo vložili tožeči stranki v postopku v glavni stvari, v skladu z nacionalnim pravom ne more biti ugodeno, ker zadevna hiša ni v Nemčiji. Vendar pa dvomi o združljivosti členov 2a(1), prvi stavek, točka 6(a), in 7(5) EStG s členom 56 ES in trdi, da bi bilo treba, če Sodišče ugotovi, da Pogodba ES nasprotuje nacionalnim določbam, kot so navedene, tej tožbi ugoditi.

13 V teh okoliščinah je Finanzgericht Baden-Württemberg prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„(1) (a) Ali člen 56 ES nasprotuje temu, da fizična oseba, ki je [neomejeno] davčno zavezana v Nemčiji, od osnove za izračun dohodnine v Nemčiji za leto, v katerem so nastale izgube, ne more odšteti izgub, nastalih pri oddajanju nepremičnine, ki je v drugi državi članici [Evropske unije], v najem in zakup, kar pa bi lahko storila v primeru izgube, ki izhaja iz nepremičnine, ki je na nacionalnem ozemlju?

(b) Ali je pomembno, ali je fizična oseba sama investirala v nepremičnino, ali pa je pravo Skupnosti kršeno tudi, če je fizična oseba postala lastnik nepremičnine, ki je v drugi državi članici, z dedovanjem?

(2) Ali člen 56 ES nasprotuje temu, da lahko fizična oseba, ki je [neomejeno] davčno zavezana v Nemčiji, pri določanju dohodkov iz oddajanja nepremičnine, ki je v drugi državi članici [Evropske unije], v najem in zakup, obračuna le normalno amortizacijo, medtem ko bi lahko za nepremičnine, ki so na nacionalnem ozemlju, obračunala povišano degresivno amortizacijo?

(3) Če je odgovor na prvo in drugo vprašanje nikalen, ali sporne nacionalne določbe nasprotujejo prostemu gibanju iz člena 18 ES?“

14 Med ustno obravnavo sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari pred Sodiščem navedli, da jima je Finanzamt poslal dopis, v skladu s katerim je ugodil njunemu zahtevku glede upoštevanja izgub, nastalih pri oddajanju v najem njune hiše v Španiji, ki je predmet prvega vprašanja za predhodno odločanje. Ker pa predložitveno sodišče Sodišča ni obvestilo, da je to vprašanje umaknilo, je treba nanj odgovoriti.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

15 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali člen 56 ES nasprotuje zakonodaji države članice o davku od dohodkov, na podlagi katere imajo fizične osebe – rezidenti in neomejeno davčno zavezani – pravico tako do zmanjšanja davčne osnove za izgube, nastale pri oddajanju

nepremičnine v najem in zakup v letu njene zgraditve, kot do uporabe degresivne amortizacije pri določanju dohodkov iz te nepremičnine, če je na ozemlju države članice.

16 Predložitveno sodišče sprašuje tudi, ali se člen 56 ES uporablja v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, kjer sta zainteresirani stranki postali lastnika zadevne nepremičnine z dedovanjem.

17 Iz ustaljene sodne prakse je v zvezi s tem razvidno, da ker v Pogodbi pojem „pretok kapitala“ v smislu člena 56(1) ES ni opredeljen, ima nomenklatura iz Priloge I k Direktivi 88/361 informativno vrednost, čeprav je bila ta direktiva sprejeta na podlagi členov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (postala člena 69 in 70(1) Pogodbe ES, razveljavljena na podlagi Amsterdamske pogodbe), pri čemer v skladu s tretjim pododstavkom uvoda te priloge nomenklatura, ki jo vsebuje, glede pojma pretoka kapitala ni izčrpna (glej zlasti sodbi z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 22 in navedena sodna praksa, ter z dne 12. februarja 2009 v zadevi Block, C-67/08, ZOdl., str. I-883, točka 19).

18 Sodišče je, zlasti ko je opozorilo, da dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb, spada v del XI Priloge I k Direktivi 88/361, naslovljen „Osebni pretoki kapitala“, razsodilo, da je dedovanje, tudi če se nanaša na nepremičnine, pretok kapitala v smislu člena 56 ES, razen kadar so temeljni elementi dedovanja omejeni na eno samo državo članico (glej zlasti sodbe z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten-van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točke od 40 do 42; z dne 11. septembra 2008 v zadevi Arens-Sikken, C-43/07, ZOdl., str. I-6887, točka 30, in z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C-318/07, ZOdl., str. I-359, točki 26 in 27, ter zgoraj navedeno sodbo Block, točka 20).

19 Položaj, v katerem fizične osebe, ki prebivajo v Nemčiji in so v tej državi neomejeno davčno zavezane, podedujejo hišo v Španiji, tako spada na področje uporabe

člena 56 ES. Zato ni treba preverjati uporabljivosti členov 39 ES in 43 ES, ki sta ju navajali tožeči stranki v postopku v glavni stvari.

20 V zvezi z omejitvami pretoka kapitala v smislu člena 56(1) ES je treba spomniti, da ukrepi, ki so v skladu s tem členom prepovedani, obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvrnili naložbe nerezidentov v državi članici ali bi lahko odvrnili državljane omenjene države članice, da to storijo v drugih državah (glej sodbe z dne 25. januarja 2007 v zadevi Festersen, C-370/05, ZOdl., str. I-1129, točka 24; z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 40, in z dne 22. januarja 2009 v zadevi STEKO Industriemontage, C-377/07, ZOdl., str. I-299, točka 23).

21 Nacionalni ukrepi, ki bi lahko bili označeni kot take omejitve, ne obsegajo samo ukrepov, ki bi lahko preprečevali ali omejevali pridobivanje nepremičnin v drugih državah članicah, ampak tudi tiste, ki bi lahko odvračali od tega, da se take nepremičnine obdržijo (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo STEKO Industriemontage, točka 24 in navedena sodna praksa).

22 Iz predložitvene odločbe je razvidno, prvič, da se pri odmeri davka od dohodkov zavezanca v Nemčiji lahko izgube dohodka, nastale zlasti pri oddajanju nepremičnine, ki je v Nemčiji, v najem, v letu zgraditve v celoti upošteva. Nasprotno, na podlagi člena 2a(1), prvi stavek, točka 6(a), EStG se izgube, ki izhajajo iz nepremičnine, ki je zunaj nacionalnega ozemlja, lahko odštejejo le od poznejših pozitivnih dohodkov iz oddajanja te nepremičnine.

23 Drugič, zavezanec v Nemčiji lahko na podlagi člena 7(5) EStG v zvezi z nepremičnino, ki je na nacionalnem ozemlju, uporabi degresivno amortizacijo pod pogoji, določenimi v tej določbi. Ta amortizacija lahko v prvih letih vodi do občutno večjih izgub in zato do

nižje obdavčitve za zavezanca, kot so tiste, ki izhajajo iz linarne amortizacije, določene v členu 7(4), prvi stavek, točka 2, EStG, ki bi se edina lahko uporabila za nepremičnine iz te določbe, če so zunaj ozemlja Nemčije.

24 Negativni dohodki iz nepremičnine, dane v najem v drugi državi članici, zavezanca, ki prebiva v Nemčiji, se lahko upoštevajo v Nemčiji, če v zvezi s to nepremičnino pozneje nastanejo pozitivni dohodki. Sicer lahko, tako kot poudarja Finanzamt, uporaba degresivne amortizacije povzroči le odlog obdavčitve s predhodnimi amortizacijami.

25 Vseeno ob domnevi, da ima ta zavezanec nepremičnino dovolj dolgo, da vse izgube odšteje od pozitivnih dohodkov in v celoti pokrije stroške pridobitve ali gradnje te nepremičnine, velja, da ni upravičen, v nasprotju z zavezancem, ki prebiva v Nemčiji in je investiral v nepremičnino v tej državi članici, niti do takojšnjega upoštevanja teh izgub niti do višje začetne amortizacijske stopnje in je, kot poudarja Komisija Evropskih skupnosti, zato prikrajšan za davčno ugodnost (glej po analogiji sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točki 84 in 153, ter z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 29).

26 Zato je davčni položaj fizične osebe, ki prebiva in je neomejeno davčno zavezana v Nemčiji ter razpolaga, kot tožeči stranki v postopku v glavni stvari, z nepremičnino v drugi državi članici, manj ugoden, kot če bi bila nepremičnina v Nemčiji.

27 Ta manj ugoden davčni položaj lahko osebo odvrne tako od vlaganja v nepremičnine, ki so v drugi državi članici, kot od tega, da obdrži nepremičnino, ki jo ima v lasti. To je

posledica le nacionalnih ukrepov, kot so ti v postopku v glavni stvari, ki povzročajo omejitve pretoka kapitala, načelno prepovedane v členu 56 ES.

28 Vsekakor je treba preučiti, ali so, kot trdita Finanzamt in nemška vlada, te omejitve upravičene, tako da bi lahko bile dopuščene pod pogojem, da lahko zagotavljajo uresničevanje zastavljenega cilja in ne presegajo tistega, kar je nujno potrebno za njegovo uresničitev (glej v tem smislu sodbe z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 79; z dne 17. januarja 2008 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-152/05, ZOdl., str. I-39, točka 26, in z dne 10. februarja 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-110/05, ZOdl., str. I-519, točka 59).

29 Finanzamt v zvezi s členom 2a(1), prvi stavek, točka 6(a), EStG trdi, da je ta določba v skladu z načelom teritorialnosti, ki ga je Sodišče v točki 22 sodbe z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer (C-250/95, Recueil, str. I-2471) dovolilo.

30 To načelo, ki v okviru uporabe prava Skupnosti vsekakor zagotavlja nujnost upoštevanja omejitev davčnih pristojnosti držav članic, ne nasprotuje temu, da oseba, ki je neomejeno davčno zavezana v državi članici, upošteva negativne dohodke iz nepremičnine, ki je v drugi državi članici (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Rewe Zentralfinanz, točka 69). Zato te določbe, na podlagi katere tožeči stranki v postopku v glavni stvari, ki sta neomejeno davčno zavezani v Nemčiji, ne moreta upoštevati izgub, ki izhajajo iz njune hiše v Španiji, ni mogoče šteti kot uresničevanje teritorialnega načela.

31 Finanzamt in nemška vlada glede člena 7(5) EStG trdita, da je namen točke 3(a) prvega stavka tega odstavka pospeševanje gradnje najemniških stanovanj, da bi se zadostilo potrebam nemških državljanov po stanovanjih. Po njunem mnenju ima ta namen družbenopolitično naravo in pomeni nujen razlog v splošnem interesu. Vlada je v odgovor na vprašanja, ki jih je Sodišče postavilo na ustni obravnavi, pojasnila tudi, da

so le stanovanja, namenjena za oddajanje v najem, upravičena do degresivne amortizacije, določene s to določbo, ki je bila sprejeta kot odgovor na splošno pomanjkanje tovrstnih stanovanj v Nemčiji.

32 Celo ob domnevi, da ta namen lahko upraviči omejitev prostega pretoka kapitala, se ne zdi, da bi nacionalna določba, ki jasno razlikuje med najemniškimi stanovanji na nacionalnem ozemlju in tistimi zunaj njega, lahko zagotavljala svojo uresničitev. Namesto da bi člen 7(5), prvi stavek, točka 3(a), EStG opredelil, kje je pomanjkanje takih stanovanj posebej izrazito, kot sta spomnili tožeči stranki v postopku v glavni stvari, ne upošteva potreb, ki se v Nemčiji med regijami razlikujejo. Poleg tega so vse vrste najemniških stanovanj, od najskromnejših do najrazkošnejših, lahko predmet degresivne amortizacije. V teh okoliščinah se lahko domneva le, da zasebni investitorji, ki jih zanimajo zlasti finančni vidiki, izpolnjujejo domnevno družbenopolitični namen te določbe.

33 Na prvi vprašanji je torej treba odgovoriti, da člen 56 ES nasprotuje zakonodaji države članice o davku od dohodkov, na podlagi katere imajo fizične osebe – rezidenti in neomejeno davčno zavezani – pravico tako do zmanjšanja davčne osnove za izgube, nastale pri oddajanju nepremičnine v najem in zakup v letu njene zgraditve, kot do uporabe degresivne amortizacije pri določanju dohodkov iz te nepremičnine, če je na ozemlju države članice.

Tretje vprašanje

34 Ob upoštevanju odgovorov na prvi vprašanji ni treba odgovoriti na tretje vprašanje.

Stroški

35 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 (tretji senat) razsodilo:

Člen 56 ES nasprotuje zakonodaji države članice o davku od dohodkov, na podlagi katere imajo fizične osebe – rezidenti in neomejeno davčno zavezani – pravico tako do zmanjšanja davčne osnove za izgube, nastale pri oddajanju nepremičnine v najem in zakup v letu njene zgraditve, kot do uporabe degresivne amortizacije pri določanju dohodkov iz te nepremičnine, če je na ozemlju države članice.

Podpisi