SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE CHRISTINE STIX-HACKL, predstavljeni 12. maja 2005[1]

I – Uvod

1. Ta zadeva spada med več deloma še nerešenih tožb glede Skupnostnih omejitev davčne suverenosti držav članic.[2]

2. Predložitveno sodišče želi v tem primeru v bistvu izvedeti, ali načelo prostega pretoka kapitala nasprotuje nacionalni zakonodaji, po kateri nerezidenti niso upravičeni do davčnih znižanj za socialna zavarovanja, če v tej državi članici ne prejemajo dohodkov, ki služijo za financiranje prispevkov za socialna zavarovanja.

II – Pravni okvir

A – *Skupnostna ureditev*

3. Po členu 56 ES (prej člen 73b Pogodbe ES) so prepovedane omejitve pretoka kapitala in plačil med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami; vendar to ne posega v upoštevne davčne predpise držav članic, ki različno obravnavajo davčne zavezance, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Glej predvsem sklepne predloge generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboja Colomerja z dne 26. oktobra 2004 v še nerešeni zadevi D. (C-376/03); poleg tega glej še nerešene zadeve Ritter proti Coulais (C-152/03) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja z dne 1. marca 2005 v tej zadevi; Schempp (C-403/03) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Geelhoeda z dne 27. januarja 2005 v tej zadevi; Marks & Spencer (C-446/03) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Poiaresa Madure z dne 7. aprila 2005 v tej zadevi; sodbo v zadevi van Hilten-van der Heijden (C-513/03), in sklep v zaden Bujura (C-8/04). Predmet zadeve Bujura je prav tako obdavčitev dohodkov iz kapitala nerezidentov na Nizozemskem, pri čemer – drugače kot v obravnavani zadevi – je vprašljivo predvsem, ali za državo članico po pravu Skupnosti obstaja obveznost, da na podlagi sporazuma o izogibanju dvojne obdavčitve ne dela razlike med nerezidenti v primerljivem položaju. Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja z dne 14. aprila 2005 v zadevi CLT-UFA (C-257/03), ki še poteka pred Sodiščem, in še nerešene zadeve – vse se nanašajo na prosti pretok kapitala – Bouanich (C-265/04); Meilicke in drugi (C-292/04), in Conijn (C-346/04). Na koncu glej še nerešeno zadevo FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04) o svobodi opravljanja storitev.

(člen 58(1)(a) ES (prej člen 73d ES)). Vendar ta pridržek ne dovoljuje sprejetja predpisov, ki so sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil (člen 58(3) ES).

4. Po drugi strani člen 293 ES v drugi alinei (prej člen 220 ES) pooblašča države članice, da s pogajanji v korist svojih državljanov zagotovijo, da se znotraj Skupnosti odpravi dvojno obdavčenje.

B – *Nacionalna ureditev*

5. Skladno s prvim odstavkom člena 2.1 Wet op de inkomstenbelasting 2001 (zakon o davku na dohodek iz leta 2001, v nadaljevanju: Wet IB 2001) so davčni zavezanci fizične osebe, ki prebivajo na Nizozemskem (rezidenti), in fizične osebe, ki sicer ne prebivajo na Nizozemskem, vendar tam prejemajo dohodke (nerezidenti).

6. V členu 2.3 Wet IB 2001 je določeno, da se z davkom na dohodek obdavčijo dohodki, ki jih je davčni zavezanec prejel v zadevnem koledarskem letu:

a) obdavčljivi dohodki iz dela ali lastniškega stanovanja;

b) obdavčljivi dohodki iz pretežnega deleža v družbi s sedežem na Nizozemskem;

c) obdavčljivi dohodki iz prihrankov in naložb.

7. Skladno s členom 5.2 Wet IB 2001 so dohodki iz prihrankov in naložb zakonsko določeni pavšalno na 4 % (pavšalni donos) povprečne vrednosti lastništva, zmanjšane za vrednost dolgov na začetku in na koncu koledarskega leta, če njegova povprečna vrednost preseže vrednost kapitala, oproščenega davka. Namen davka oproščenega kapitala, ki skladno s členom 5.5 Wet IB 2001 znaša 17.600 EUR, je manjše varčevalce oprostiti plačila davka na dohodke iz prihrankov in naložb.

8. Davčni zavezanec rezident je načeloma zavarovan v sistemu nizozemskih socialnih zavarovanj in je iz tega naslova zavezan k plačevanju socialnih prispevkov. Isto velja za nerezidente, ki so zavezani za plačevanje davka na dohodek na podlagi svoje zaposlitve na Nizozemskem. Skladno s členom 6 Wet financiering volksverzekeringen (zakon o

financiranju socialnih zavarovanj, v nadaljevanju: WFV) je zavarovanec načeloma zavezan k plačevanju prispevkov za socialno varnost. Prispevki za socialno varnost se za zadevnega zavarovanca obračunavajo v skladu z njegovimi dohodki iz zaposlitve in lastniškega stanovanja. Prispevki, ki jih je treba plačevati za socialno varnost, so zneski, znižani za določena znižanja prispevkov.

9. Davčni zavezanci rezidenti so upravičeni do oprostitve davka na kapital in različna znižanja davka pri davku na dohodek. Če so socialno zavarovani, lahko zahtevajo tudi znižanja davkov za socialna zavarovanja (splošno starostno zavarovanje, zavarovanje za preživele in splošno zavarovanje za posebne zdravstvene stroške), ki jih je treba najprej poračunati s prispevki za socialna zavarovanja.

10. Davki in prispevki se pobirajo kombinirano. Obdavčljivi dohodki iz razreda III so podvrženi kombiniranemu obdavčenju dohodka. Na to se uporabita kombinirana davčna stopnja in kombinirano znižanje davka (člen 8.1 Wet IB 2001). Kombinirano znižanje davka je v skladu s členom 8.1(d) Wet IB 2001 skupni znesek znižanja davka pri davku na dohodek in znižanj davkov za socialna zavarovanja. Znižanje davka pri davku na dohodek je skladno s členom 8.3 Wet IB 2001 del standardnega znižanja davka, ki je s standardnim znižanjem davka v istem razmerju kot davčna stopnja prvega dela v primerjavi s kombinirano davčno stopnjo. Znižanja davkov za socialna zavarovanja so tisti del standardnega znižanja davkov, ki je v primerjavi s standardnim znižanjem davkov v istem razmerju kot v skladu z WFV določene prispevne stopnje za socialna zavarovanja v primerjavi s kombinirano davčno stopnjo (členi 8.4, 8.5 in 8.6 Wet IB 2001, skupaj s členoma 10(2) in 11 zakona WFV).

11. V členu 2.7, drugi odstavek, Wet IB 2001 je sicer določeno:

„Če je davčni zavezanec dolžan plačevati tudi prispevke socialnih zavarovanj in če znižanj prispevkov za socialna zavarovanja, obračunanih po členu 10(4) [WFV], ni mogoče v celoti poravnati s prispevki za socialna zavarovanja, obračunanimi po členu 10(1) in (2) [WFV], se po uporabi predpisov o izogibanju dvojnega obdavčevanja znesek dolžnega davka na dohodek zniža vse do neodbitnega dela."

12. Iz tega sledi, da je davčni zavezanec rezident, ki ne plačuje prispevkov za socialno varnost, ker nima dohodkov iz zaposlitve ali lastniškega stanovanja, ampak samo dohodke

iz prihrankov in naložb, upravičen ne samo do znižanja davka pri davku na dohodek, ampak tudi do znižanj davkov za socialna zavarovanja.

13. V nasprotju z davčnimi zavezanci rezidenti davčni zavezanci nerezidenti pri obračunu svojih obdavčljivih dohodkov iz prihrankov in naložb po poglavju 7 Wet IB 2001 niso upravičeni do oprostitve davka na kapital v skladu s členom 5.5 Wet IB 2001. Skladno s poglavjem 7 Wet IB 2001 davčni zavezanci nerezidenti tudi niso upravičeni do standardnega znižanja davkov v skladu s členom 8.2 Wet IB 2001.

14. Davčni zavezanci nerezidenti so upravičeni do znižanja prispevkov na račun socialnih zavarovanj le, če so zavarovani v nizozemskem sistemu socialne varnosti, kar spet zahteva, da na Nizozemskem prejemajo dohodke iz dela in da na tej podlagi tam plačujejo prispevke za socialno varnost.

15. Skladno s členom 2.5 Wet IB 2001 se lahko davčni zavezanci nerezidenti pod nekaterimi pogoji odločijo za uporabo določb Wet IB 2001 za davčne zavezance rezidente. Če se tuji davčni zavezanec odloči za uporabo te „pravice izbire", je načeloma upravičen do oprostitve davka na kapital in do vseh znižanj davkov, če sicer za to izpolnjuje pogoje.

C – Med Nizozemsko in Belgijo sklenjeni sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja

16. V skladu s tem dvostranskim sporazumom z dne 19. oktobra 1970[3] se premoženje, ki ga sestavljajo nepremičnine, obdavči v državi, kjer se nahaja (člen 23(1) sporazuma DBA).

17. V skladu s členom 25(3) sporazuma DBA so „fizične osebe, ki so rezidenti ene od obeh držav, upravičene do osebnih olajšav, drugih olajšav in znižanj, ki jih druga država priznava svojim rezidentom na podlagi njihovih osebnih okoliščin ali družinskih obveznosti".

3 — Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing, Trb. 1970, 192 (Sporazum med vladama Kraljevine Nizozemske in Kraljevine Belgije o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davka na dohodek ter davka na premoženje in o določitvi nekaterih drugih pravil v zvezi s pobiranjem davkov, v nadaljevanju: DBA).

18. V Belgiji stanujoči tuji davčni zavezanci, ki se ne odločijo za „pravico izbire", po predložitveni odločbi uživajo prednosti sporazuma DBA. V odredbi Staatssecretaris van Financiën (državnega sekretarja za finance) z dne 21. februarja 2002[4] so razložene posledice člena 25(3) sporazuma DBA.

III – Dejansko stanje in postopek v glavni stvari

19. J. E. J. Blanckaert je belgijski državljan, ki prebiva v Belgiji. Z ženo sta lastnika počitniškega stanovanja na Nizozemskem. Na Nizozemskem ne pridobiva niti dohodkov iz dela in lastniškega stanovanja niti dohodkov iz pretežnega deleža v družbi s sedežem na Nizozemskem. Vendar s počitniškim stanovanjem pridobiva dohodke iz prihrankov in naložb na Nizozemskem.

20. J. E. J. Blanckaert ni zavarovan v nizozemskem sistemu socialne varnosti in zato na Nizozemskem ni zavezan k plačevanju prispevkov za socialno varnost.

4 — Točka CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

21. J. E. J. Blanckaert na Nizozemskem pridobi manj kot 90 % svojih družinskih dohodkov. Za „pravico izbire" po členu 2.5 Wet IB 2001 se ni odločil.

22. Leta 2001 so nizozemske davčne oblasti določile, da je Blanckaert dolžan plačati 1610 EUR davka na dohodek zaradi obdavčljivih dohodkov iz prihrankov in naložb. Znesek, ki ga je dolgoval, je znašal 339 EUR. V skladu z določbami belgijsko-nizozemskega sporazuma DBA se je pri obračunu Blanckaertovih dohodkov iz prihrankov in naložb upoštevala oprostitev davka na kapital. Priznano mu je bilo tudi splošno znižanje davka pri davku na dohodek v znesku 144 EUR. Ni pa mu bilo priznano znižanje davka na račun socialnih zavarovanj.

23. Vendar je J. E. J. Blanckaert zahteval polno splošno znižanje davkov za 1576 EUR, torej vključno z znižanji davkov za splošno starostno zavarovanje, zavarovanje preživelih in splošno zavarovanje za posebne zdravstvene stroške.

24. J. E. J. Blanckaert je vložil ugovor zoper zadevno odmero davka, od katere pristojni inšpektor ni odstopil. Proti tej odločitvi je vložil pritožbo pri Gerechtshof 's-Hertogenbosch.

25. S sklepom z dne 4. decembra 2003 je Gerechtshof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali ima davčni zavezanec nerezident s stalnim prebivališčem v drugi državi članici, ki na Nizozemskem ne prejema dohodkov iz dela, ampak samo dohodke iz prihrankov in naložb, ter zato ni zavezan k plačilu in tudi ne plačuje prispevkov za socialno varnost v nizozemska socialna zavarovanja, na podlagi prava ES pri obračunavanju svojega obdavčljivega dohodka iz prihrankov in naložb pravico, da mu Nizozemska odobri znižanja davka na račun socialnih zavarovanj (znižanje davka na račun splošnega starostnega zavarovanja, splošnega zavarovanja za preživele in splošnega zavarovanja za posebne zdravstvene stroške), če ima davčni zavezanec rezident pravico do teh znižanj davka pri obračunavanju svojega dohodka iz prihrankov in naložb, ker je zavarovan v sistemu nizozemskih socialnih zavarovanj in je iz tega naslova zavezan k plačevanju socialnih prispevkov, čeprav na Nizozemskem ne prejema nikakršnega dohodka iz zaposlitve, ampak samo dohodke iz prihrankov in naložb in zato tudi ne plačuje socialnih prispevkov v nizozemska socialna zavarovanja?

2. Pri odgovoru na prvo vprašanje, ali je upoštevno, da zadevni davčni zavezanec nerezident pridobi manj kot 90 % dohodka gospodinjstva na Nizozemskem? Natančneje:

— ali se test Schumacker uporablja za rezidente in nerezidente le za subjektivne oziroma osebne davčne vidike, kot je pravica do osebnih ali na družino vezanih davčnih olajšav, ali se uporabi tudi za davčne vidike, ki so objektivni oziroma niso vezani na osebo, kot je na primer davčna stopnja?

— ali lahko države članice pri odločanju o tem, ali naj nerezidenta obravnavajo kot rezidenta, uporabijo kvantitativno pravilo (kot je pravilo 90 %), čeprav to pravilo ne zagotavlja odprave diskriminacije?

3. Ali je pravica izbire, določena v členu 2.5 Wet IB 2001, učinkovito postopkovno sredstvo, ki zagotavlja, da lahko zadevna stranka uporabi s Pogodbo ES zagotovljene pravice, ki izključujejo vse oblike diskriminacije?

Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, ali ta ureditev pomeni tudi ustrezno sredstvo, če tožeča stranka prejema samo dohodek iz prihrankov in naložb, medtem ko – kot [...] izvršeno – ji pravica do izbire ne more koristiti?"

IV – Vprašanja za predhodno odločanje

26. Gerechtshof 's-Hertogenbosch je predložilo skupno tri vprašanja za predhodno odločanje. S prvim vprašanjem za predhodno odločanje Gerechtshof poizveduje, do katere mere je v okoliščinah zadeve v glavni stvari ter v okviru zakonodaje Skupnosti zakonito razlikovati med socialnimi zavarovanci in ostalimi pri obdavčevanju dohodkov iz prihrankov in naložb glede priznavanja znižanja davkov za socialna zavarovanja. Ozadje tega vprašanja je dejstvo, da so socialni zavarovanci – z nezanemarljivo izjemo tako imenovanih obmejnih delavcev – praviloma rezidenti, medtem ko so nerezidenti le redkokdaj upravičeni do socialnega zavarovanja navedene države.

27. Predložitveno sodišče v drugem vprašanju za predhodno odločanje postavlja vprašanja glede t. i. Schumackerjevega testa[5], da bi ugotovilo, do kolikšne mere sta davčni zavezanec rezident in davčni zavezanec nerezident v primerljivem položaju. Tretje vprašanje za predhodno odločanje zadeva možnost, ki jo davčnemu zavezancu nerezidentu ponuja nacionalna zakonodaja, namreč možnost, da se odloči za davčno obravnavo, ki je enaka obravnavi rezidentov.

A – *Glavne trditve strank*

28. Glede prvega vprašanja za predhodno odločanje se vse stranke razen J. E. J. Blanckaerta strinjajo, da zakonodaja Skupnosti ni v nasprotju z obravnavanim nacionalnim predpisom, v skladu s katerim davčni zavezanec s stalnim prebivališčem v Belgiji, ki na Nizozemskem prejema samo dohodke iz prihrankov in naložb ter zato ni zavezan k plačevanju prispevkov za socialno varnost na Nizozemskem, ni upravičen do znižanja davkov za socialna zavarovanja, medtem ko je davčni zavezanec s stalnim prebivališčem na Nizozemskem, ki tam prejema samo dohodke iz prihrankov in naložb, upravičen do ustreznih znižanj.

29. Nizozemska in nemška vlada ter tudi Komisija načeloma izjavljajo, da ustrezna znižanja sodijo na področje socialnovarstvene zakonodaje. Obstajala naj bi objek-

5 — Sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225).

tivna razlika med položajem davčnega zavezanca nerezidenta – kot je npr. J. E. J. Blanckaert –, ki ni vključen v nizozemski sistem socialne varnosti in zato ni zavezan k plačevanju prispevkov, ter med položajem davčnega zavezanca rezidenta, ki prejema samo dohodke iz prihrankov in naložb, je zavarovan v okviru nizozemskega sistema socialne varnosti in načeloma zavezan k plačevanju prispevkov. Zaradi teh različnih izhodiščnih položajev naj bi bila upravičena neenaka obravnava.

30. Nizozemska vlada dodaja, da upravičenost do znižanja prispevkov za socialno varnost oz. do znižanja davkov za socialna zavarovanja ni odvisna od stalnega prebivališča osebe. Vendar pa je ta upravičenost odvisna od tega, ali je oseba – rezident ali nerezident – zavarovanec, ki je vključen v nacionalni sistem socialne varnosti. Tako lahko nerezident pri neizkoriščenem delu znižanja davka za socialna zavarovanja tega poračuna z zneskom dolžnega davka na dohodek, če je – na primer zaradi delovnega razmerja na Nizozemskem – zavarovan v okviru nizozemskega sistema socialne varnosti in zavezan k plačevanju prispevkov. Nasprotno pa rezident ni upravičen do takega poračuna, če ni zavarovan v okviru nacionalnega sistema socialne varnosti, zlasti na podlagi določil Uredbe Sveta (EGS) št. 1408/71[6].

31. J. E. J. Blanckaert je na ustni obravnavi trdil, da zaradi obravnavanega nacionalnega predpisa prihaja do neupravičene neenake obravnave med rezidenti in nerezidenti, ker ima, če oseba na Nizozemskem prejema samo dohodke iz prihrankov in naložb, samo rezident – kot zavarovanec v okviru sistema socialne varnosti – pravico do znižanja davkov za socialno zavarovanje.

32. Glede drugega vprašanja za predhodno odločanje nizozemska in nemška vlada podredno zatrjujeta, da obravnavani predpis predstavlja subjektivno oz. osebno davčno olajšavo. Pri zadevi v glavni stvari zato ta davčna olajšava ni mogla biti priznana, ker J. E. J. Blanckaert svojih dohodkov ni prejemal izključno ali skoraj izključno na Nizozemskem. Sodišče je državam članicam dopustilo uporabo kvantitativnega pravila (kot je 90-odstotna meja), da postavijo ločnico med položajem rezidentov in nerezidentov.

33. J. E. J. Blanckaert meni, da se takšno kvantitativno pravilo ne sme uporabljati, če bi njegova uporaba potrdila diskriminacijo, ki jo doživlja.

6 — Uredba (EGS) št. 1408/71 Sveta z dne 14. junija 1971 o uporabi sistemov socialne varnosti za zaposlene osebe, samozaposlene osebe in njihove družinske člane, ki se gibljejo v Skupnosti (UL L 149, str. 2), v različici, spremenjeni in posodobljeni z Uredbo Sveta (ES) št. 118/97 z dne 2. decembra 1996 (UL 1997, L 28, str. 1).

34. Glede tretjega vprašanja za predhodno odločanje nizozemska in nemška vlada opozarjata na to, da se J. E. J. Blanckaert ni odločil za izenačitev z davčnimi zavezanci rezidenti, tako da bi bilo to vprašanje le hipotetično.

B – *Pravna ocena*

35. Najprej je treba preveriti, ali je predložitveno sodišče dovolj natančno opredelilo določbe zakonodaje Skupnosti, katerih razlago predlaga. Potem pa je treba odgovoriti na poglavitno vprašanje v tem postopku, to je, do katere mere načelo prostega pretoka kapitala, ki ga zagotavlja zakonodaja Skupnosti, nasprotuje različni obravnavi socialnih zavarovancev in drugih oseb pri priznavanju znižanja davkov.

1. Dopustnost vprašanja za predhodno odločanje in veljavno pravo Skupnosti

36. V vprašanjih za predhodno odločanje se predložitveno sodišče ne sklicuje na nobeno posebno določbo prava Skupnosti. S tega vidika predlog za sprejetje predhodne odločbe skoraj ne izpolnjuje zahtev sodne prakse, po katerih mora namreč predložitveno sodišče navesti predpise zakonodaje Skupnosti, katerih razlago predlaga.[7]

37. Vendar te zahteve ne smejo imeti absolutne veljave; odločilnejše je vprašanje, ali predložitveno sodišče omogoča Sodišču, da mu poda uporaben odgovor.[8] Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da „v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, ki ga uvaja člen 234 ES, izključno nacionalno sodišče [...], ki odloča o sporu in mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ob upoštevanju posebnosti vsake zadeve presodi o potrebi po sprejetju predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in o pomembnosti vprašanj, ki jih postavi Sodišču. Zato je Sodišče načeloma dolžno odločati, kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Skupnosti."[9]

38. Poleg tega lahko Sodišče meni, da je prisiljeno „upoštevati določbe prava Skupnosti, na katere se nacionalno sodišče v vprašanju za predhodno odločanje ni sklice-

7 — Glej npr. sodbo z dne 12. julija 2001 v zadevi Ordine degli Architetti in drugi (C-399/98, Recueil, str. I-5409, točka 105).

8 — Glej samo sklep z dne 25. februarja 2003 v zadevi Simoncello in Boerio (C-445/01, Recueil, str. I-1807, točke 22, 23 in 30).

9 — Glej zlasti sodbe z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman (C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 59); z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra (C-379/98, Recueil, str. I-2099, točka 38); z dne 22. januarja 2002 v zadevi Canal Satélite (C-390/99, Recueil, str. I-607, točka 18), in z dne 10. decembra 2002 v zadevi der Weduwe (C-153/00, Recueil, str. I-11319, točka 31).

valo, [...] [z]a ustrezno pomoč sodišču, ki je predložilo vprašanje za predhodno odločanje".[10]

39. Med razlogi navedenega predložitvenega sklepa so navedene določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala (člen 56 ES in naslednji). Predložitveno sodišče dalje navaja, v čem bi te določbe lahko nasprotovale obravnavanim predpisom nacionalne zakonodaje. S tem je hkrati navedlo razloge za izbiro zadevnih določb Skupnosti, za katere predlaga razlago, ter podalo povezavo med temi določbami in med – v sporu, o katerem predložitveno sodišče odloča – uporabljenimi nacionalnimi pravnimi predpisi. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je zato dopusten.

40. Prav tako se zdi upoštevna obravnava načela prostega pretoka kapitala, ki jo je predlagalo predložitveno sodišče. V tem smislu zadostuje ugotovitev, da je nepremičninska naložba s strani nerezidenta navedena v Prilogi I, oddelek II, točka A, k Direktivi 88/361/EGS[11]. Ta direktiva sicer ni uporabna za to zadevo v glavni stvari zaradi načela *ratione temporis*; njena priloga pa se redno uporablja v sodni praksi Sodišča, kadar to določa področje uporabe načela prostega pretoka kapitala – tudi v skladu z novim besedilom člena 56 ES in naslednjih.[12]

41. V tem okviru se ne zdi smiselno razglabljati o pogodbenih določilih o svobodi ustanavljanja (člen 43 ES in naslednji), kot je to predlagala Komisija.

2. Prosti pretok kapitala

a) Razmerje med prostim pretokom kapitala in drugimi temeljnimi svoboščinami

42. Prosti pretok kapitala (člen 56 ES in naslednji) se v svoji formulaciji vsekakor razlikuje od drugih temeljnih svoboščin, saj v členu 56 ES vsebuje splošno prepoved omejitev. To prepoved seveda relativizira člen 58(1)(a) ES, ki v bistvu pojasnjuje, da prepoved iz člena 56 ES pušča nedotaknjeno

10 — Glej zlasti sodbe z dne 20. marca 1986 v zadevi Tissier (35/85, Recueil, str. 1207, točka 9); z dne 27. marca 1990 v zadevi Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Recueil, str. I-1323, točka 10); z dne 18. novembra 1999 v zadevi Teckal (C-107/98, Recueil, str. I-8121, točka 39), in z dne 7. novembra 2002 v združenih zadevah Bourrasse in Perchicot (228/01 in C-289/01, Recueil, str. I-10213, točka 33).

11 — Direktiva Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (UL L 178, str. 5).

12 — Glej sodbo z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer (C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 21): „Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je zato, ker je člen 73b Pogodbe ES (sedaj člen 56 ES) v bistvu prevzel besedilo člena 1 Direktive 88/361, čeprav je bila ta direktiva sprejeta na podlagi členov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (člene od 67 do 73 Pogodbe EGS so zamenjali členi od 73 B do 73 G Pogodbe ES, ki so postali členi od 56 ES do 60 ES), ta nomenklatura obdržala značaj napotila za opredelitev pojma pretoka kapitala, kot ga je imela pred začetkom veljavnosti člena 73 B in naslednjih Pogodbe ES, pri čemer v skladu z uvodom v nomenklaturo seznam, ki ga vsebuje, ni izčrpen."

pravico držav članic do uporabe davčnih predpisov, ki različno obravnavajo davčne zavezance, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital.[13] Člen 58(3) ES dalje pojasnjuje, da države članice ne smejo različno obravnavati davčnih zavezancev glede na njihovo prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital, če je to razlikovanje sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil.[14]

43. Vendar je Sodišče šele s sodbo Manninen[15] dobilo priložnost, da z vidika členov 56 ES in 58 ES preveri regulativno pristojnost držav članic na področju neposrednega obdavčevanja. Eno od ključnih sporočil te sodbe je, da člen 58 dopušča davčno ureditev, ki razlikuje med davčnimi zavezanci glede na kraj, v katerem je naložen njihov kapital, samo če tako razlikovanje temelji na dejansko obstoječi razliki ali če se zdi razlikovanje med primerljivimi položaji upravičeno iz nujnih razlogov splošnega interesa.[16] Ustrezna utemeljitev predvideva, da obravnavano razlikovanje ne presega meje, ki je potrebna za doseganje cilja spornega predpisa.[17]

44. Iz vsega tega izhaja, da člen 56 ES načeloma ne prepoveduje omejitev prostega pretoka kapitala, ampak da jih je treba presojati z vidika merila prepovedi diskriminacije, ki izhaja iz člena 58 ES, v skladu s katerim so v določenih primerih upravičene diskriminacije iz nujnih razlogov splošnega interesa – ob upoštevanju načela sorazmernosti.

45. Teoretično se načelo prostega pretoka kapitala le na prvi pogled razlikuje od drugih temeljnih svoboščin, zato smo na področju neposrednega obdavčevanja očitno blizu sodni praksi glede drugih temeljnih svoboščin.[18] Zato je treba proučiti to sodno prakso.

13 — V členu 58(1)(b) ES je primerljiv pridržek za pooblastila o kaznovanju zlasti davčnih kršitev, o zaščiti javnega reda ali varnosti in o zbiranju podatkov na podlagi pretoka kapitala.

14 — Na to spomni Sodišče – seveda v zvezi s predhodnico določbe člena 73 d(3) Pogodbe ES – v sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 44).

15 — Sodba z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477).

16 — Glej zgoraj navedeno točko 28 in naslednje.

17 — Zgoraj navedena sodba Manninen, točka 29.

18 — Do tega sklepa pride tudi generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer v sklepnih predlogih, ki so navedeni v opombi 2, točka 53 in naslednje.

b) Sodna praksa Sodišča v zvezi z omejitvami zakonodajne pristojnosti držav članic na področju neposrednega obdavčevanja

46. Sodna praksa Sodišča v zvezi z omejitvami zakonodajne pristojnosti držav članic na področju neposrednega obdavčevanja, ki jih postavlja zakonodaja Skupnosti, se je razvila predvsem zaradi nacionalnih predpisov, ki razlikujejo ali med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti[19] ali pa glede na izvor obdavčljivih dohodkov.[20]

47. Sodišče je v zvezi s tem preučilo nacionalno zakonodajo z vidika prostega pretoka oseb[21], pravice do ustanavljanja[22] in pravice do prostega pretoka storitev[23].

48. V skladu s sodno prakso sicer področje neposrednega obdavčevanja ni v pristojnosti Skupnosti, vendar pa morajo države članice svoje pristojnosti na tem področju izvajati z upoštevanjem pravnega reda Skupnosti.[24] Temeljne svoboščine ne prepovedujejo le očitne diskriminacije zaradi državljanstva, ampak tudi vse prikrite oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih značilnosti za razlikovanje dejansko pripeljejo do podobnega rezultata.[25]

49. Vsebujejo torej prepoved diskriminacije, po kateri mora biti izključena uporaba različnih pravil za primerljiva dejanska stanja ali enakih meril za različna dejanska stanja brez upravičenega razloga.[26]

50. Glede morebitnega razlikovanja med rezidenti in nerezidenti v nacionalni davčni zakonodaji je Sodišče poudarilo, da obstaja nevarnost, da imajo pravni predpisi države članice, ki davčne ugodnosti dopuščajo samo

19 — Sodbe z dne 8. maja 1990 v zadevi Biehl (C-175/88, Recueil, str. I-1779); z dne 26. oktobra 1995 v zadevi Komisija proti Luksemburgu (C-151/94, Recueil, str. I-3685); z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493); z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089); z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind (C-391/97, Recueil, str. I-5451); z dne 16. maja 2000 v zadevi Zurstrassen (C-87/99, Recueil, str. I-3337); z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933); z dne 13. novembra 2003 v zadevi Schilling in Fleck-Schilling (C-209/01, Recueil, str. I-13389), in z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin (C-169/03, ZOdl, str. I-6443).

20 — V opombi 14 navedena sodba Verkooijen in sodbe z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt (C-422/01, Recueil, str. I-6817); z dne 13. novembra 2003 v zadevi Lindman (C-42/02, Recueil, str. I-13519); z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji (C-334/02, Recueil, str I-2229); z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz (C-315/02, ZOdl., str. I-7063), ter v zadevi Weidert in Paulus (C-242/03, ZOdl., str. I-7379).

21 — Glej npr. v opombi 5 navedeno sodbo Schumacker in v opombi 19 navedene sodbe Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling in Fleck-Schilling ter Wallentin.

22 — Glej npr. sodbo z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787).

23 — Glej npr. v opombi 19 navedeno sodbo Gerritse ter v opombi 20 navedeni sodbi Skandia in Ramstedt ter Lindman.

24 — Glej med drugim sodbo z dne 4. oktobra 1991 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-246/89, Recueil, str. I-4585, točka 12) in v opombi 19 navedeno sodbo Schilling in Fleck-Schilling, točka 22.

25 — Glej zlasti sodbi z dne 12. februarja 1974 v zadevi Sotgiu (152/73, Recueil, str. 153, točka 11) in z dne 21. novembra 1991 v zadevi Le Manoir (C-27/91, Recueil, str. I-5531, točka 10).

26 — Glej samo v opombi 5 navedeno sodbo Schumacker, točka 30.

rezidentom, negativne posledice predvsem za državljane drugih držav članic, saj so nerezidenti večinoma tujci, tako da lahko tovrstni pravni predpisi pomenijo posredno diskriminacijo zaradi državljanstva.[27]

51. Na področju neposrednega obdavčevanja pa naj položaj rezidentov določene države na splošno ne bi bil primerljiv s položajem nerezidentov, ker se pri tem kažejo objektivne razlike glede izvora dohodkov, zmožnosti prispevanja ali glede na osebni in družinski položaj.[28]

52. V tem okviru je odločilnega pomena, ali se lahko upoštevajo subjektivne značilnosti za obdavčevanje, kot so na primer osebne razmere ali zakonski stan davčnega zavezanca v državi stalnega prebivališča ali zaposlitve, če gre pri tem za različne države, zlasti pri odmeri davka na dohodek v državi zaposlitve.

53. V sodbi Schumacker je tako na primer Sodišče odločilo, da ni objektivnih razlik med položajem nerezidenta in položajem rezidenta, če nerezident v državi stalnega prebivališča ne prejema precejšnjega dela dohodkov, ampak prejema bistveni del obdavčljivih dohodkov iz dejavnosti v državi zaposlitve. V takšnem primeru mu namreč država stalnega prebivališča ne more nuditi ugodnosti, ki bi izhajale iz njegovega osebnega in družinskega položaja. Pri neenaki obravnavi pri nerezidentu gre za diskriminacijo takrat, ko osebnega in družinskega položaja nerezidenta ne upošteva niti država članica, v kateri ima stalno prebivališče, niti država članica, v kateri je zaposlen.

54. Zadeva je drugačna, če bistveni del obdavčljivih dohodkov ne izvira iz države zaposlitve. Tako je Sodišče v zvezi s tem pred kratkim opozorilo na to, da „na področju neposrednih davkov položaj rezidentov na splošno ni primerljiv s položajem nerezidentov, saj dohodek, ki ga pridobi nerezident, v večini primerov zanj dejansko pomeni le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju, v katerem prebiva, osebna zmožnost prispevanja nerezidenta, kot izhaja iz njegovega skupnega dohodka in njegovega osebnega ter družinskega položaja, pa se najlažje presodi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov; ta kraj je praviloma kraj, v katerem ta oseba po navadi prebiva“.[29] Zato velja, da „dejstvo, da država članica nerezidentu ne dopušča koriščenja določenih davčnih ugodnosti, ki jih nakloni rezidentu, na splošno ne pomeni

27 — Glej zlasti v opombi 5 navedeno sodbo Schumacker, točka 28, in v opombi 19 navedeni sodbi Asscher, točka 38, in Zurstrassen, točki 19 in 20.

28 — V opombi 5 navedena sodba Schumacker, točka 31 in naslednje; glej tudi sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 90 in naslednje).

29 — Glej zlasti v opombi 19 navedeno sodbo Wallentin, točka 15 in tam navedena sodna praksa.

nedovoljenega razlikovanja, upoštevajoč objektivne razlike med položajem, v katerem so rezidenti, in položajem nerezidentov, tako z vidika vira dohodkov ter z vidika osebne zmožnosti prispevanja ali osebnega in družinskega položaja“[30]; vendar pa v posameznih primerih ni mogoče izključiti diskriminacije zaradi posebnih okoliščin.

55. Če je torej položaj rezidentov in nerezidentov primerljiv, se postavlja vprašanje, do kolikšne mere lahko objektivni razlogi upravičujejo neenako obravnavo rezidentov in nerezidentov, saj taka različna obravnava lahko pomeni posredno diskriminacijo zaradi državljanstva – če izhajamo iz domneve, da so državljani neke države članice praviloma njeni davčni zavezanci rezidenti.

c) Obstoj posredne diskriminacije tožnika v postopku v glavni stvari

56. V zadevi v glavni stvari bi lahko obstajala posredna diskriminacija tožnika v tem, da kot nerezident ni mogel koristiti spornega znižanja davkov za socialna zavarovanja, ker kot nerezident brez dohodkov iz dela na Nizozemskem tam ni socialno zavarovan[31], medtem ko je rezident ne glede na vrsto svojih dohodkov[32] načeloma socialno zavarovan in zato lahko koristi sporno znižanje davkov. Vendar pa ta neenaka obravnava – v nasprotju z zadevo Schumacker – ni neposredno vezana na stalno prebivališče davčnega zavezanca.

57. Obravnavani nacionalni predpis se nikakor ne navezuje neposredno na stalno prebivališče davčnega zavezanca. Možnost znižanja davka na dohodek pod pogoji člena 2.7(2) Wet IB 2001 – torej če znižanja davkov za socialna zavarovanja ni mogoče popolnoma poračunati s prispevki za socialno varnost – je namreč v skladu s to določbo odvisna od tega, ali je davčni zavezanec socialno zavarovan. To pa je spet odvisno od tega, ali ima stalno prebivališče na Nizozemskem *ali* prejema dohodke iz dela na Nizozemskem. Iz tega sledi, da tudi nerezident lahko koristi sporno znižanje

30 — *Ibidem*, točka 16 in tam navedena sodna praksa.

31 — Zavezanec za socialno zavarovanje je oseba, ki ima na Nizozemskem stalno prebivališče ali tam prejema dohodke iz dela (glej člen 6 zakona o splošnem sistemu pokojnin/nizozemska zakonodaja o splošnem starostnem zavarovanju/splošni zakon o starostnih pokojninah (Algemene Ouderdomswet); člen 3 zakona o splošnem sistemu pokojnin preživelih/nizozemska zakonodaja o splošnem zavarovanju preživelih vzdrževanih družinskih članov (Algemene Nabestaandenwet) in člen 5 splošnega zakona o posebnih stroških zdravljenja/zakona o splošnem zavarovanju pri posebnih zdravstvenih stroških/zakon o splošnem sistemu posebnega zdravstvenega varstva/zakon o splošnem zavarovanju za posebne zdravstvene stroške (Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten).

32 — Na podlagi predpisa, navedenega v opombi 31, je rezident zavezanec za socialno zavarovanje, ne da bi se to nanašalo samo na morebitne dohodke iz dela. Po členu 6 Wet financiering volksverzekeringen (zakon o financiranju socialne varnosti) je zavarovanec načeloma dolžan plačevati prispevke – pri čemer člen 8 tega zakona vključuje samo dohodke iz dela ali lastniškega stanovanja. Davčni zavezanec rezident je tako načeloma socialno zavarovan; če ne prejema dohodkov iz dela, pa ni dolžan plačevati prispevkov.

davkov, v skladu s pogoji člena 2.7(2) Wet IB 2001, ki ne dela razlik neposredno glede na kraj stalnega prebivališča, in sicer, če prejema dohodke iz dela na nizozemskem državnem ozemlju. To je na ustni obravnavi ponovno potrdila nizozemska vlada.

58. Obravnavano znižanje davkov J. E. J. Blanckaertu torej ni bilo priznano ne zato, ker je nerezident, ampak ker zaradi neprejemanja dohodkov iz dela na Nizozemskem kot nerezident tam tudi ni bil zavezanec za socialno zavarovanje.

59. Lahko bi sicer ugovarjali, da se obravnavani predpis posredno navezuje na stalno prebivališče v tem smislu, da nerezidenti, ki prejemajo dohodke samo iz prihrankov in naložb, niso obvezno socialno zavarovani, medtem ko so rezidenti v takem položaju vključeni v nizozemski sistem socialne varnosti. Vendar lahko trdimo, da kljub temu v tem primeru ne gre za razlikovanje glede na stalno prebivališče, saj je prejemanje dohodkov iz dela – tudi in še posebej za nerezidente – razlog za obvezno socialno zavarovanje.

60. Ugotoviti je treba torej to, da J. E. J. Blanckaert v okoliščinah zadeve v glavni stvari – to je kot nerezident brez dohodkov iz dela – ni v položaju, ki bi bil lahko primerljiv s položajem rezidenta brez dohodkov iz dela, ker so v takih okoliščinah samo rezidenti obvezno socialno zavarovani v skladu z nacionalno zakonodajo – v tem primeru po t. i. Volksverzekeringswet.

61. V zvezi s tem je poleg tega pomembno dejstvo, da rezidenti niso vedno upravičeni do spornega znižanja davkov. Nizozemska vlada je v zvezi s tem pojasnila, da celo rezident, če v določeni zavarovalni vrsti nima lastnosti zavarovanca, ni upravičen do ustreznega znižanja davkov. Tako po navedbah nizozemske vlade na primer oseba, ki doseže starost 65 let, ni več nosilec pokojninskega zavarovanja in zato ne more več koristiti znižanja davkov za to zavarovanje. Če upoštevamo njegov cilj – namreč zagotavljanje eksistenčnega minimuma[33] – se torej obravnavani predpis zdi koherenten.

62. Glede koherentnosti nacionalnega predpisa je poleg tega treba pripomniti, da bi možnost koriščenja znižanja davka za so-

33 — V skladu z izjavami zastopnikov nizozemske vlade na ustni obravnavi.

cialna zavarovanja, ki jo zahteva J. E. J. Blanckaert, za nerezidenta brez dohodkov iz dela – brez objektivnega razloga – pomenila boljši položaj v primerjavi z rezidentom brez dohodkov iz dela, saj je poračun teh znižanj z davkom na dohodek v členu 2.7(2) Wet IB 2001 predvideno samo, če ni bilo mogoče poračunanje s prispevki za socialno varnost, tako da ima subsidiarn naravo. Ker nerezident brez dohodkov iz dela ni zavezan k plačevanju prispevkov, morebitno poračunanje znižanja davkov za socialna zavarovanja z davkom na dohodek že od vsega začetka ne bi imelo subsidiarne narave. Poleg tega bi bilo v nasprotju s sistemom, saj taka oseba na Nizozemskem ni socialno zavarovana, tako da bi bili potem nerezidenti v primerjavi z rezidenti, ki niso socialno zavarovani[34], brez razloga privilegirani.

63. Neodvisno od vprašanja primerljivosti pa se postavlja tudi vprašanje, ali je razlikovanje med nerezidenti in rezidenti objektivno upravičeno, če običajno samo rezidenti izkazujejo lastnost zavarovanca, tudi če ne prejemajo dohodkov iz dela (in tako niso zavezani k plačevanju prispevkov).

34 — Glej zgoraj navedeni primer, točka 61.

d) Objektivna utemeljitev neenake obravnave

64. J. E. J. Blanckaert se torej čuti diskriminiranega, ker v skladu z nizozemsko zakonodajo oseba brez dohodkov iz dela – odvisno od tega, ali je rezident ali ne – ima lastnost zavarovanca v okviru sistema socialne varnosti ali pa te lastnosti nima. Če pa neka oseba ni zavarovana, potem nima možnosti za znižanje davka na dohodek s prenosom zneskov za znižanje davkov za socialna zavarovanja, ki niso poračunani s prispevki za socialno varnost.

65. Komisija ter tudi nizozemska in nemška vlada so poudarile, da obravnavani predpis spada v pravo socialne varnosti – in ne v davčno pravo –, kar bi bilo povezano z izključno zakonodajno pristojnostjo držav članic. Uvrstitev obravnavanega predpisa na eno ali drugo področje pa v tem primeru nima pomena, ker morajo države članice svoje pristojnosti tudi na področju prava socialne varnosti izvajati z upoštevanjem zahtev prava Skupnosti.[35]

35 — Sodbi z dne 28. aprila 1998 v zadevi Kohll (C-158/96, Recueil, str. I-1931, točka 19) in z dne 12. julija 2001 v zadevi Smits und Peerbooms (C-157/99, Recueil, str. I-5473, točka 46). Glej tudi Maydell, „Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht", *http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf*.

66. Pomembnejše je dejstvo, da v skladu z ustaljeno sodno prakso „pravo Skupnosti ne vpliva na pristojnost držav članic, da organizirajo svoje sisteme socialne varnosti“.[36] Sodišče na podlagi tega sklepa, da „zaradi neusklajenosti na ravni Skupnosti vsaka država članica s svojo zakonodajo določi pogoje za vključitev v sistem socialne varnosti ali obveznost te vključitve“[37] „in pogoje za pridobitev pravice do dajatev“.[38] Določitev obsega in učinkov ustrezne obveznosti zavarovanja je torej povsem v rokah držav članic.

67. Glede financiranja socialnega zavarovanja je pristojnost držav članic dodatno omejena s pravili koordinacije v Uredbi št. 1408/71. Med ta pravila koordinacije spada predvsem prepoved dvojnega plačevanja prispevkov v skladu s členom 13[39] in ustrezna pravila podeljevanja pristojnosti[40].

68. Tudi če – tako kot J. E. J. Blanckaert – izhajamo iz tega, da obravnavani predpis razlikuje med rezidenti in nerezidenti na način, ki neenako obravnava ti dve skupini, če davčni zavezanec prejema samo dohodke iz prihrankov in naložb na Nizozemskem – in sicer do te mere, da je poračunavanje znižanja davkov za socialna zavarovanja z davkom na dohodek dopuščeno samo rezidentom, ki kot zavarovanci v nekaterih primerih ne plačujejo prispevkov –, se ta neenaka obravnava ne zdi objektivno neupravičena.

69. Menim, da Nizozemska pri določanju financiranja svojega sistema socialne varnosti ni bila zavezana k upoštevanju zahtev, ki presegajo načela Uredbe št. 1408/71. Še posebej velja, da iz zakonodaje Skupnosti ne izhaja nikakršna obveznost upoštevati dohodke iz prihrankov in naložb za financiranje socialnih zavarovanj.[41] Prav tako iz tega

36 — Sodbi z dne 7. februarja 1984 v zadevi Duphar (238/82, Recueil, str. 523, točka 16) in z dne 17. junija 1997 v zadevi Sodemare in drugi (C-70/95, Recueil, str. I-3395, točka 27); glej tudi v opombi 35 navedeni sodbi Kohll, točka 17, ter Smits in Peerbooms, točka 44.

37 — Sodbi z dne 24. aprila 1980 v zadevi Coonan (110/79, Recueil, str. 1445, točka 12) in z dne 4. oktobra 1991 v zadevi Paraschi (C-349/87, Recueil, str. I-4501, točka 15), v opombi 35 navedeni sodbi Kohll, točka 18, ter Smits in Peerbooms, točka 45.

38 — Sodba z dne 30. januarja 1997 v združenih zadevah Stöber in Piosa Pereira (C-4/95 in C-5/95, Recueil, str. I-511, točka 36) in v opombi 35 navedeni sodbi Kohll, točka 18, ter Smits in Peerbooms, točka 45.

39 — V sodbi z dne 15. februarja 2000 je v zadevi Komisija proti Franciji (C-169/98, Recueil, str. I-1049) Sodišče nacionalno zakonodajo, ki jo je zadevna država članica obravnavala kot davčno zakonodajo, razglasilo za neskladno s členom 13 Uredbe št. 1408/71 o prepovedi dvojnih prispevkov.

40 — Glej člen 13(2)(a) Uredbe št. 1408/71: „Za delavca, zaposlenega na ozemlju ene države članice, velja zakonodaja te države, tudi če stalno prebiva na ozemlju druge države članice ali če je registrirani sedež ali poslovna enota podjetja ali posameznika, ki osebo zaposluje, na ozemlju druge države članice.“

41 — Če pa se država članica odloči za to, mora upoštevati prepoved dvojnih prispevkov po členu 13 Uredbe št. 1408/71; glej sodbo Komisija proti Franciji (navedeno v opombi 39).

ne izhaja obveznost na ravni prava Skupnosti, da se iz sistema socialne varnosti izključijo zavarovanci, ki niso zavezani k plačevanju prispevkov.

70. Neenaka obravnava davčnih zavezancev brez dohodkov iz dela pri znižanju davkov za socialna zavarovanja, ki je odvisna od lastnosti socialnih zavarovancev, kot v tem primeru, je torej objektivno upravičena, in sicer zaradi strukture nacionalnega sistema socialne varnosti, ki je nedvomno skladen z zahtevami na ravni prava Skupnosti, kot so zahteve iz Uredbe št. 1408/71.

71. Zato drugega in tretjega vprašanja za predhodno odločanje ni treba obravnavati.

V – Predlog

72. Po tem preudarku Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori:

Člena 56 in 58 ES o prostem pretoku kapitala v Skupnosti ne nasprotujeta nacionalnemu predpisu, ki davčnim zavezancem rezidentom pri davku na dohodek priznava znižanje davkov za stroške v zvezi s socialnimi zavarovanji, davčnim zavezancem nerezidentom pa tega znižanja davkov ne dopušča, če se ta različna obravnava ne navezuje na stalno prebivališče davčnega zavezanca, ampak na njegovo lastnost zavarovanca v okviru nacionalnega sistema socialne varnosti, ne da bi bilo to odvisno od morebitne obveznosti plačevanja prispevkov.