Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 15. julija 2021 *

„Predhodno odločanje – Prosto gibanje delavcev – Prosti pretok kapitala – Dohodnina – Zakonodaja o izogibanju dvojnega obdavčevanja – Dohodki, prejeti v državi članici, ki ni država članica rezidentstva – Način izračuna oprostitve v državi članici rezidentstva – Izguba dela nekaterih davčnih ugodnosti“

V zadevi C-241/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal de première instance du Luxembourg (prvostopenjsko sodišče province Luksemburg, Belgija) z odločbo z dne 1. aprila 2020, ki je na Sodišče prispela 5. junija 2020, v postopku

BJ

proti

État belge,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), podpredsednica Sodišča, C. Toader, sodnica, M. Safjan in N. Jääskinen, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za BJ N. Lequeux, avocate,

– za belgijsko vlado C. Pochet, P. Cottin in S. Baeyens, agenti,

– za nizozemsko vlado M. K. Bulterman in M. A. M. de Ree, agentki,

– za Evropsko komisijo W. Roels in V. Uher, agenta,

* Jezik postopka: francoščina.

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 člena 45, člena 63(1) in člena 65(1)(a) PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med BJ in État belge (Belgijska država) zaradi izgube dela davčnih ugodnosti, do katerih bi bil ta upravičen, če bi vse svoje dohodke prejemal v Belgiji.

Pravni okvir

Belgijsko-luksemburška davčna konvencija

3 Člen 6 Konvencije med Kraljevino Belgijo in Velikim vojvodstvom Luksemburg o izogibanju dvojnega obdavčevanja in ureditvi nekaterih drugih vprašanj na področju davkov od dohodka in premoženja, podpisane 17. septembra 1970 v Luxembourgu, v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: belgijsko-luksemburška davčna konvencija), naslovljen „Dohodki iz nepremičnin“, v odstavku 1 določa:

„Dohodki iz nepremičnin se obdavčijo v državi pogodbenici, v kateri so te nepremičnine.“

4 Člen 15 te konvencije, naslovljen „Odvisne osebne storitve“, v odstavku 1 določa:

„Ob upoštevanju določb členov 16, 18, 19 in 20 se plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja tako, se lahko tako dobljeni prejemki obdavčijo v tej drugi državi.“

5 Člen 23 navedene konvencije, naslovljen „Določbe o preprečevanju dvojnega obdavčevanja“, v odstavku 2, točka 1, določa:

„V zvezi z rezidenti Belgije se dvojno obdavčevanje odpravi tako:

(1) dohodki, ki izvirajo iz Luksemburga – razen dohodkov iz točk (2) in (3) – in elementi premoženja v Luksemburgu, ki so v skladu s prejšnjimi členi obdavčeni v tej državi, so v Belgiji oproščeni davka. Ta oprostitev ne omejuje pravice Belgije, da pri določitvi svoje davčne stopnje upošteva dohodke in elemente premoženja, ki so bili tako oproščeni.“

6 Člen 24 te konvencije, naslovljen „Prepoved diskriminacije“, v odstavku 4(a) določa:

„Fizična oseba, ki je rezidentka Belgije in ki je v skladu s členi 7 in od 14 do 19 obdavčena v Luksemburgu za več kot 50 % svojih dohodkov iz poklicne dejavnosti, je na svojo zahtevo obdavčena v Luksemburgu v zvezi s svojimi dohodki, ki so v tej državi obdavčljivi v skladu s členi 6, 7 in od 13 do 19 Konvencije, po povprečni davčni stopnji, ki bi se ob upoštevanju njenega položaja in družinskih

obveznosti ter skupnega zneska njenih kakršnih koli dohodkov zanjo uporabila, če bi bila rezidentka Luksemburga.“

Belgijsko pravo

7 Člen 131 code des impôts sur les revenus 1992 (zakonik o davkih od dohodkov iz leta 1992) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: CIR iz leta 1992), ureja deleže dohodka, ki so oproščeni davka.

8 Davčne olajšave, odobrene iz naslova dolgoročnega varčevanja in stroškov, namenjenih zmanjšanju porabe energije v stanovanju, so urejene s členom 145/1 oziroma členom 145/24 tega zakonika.

9 Člen 155, prvi odstavek, navedenega zakonika določa:

„Dohodki, oproščeni na podlagi mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, se upoštevajo pri določitvi davka, vendar se ta zniža sorazmerno z deležem dohodkov, oproščenih davka, v skupnem znesku dohodkov.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 V davčnih letih od 2006 do 2011 je BJ, belgijski davčni rezident, opravljal poklicno dejavnost kot delavec v Luksemburgu.

11 Poleg tega je BJ lastnik stanovanja v Luksemburgu, ki ga oddaja v najem fizični osebi za bivanje, in dveh nepremičnin v Belgiji.

12 Na podlagi člena 6(1) in člena 15(1) belgijsko-luksemburške davčne konvencije so bili dohodki BJ iz nepremičnine in poklicne dejavnosti, ki izvirajo iz Luksemburga, obdavčljivi v Luksemburgu in so bili na podlagi člena 24(4)(a) te konvencije obdavčeni tam.

13 V skladu s členom 23(2), točka 1, navedene konvencije in členom 155 CIR iz leta 1992 so bili ti dohodki, ki so oproščeni davka v Belgiji, na prvem mestu upoštevani pri določitvi davka v tej državi članici. Na drugem mestu so bile za tako določen davek uporabljene davčne olajšave iz naslovov oproščenih deležev dohodka, dolgoročnega varčevanja in stroškov, namenjenih zmanjšanju porabe energije v stanovanju, določene v členu 131, členu 145/1 oziroma členu 145/24 CIR iz leta 1992. Na tretjem mestu je bil ta davek na podlagi člena 155 CIR iz leta 1992 zmanjšan sorazmerno z delom, ki so ga oproščeni luksemburški dohodki predstavljali v skupnem znesku dohodkov BJ.

14 BJ je z ugovori, vloženimi pri belgijski davčni upravi, izpodbijal vrstni red uporabe teh dveh kategorij davčnih olajšav, pri čemer je trdil, da mu uporaba davčne olajšave za dohodke, oproščene na podlagi mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, po uporabi davčnih olajšav iz naslovov oproščenih deležev dohodka, dolgoročnega varčevanja in stroškov, namenjenih zmanjšanju porabe energije v stanovanju, namesto pred to uporabo, ni omogočila, da bi v celoti izkoristil te davčne ugodnosti, in je povzročila izgubo dela teh ugodnosti, do katerih je bil upravičen na podlagi belgijske ureditve, in sicer sorazmerno s svojimi oproščenimi luksemburškimi dohodki.

15 Po zavrnitvi teh ugovorov je BJ pri tribunal de première instance du Luxembourg (prvostopenjsko sodišče province Luksemburg, Belgija) vložil tožbo z zahtevkom, naj se mu v celoti priznajo zadevne davčne ugodnosti. V skladu z navedbami tega sodišča je bil večji delež teh davčnih ugodnosti izgubljen, saj se je z navedenimi olajšavami davek od dohodkov BJ, ki izvirajo iz Belgije, le zelo malo zmanjšal.

16 V zvezi s tem se predložitveno sodišče najprej sprašuje, ali je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni davčni ureditvi, kot je ureditev iz postopka v glavni stvari. Če je tako, želi v nadaljevanju izvedeti, ali lahko nekatere značilnosti zadeve iz postopka v glavni stvari vplivajo na to razlago. Nazadnje se navedeno sodišče sprašuje tudi, ali je treba glede na to, da BJ prejema dohodke od oddajanja stanovanja, ki ga ima v Luksemburgu, v najem, člena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta taki ureditvi.

17 V teh okoliščinah je tribunal de première instance du Luxembourg (prvostopenjsko sodišče province Luksemburg) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člen 45 PDEU nasprotuje zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki je ponovljena ali ne v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja ter v skladu s katero davčni zavezanec pri izračunu svojega davka na dohodke v državi rezidentstva izgubi del deleža dohodka, ki je oproščen davka, in drugih osebnih davčnih ugodnosti (kot sta davčna olajšava za dolgoročno varčevanje, in sicer premije, plačane na podlagi individualne pogodbe o življenjskem zavarovanju, in davčna olajšava za stroške, namenjene zmanjšanju porabe energije), ker je v zadevnem letu tudi v drugi državi članici prejel osebne prejemke, ki so bili v obdavčeni tej državi?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali odgovor ostane pritrdilen, če davčni zavezanec v državi rezidentstva ne prejme – količinsko ali sorazmerno – visokih dohodkov, vendar mu ta država vseeno lahko odobri te davčne ugodnosti?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali odgovor ostane pritrdilen, če je bil na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državo rezidentstva in drugo državo davčni zavezanec v tej drugi državi za dohodke, obdavčene v tej drugi državi, upravičen do osebnih davčnih ugodnosti, določenih v davčni zakonodaji te druge države, vendar te davčne ugodnosti ne vključujejo nekaterih davčnih ugodnosti, do katerih je davčni zavezanec načeloma upravičen v državi rezidentstva?

4. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen, ali odgovor ostane pritrdilen, če davčni zavezanec kljub zadnjenavedeni razliki v tej drugi državi pridobi znesek davčne olajšave, ki je najmanj enak olajšavi, ki jo je izgubil v državi rezidentstva?

5. Ali so odgovori na vprašanja enaki z vidika člen[a] 63(1) in [člena] 65(1)(a) [PDEU] glede na zakonodajo, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki je ponovljena ali ne v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja ter v skladu s katero davčni zavezanec pri izračunu svojega davka na dohodke v državi rezidentstva izgubi del deleža dohodka, ki je oproščen davka, in drugih osebnih davčnih ugodnosti (kot sta davčna olajšava za dolgoročno varčevanje, in sicer premije, plačane na podlagi individualne pogodbe o življenjskem zavarovanju, in davčna olajšava za stroške, namenjene zmanjšanju porabe energije), ker je v zadevnem letu prejel tudi prihodke od oddajanja v najem nepremičnine, katere lastnik je v drugi državi članici, ki so bili obdavčeni v tej državi?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

18 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje davčni ureditvi države članice, katere uporaba povzroči, da davčni zavezanec, ki prebiva v tej državi članici, pri izračunu dohodnine v navedeni državi članici izgubi del davčnih ugodnosti, ki jih ta država članica priznava, ker ta davčni zavezanec prejema plačo iz naslova opravljanja poklicne dejavnosti kot delavec v drugi državi članici, ki je obdavčena v zadnjenavedeni državi članici in na podlagi dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja oproščena davka v državi članici rezidentstva.

19 Najprej je treba preveriti, ali se člen 45 PDEU uporablja za spor o glavni stvari.

20 Glede tega je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso vsak državljan Evropske unije – ne glede na kraj prebivališča in državljanstvo – ki je izkoristil pravico do prostega gibanja delavcev in ki je opravljal poklicno dejavnost v drugi državi članici kot tisti, v kateri prebiva, spada na področje uporabe člena 45 PDEU (sodba z dne 22. junija 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, točka 32 in navedena sodna praksa).

21 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da tožeča stranka iz postopka v glavni stvari prebiva v Belgiji in da je v davčnih letih, na katera se nanaša postopek v glavni stvari, v Luksemburgu opravljala poklicno dejavnost kot delavec.

22 Zato položaj tožeče stranke iz postopka v glavni stvari spada na področje uporabe člena 45 PDEU.

23 Po tem uvodnem pojasnilu je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso namen celote določb Pogodbe DEU o prostem gibanju oseb državljanom Unije olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na ozemlju Unije in da te določbe nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, kadar bi želeli opravljati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice (sodbi z dne 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, točka 77 in navedena sodna praksa, ter z dne 22. junija 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, točka 37 in navedena sodna praksa).

24 Člen 45 PDEU torej nasprotuje vsem nacionalnim ukrepom, ki bi lahko državljane Unije ovirali pri izvrševanju temeljne svoboščine, ki je zagotovljena s tem členom, ali zmanjšali privlačnost tega izvrševanja (sodba z dne 10. oktobra 2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, točka 41 in navedena sodna praksa).

25 Poleg tega je načeloma država članica rezidentstva tista, ki je dolžna davčnemu zavezancu odobriti vse davčne ugodnosti, povezane z njegovim osebnim in družinskim položajem, saj lahko ta država, razen izjemoma, najbolje presodi osebno davčno sposobnost tega davčnega zavezanca, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja, ker je v tej državi središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov (sodba z dne 14. marca 2019, Jacob in Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, točka 26 in navedena sodna praksa).

26 To pomeni, da je v obravnavani zadevi Kraljevina Belgija kot država članica rezidentstva tožeče stranke iz postopka v glavni stvari tista, ki mora zadnjenavedeni odobriti vse davčne ugodnosti, povezane z njenim osebnim in družinskim položajem.

27 V zvezi s tem je treba spomniti, da je Sodišče priznalo, da so davčne ugodnosti iz postopka v glavni stvari, in sicer davčne olajšave iz naslovov oproščenih deležev dohodka, dolgoročnega varčevanja in stroškov, namenjenih zmanjšanju porabe energije v stanovanju, povezane z osebnim in družinskim položajem davčnega zavezanca (sodba z dne 14. marca 2019, Jacob in Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, točke 33, 40 in 41).

28 V davčni ureditvi iz postopka v glavni stvari je določeno, da se dohodki, oproščeni na podlagi mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, najprej vključijo v davčno osnovo, na podlagi katere se določi stopnja, ki se uporabi za neoproščene dohodke iz Belgije, pri čemer se osnovni davek izračuna na podlagi te davčne osnove. Nato se od osnovnega davka odštejejo davčne olajšave iz naslovov oproščenih deležev dohodka, dolgoročnega varčevanja in stroškov, namenjenih zmanjšanju porabe energije v stanovanju. Šele po uporabi teh olajšav se osnovni davek zmanjša sorazmerno z deležem, ki ga dohodki, oproščeni na podlagi mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, predstavljajo v skupnem znesku dohodkov, kot to določa člen 155 CIR iz leta 1992.

29 Kot pa je razsodilo Sodišče, lahko ta ureditev s tem, da se v skladu z njo davčne olajšave odštejejo od osnove, ki hkrati vključuje neoproščene dohodke iz Belgije in dohodke, oproščene na podlagi mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ter se šele naknadno od davka odšteje del, ki ga zadnjenavedeni dohodki pomenijo v skupnem znesku dohodkov, ki tvorijo davčno osnovo, povzroči, da davčni zavezanec, kot je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, izgubi del davčnih ugodnosti, ki bi mu bile v celoti priznane, če bi vsi njegovi dohodki izvirali iz Belgije in če bi se davčne olajšave tako odštele le od teh dohodkov (sodba z dne 14. marca 2019, Jacob in Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, točka 31).

30 Zato je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari v slabšem položaju, ker ni bila v celoti deležna davčnih ugodnosti, do katerih bi bila upravičena, če bi vse svoje dohodke prejela v Belgiji (glej po analogiji sodbo z dne 14. marca 2019, Jacob in Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, točka 42).

31 Ureditev iz postopka v glavni stvari tako ustvarja različno davčno obravnavanje med državljani Unije, ki prebivajo na ozemlju Kraljevine Belgije, glede na izvor njihovih dohodkov, pri čemer jih to razlikovanje lahko odvrne od izvrševanja svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, zlasti prostega gibanja delavcev, ki ga zagotavlja člen 45 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 14. marca 2019, Jacob in Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, točka 43 in navedena sodna praksa).

32 Zato taka ureditev pomeni oviro za prosto gibanje delavcev, ki jo ta člen načeloma prepoveduje.

33 Taka ovira je dopustna samo, če se z njo uresničuje legitimen cilj, ki je združljiv s Pogodbo, in če je utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu. V takem primeru je potrebno tudi, da je njena uporaba primerna za zagotovitev uresničitve cilja, ki se tako z njo uresničuje, in da ne presega tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev (sodba z dne 14. marca 2019, Jacob in Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, točka 44 in navedena sodna praksa).

34 V obravnavani zadevi pa belgijska vlada, tako kot sicer tudi predložitveno sodišče, ne le ne navaja nobene utemeljitve, ampak meni, da je prvo vprašanje v svojem bistvu enako vprašanju, ki je bilo postavljeno v zadevah, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), in z dne 14. marca 2019, Jacob in Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), ter da je zato treba nanj odgovoriti pritrdilno.

35 Glede na zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje davčni ureditvi države članice, katere uporaba povzroči, da davčni zavezanec, ki prebiva v tej državi članici, pri izračunu dohodnine v navedeni državi članici izgubi del davčnih ugodnosti, ki jih ta država članica priznava, ker ta davčni zavezanec prejema plačo iz naslova opravljanja poklicne dejavnosti kot delavec v drugi državi članici, ki je obdavčena v zadnjenavedeni državi članici in na podlagi dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja oproščena davka v prvi državi članici.

Drugo vprašanje

36 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali okoliščina, da zadevni davčni zavezanec ne prejema visokega dohodka v državi članici rezidentstva, vendar mu ta kljub temu lahko odobri zadevne davčne ugodnosti, vpliva na odgovor na prvo vprašanje.

37 V skladu z ustaljeno sodno prakso je lahko obveznost upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca naložena državi članici zaposlitve le, če davčni zavezanec prejema vse ali skoraj vse svoje obdavčljive vire iz dejavnosti, ki jo opravlja v zadnjenavedeni državi, in ne prejema visokih dohodkov v državi članici rezidentstva, tako da mu ta ne more odobriti ugodnosti, ki izhajajo iz upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja (sodba z dne 22. junija 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, točka 56 in navedena sodna praksa).

38 Sodišče je pojasnilo, da to velja, če se izkaže, da zadevni davčni zavezanec na ozemlju države članice rezidentstva ni prejel nobenega dohodka ali je prejel tako nizke dohodke, da mu ta država članica ne more odobriti ugodnosti, ki izhajajo iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja (sodba z dne 9. februarja 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, točka 39).

39 Odločilno merilo namreč ostaja nemožnost države članice, da davčno upošteva osebni in družinski položaj davčnega zavezanca, ker ni zadostnih obdavčljivih dohodkov, medtem ko je tako upoštevanje zaradi zadostnih dohodkov možno drugje (sodba z dne 9. februarja 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, točka 42).

40 V postopku v glavni stvari pa očitno ni tako, saj je iz predložitvene odločbe razvidno, da so ne glede na znesek dohodkov, ki jih je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari prejela v državi članici rezidentstva, in njihov delež v njenem skupnem dohodku ti dohodki zadostni, da lahko ta država članica obdavči te dohodke in ji odobri ugodnosti, kot so davčne olajšave iz postopka v glavni stvari, ki izhajajo iz upoštevanja njenega osebnega in družinskega položaja.

41 Čeprav torej tožeča stranka iz postopka v glavni stvari prejema največji del svojih dohodkov v Luksemburgu, je iz predložitvene odločbe razvidno, da v Belgiji prejema dovolj dohodkov, da se v tej zadnjenavedeni državi članici lahko upošteva njen osebni in družinski položaj, zato da so ji odobrene davčne ugodnosti.

42 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da okoliščina, da zadevni davčni zavezanec ne prejema visokega dohodka v državi članici rezidentstva, ne vpliva na odgovor na prvo vprašanje, saj mu ta država članica lahko odobri zadevne davčne ugodnosti.

Tretje vprašanje

43 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali okoliščina, da je bil zadevni davčni zavezanec na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med državo članico rezidentstva in državo članico zaposlitve, v okviru obdavčitve dohodkov, ki jih je prejel v drugi od teh držav članic, upravičen do davčnih ugodnosti, določenih v davčni zakonodaji te države, vendar te davčne ugodnosti ne vključujejo nekaterih davčnih ugodnosti, do katerih je načeloma upravičen v prvi od teh držav članic, vpliva na odgovor na prvo vprašanje.

44 V zvezi s tem je treba opozoriti, da lahko države članice, če na ravni Unije ni ukrepov za poenotenje ali harmonizacijo, z dvostranskimi ali večstranskimi konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja spremenijo povezavo med tem, da država članica rezidentstva upošteva na eni strani vse dohodke svojih rezidentov ter na drugi strani njihov splošni osebni in družinski položaj. Država članica rezidentstva je torej lahko s konvencijo razbremenjena svoje obveznosti, da v celoti upošteva osebni in družinski položaj davčnih zavezancev, ki prebivajo na njenem ozemlju in delno opravljajo svojo gospodarsko dejavnost v drugi državi članici (sodba z dne 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, točka 99).

45 Poleg tega je država članica rezidentstva lahko prosta izpolnjevanja te obveznosti tudi, če ugotovi, da neodvisno od vsakršne konvencije ena ali več držav članic zaposlitve pri dohodkih, ki jih obdavčijo, odobrijo ugodnosti, povezane z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev, ki nimajo prebivališča na ozemlju teh držav članic, ampak v njih prejemajo obdavčljive dohodke (sodba z dne 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, točka 100).

46 Vendar morajo mehanizmi, ki se uporabljajo za preprečitev dvojnega obdavčevanja, ali nacionalni davčni sistemi, katerih učinek je preprečitev ali omejitev dvojnega obdavčevanja, davčnim zavezancem zadevnih držav članic zagotavljati, da bo na koncu njihov celotni osebni in družinski položaj ustrezno upoštevan, ne glede na to, kako so si zadevne države članice navedeno obveznost medsebojno razdelile, sicer bi se ustvarilo različno obravnavanje, ki ne bi bilo združljivo z določbami Pogodbe o prostem gibanju delavcev in ki nikakor ne bi izviralo iz obstoječih razlik med nacionalnimi davčnimi zakonodajami (sodbi z dne 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, točka 101, in z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 70).

47 V obravnavani zadevi pa je treba na eni strani navesti, da iz določb belgijsko-luksemburške davčne konvencije ne izhaja, da bi bila Kraljevina Belgija na podlagi te konvencije razbremenjena svoje obveznosti, da v celoti prevzame upoštevanje osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev, ki prebivajo na njenem ozemlju in delno opravljajo svojo gospodarsko dejavnost v Luksemburgu.

48 Člen 24(4)(a) te konvencije namreč določa upoštevanje osebnega in družinskega položaja zadevnega davčnega zavezanca zgolj za določitev povprečne stopnje obdavčitve njegovih obdavčljivih dohodkov v Luksemburgu, ne da bi bila Kraljevina Belgija te obveznosti oproščena.

49 Na drugi strani davčna ureditev iz postopka v glavni stvari ne vzpostavlja nobene povezave med davčnimi ugodnostmi, ki so z njo priznane davčnim zavezancem, ki so rezidenti zadevne države članice, in davčnimi ugodnostmi, do katerih so ti lahko upravičeni v okviru svoje obdavčitve v drugi državi članici (sodba z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 73), saj delna izguba prvih ugodnosti ni posledica upravičenosti do

enakovrednih davčnih ugodnosti v Luksemburgu, ampak je samodejna v primeru prejetja dohodkov, ki so oproščeni na podlagi mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

50 Poleg tega je očitno, da je v državi članici zaposlitve tožeče stranke iz postopka v glavni stvari upoštevanje njenega osebnega in družinskega položaja zgolj delno, saj – kot izhaja iz samega besedila tretjega vprašanja – davčne ugodnosti, do katerih je bila upravičena v okviru obdavčitve v tej državi članici v zvezi z dohodki, ki jih je v njej prejela, ne vključujejo nekaterih davčnih ugodnosti, do katerih ima načeloma pravico v državi članici rezidentstva, to je Kraljevini Belgiji, in katerih del izgubi na podlagi navedene ureditve.

51 V teh okoliščinah niti mehanizmi, uporabljeni v belgijsko-luksemburški davčni konvenciji za odpravo dvojnega obdavčevanja, niti nacionalni davčni sistem iz postopka v glavni stvari belgijskim davčnim rezidentom ne morejo zagotoviti, da bo na koncu njihov celoten osebni in družinski položaj ustrezno upoštevan v državi članici zaposlitve.

52 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da okoliščina, da je bil zadevni davčni zavezanec na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med državo članico rezidentstva in državo članico zaposlitve, v okviru obdavčitve dohodkov, ki jih je prejel v drugi od teh držav članic, upravičen do davčnih ugodnosti, določenih v davčni zakonodaji te države, ne vpliva na odgovor na prvo vprašanje, saj niti ta konvencija niti davčna ureditev države članice rezidentstva ne določata upoštevanja teh ugodnosti in te ne vključujejo nekaterih ugodnosti, do katerih ima ta davčni zavezanec načeloma pravico v državi članici rezidentstva.

Četrto vprašanje

53 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali okoliščina, da je bila v državi članici zaposlitve zadevnemu davčnemu zavezancu priznana davčna olajšava v znesku, ki je vsaj enak znesku davčnih ugodnosti, ki jih je ta davčni zavezanec izgubil v državi članici rezidentstva, vpliva na odgovor na prvo vprašanje.

54 Glede tega je treba opozoriti, da se država članica ne more sklicevati na obstoj ugodnosti, ki jo je enostransko dodelila druga država članica – v obravnavani zadevi država članica, v kateri zadevni davčni zavezanec dela in prejema bistveni del svojih obdavčljivih dohodkov – da bi se izognila obveznostim, ki jih ima na podlagi Pogodbe (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 61 in navedena sodna praksa).

55 Posledica uporabe davčne ureditve iz postopka v glavni stvari pa je, da davčni zavezanec, kot je BJ, ki prebiva v Belgiji in tam prejema obdavčljive dohodke, samodejno izgubi del davčnih ugodnosti, do katerih ima načeloma pravico na podlagi te ureditve, kadar prejema dohodke v drugi državi članici, ki so v Belgiji oproščeni davka na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Ne glede na davčno obravnavanje tega davčnega zavezanca v tej drugi državi članici je samodejnost te izgube tista, ki posega v prosto gibanje delavcev (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 62).

56 Zato se država članica rezidentstva, da bi se izognila obveznostim, ki jih ima na podlagi člena 45 PDEU, ne more sklicevati na okoliščino, da se je osebni in družinski položaj tožeče stranke iz postopka v glavni stvari – v okviru obdavčitve dohodkov, ki jih je prejela v Luksemburgu – delno upošteval v tej državi članici in da je zato lahko bila tam deležna davčne ugodnosti, ne glede na znesek te ugodnosti.

57 Poleg tega je treba spomniti, da morata v skladu s sodno prakso, na katero je bilo opozorjeno v točkah 25, 37 in 46 te sodbe, država članica rezidentstva in, odvisno od primera, država članica zaposlitve svojim davčnim zavezancem zagotoviti, da se bo ustrezno upošteval njihov osebni in družinski položaj v celoti.

58 Vendar iz okoliščine, da je bila tožeči stranki iz postopka v glavni stvari v Luksemburgu priznana davčna olajšava v znesku, ki je vsaj enak znesku davčnih ugodnosti, ki jih je ta stranka izgubila v Belgiji, ni mogoče sklepati, da je bil njen osebni in družinski položaj v celoti upoštevan, in to še toliko manj, ker je očitno, da je upoštevanje tega položaja le delno, saj ta davčna olajšava ne vključuje nekaterih davčnih ugodnosti, do katerih ima načeloma pravico v Belgiji.

59 Poleg tega, kot je bilo navedeno v točki 48 te sodbe, člen 24(4)(a) belgijsko-luksemburške davčne konvencije določa, da se osebni in družinski položaj zadevnega davčnega zavezanca upošteva zgolj za določitev povprečne stopnje obdavčitve njegovih obdavčljivih dohodkov v Luksemburgu.

60 Zato je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da okoliščina, da je bila v državi članici zaposlitve zadevnemu davčnemu zavezancu priznana davčna olajšava v znesku, ki je vsaj enak znesku davčnih ugodnosti, ki jih je ta davčni zavezanec izgubil v državi članici rezidentstva, ne vpliva na odgovor na prvo vprašanje.

Peto vprašanje

61 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 63(1) in člen 65(1)(a) PDEU razlagati tako, da nasprotujeta davčni ureditvi države članice, katere uporaba povzroči, da davčni zavezanec, ki prebiva v tej državi članici, izgubi del davčnih ugodnosti, ki jih priznava ta država, ker ta davčni zavezanec prejema dohodke od stanovanja, katerega lastnik je v drugi državi članici, ki so obdavčljivi v tej drugi državi članici in so v prvi državi članici oproščeni davka na podlagi dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

62 V skladu s členom 63(1) PDEU so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

63 V zvezi s tem je treba opozoriti, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo ukrepe, ki bi lahko odvrnili rezidente ene države članice od investiranja v nepremičnine v drugih državah članicah (sodba z dne 12. aprila 2018, Komisija/Belgija, C-110/17, EU:C:2018:250, točka 40 in navedena sodna praksa).

64 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je BJ v davčnih letih, na katera se nanaša postopek v glavni stvari, prejemal dohodke od oddajanja stanovanja v Luksemburgu v najem za bivanje.

65 Zato se člen 63 PDEU uporablja za spor o glavni stvari.

66 V tem okviru je treba ugotoviti, da se davčna ureditev iz postopka v glavni stvari, kot je bila med drugim predstavljena v točki 28 te sodbe, uporablja za vse dohodke, ki so oproščeni na podlagi mednarodne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

67 Dohodki od nepremičnin v Luksemburgu so na podlagi belgijsko-luksemburške davčne konvencije obdavčljivi v tej državi članici in oproščeni davka v Belgiji.

68 Vendar enako kot pri dohodkih, ki jih je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari prejela iz naslova opravljanja svoje poklicne dejavnosti v Luksemburgu, uporaba davčne ureditve iz postopka v glavni stvari s tem, da so davčne olajšave odštete od osnove, ki vključuje tako dohodke belgijskega izvora, ki niso oproščeni davka, kot tudi dohodke, ki so oproščeni davka na podlagi mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, in s tem, da se od davka šele naknadno odšteje del, ki ga zadnjenavedeni dohodki predstavljajo v skupnem znesku dohodkov, ki tvorijo davčno osnovo, tožečo stranko iz postopka v glavni stvari prav tako postavlja v slabši položaj, ker povzroči, da ta ni upravičena do dela davčnih ugodnosti, do katerih bi imela pravico, če bi vsi njeni dohodki od nepremičnin izvirali iz nepremičnin v Belgiji.

69 Tako ta ureditev uvaja različno obravnavanje belgijskih davčnih zavezancev rezidentov glede na to, ali prejemajo dohodke od nepremičnine v Belgiji ali v drugi državi članici, kar bi jih lahko odvrnilo od investiranja v nepremičnine v drugih državah članicah kot v Kraljevini Belgiji.

70 Zato navedena ureditev pomeni omejitev pretoka kapitala, ki jo člen 63 PDEU načeloma prepoveduje.

71 V skladu s členom 65(1)(a) PDEU člen 63 PDEU ne posega v pravico 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.

72 To določbo je glede na to, da pomeni odstopanje od prostega pretoka kapitala, treba razlagati ozko. Zato je ni mogoče razlagati tako, da je vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj njihovega prebivališča ali državo, v katero vlagajo svoj kapital, samodejno združljiva s Pogodbo (sodba z dne 11. septembra 2014, Verest in Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, točka 26 in navedena sodna praksa).

73 Odstopanje iz navedene določbe je namreč omejeno s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalne določbe iz odstavka 1 tega člena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63“ (sodba z dne 11. septembra 2014, Verest in Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, točka 27 in navedena sodna praksa).

74 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba razlikovati med različnim obravnavanjem, ki ga člen 65(1)(a) PDEU dopušča, in diskriminacijo, ki je s členom 65(3) PDEU prepovedana. Da bi bilo mogoče nacionalno davčno zakonodajo šteti za združljivo z določbami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala, je potrebno, da se to različno obravnavanje nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali da je upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 12. aprila 2018, Komisija/Belgija, C-110/17, EU:C:2018:250, točka 55 in navedena sodna praksa).

75 V obravnavani zadevi je treba navesti, prvič, da je Kraljevina Belgija na podlagi člena 6 belgijsko-luksemburške davčne konvencije v povezavi s členom 23(2), točka 1, te konvencije in členom 155 CIR iz leta 1992 za belgijske davčne rezidente določila metodo oprostitve s „pridržkom progresije“, na podlagi katere se, čeprav so dohodki od nepremičnin v Luksemburgu obdavčljivi v tej državi članici in so oproščeni davka v Belgiji, te dohodke upošteva za določitev davčne stopnje, ki se uporabi za dohodke, ki so obdavčljivi v Belgiji.

76 S to metodo je mogoče zagotoviti, da država članica rezidentstva dohodke davčnega zavezanca, ki so v tej državi oproščeni, vseeno upošteva, da uporabi pravilo progresivnosti pri izračunu zneska davka od preostalih dohodkov davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2014, Verest in Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, točka 30 in navedena sodna praksa).

77 Glede tega je Sodišče že razsodilo, da je cilj take ureditve preprečiti, da bi bili v državi članici rezidentstva obdavčljivi dohodki davčnega zavezanca, ki je lastnik nepremičnine v drugi državi članici, obdavčeni po davčni stopnji, ki je nižja od davčne stopnje, ki se uporablja za dohodke davčnih zavezancev, ki so lastniki primerljivih nepremičnin v državi članici rezidentstva (sodba z dne 11. septembra 2014, Verest in Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, točka 31).

78 Zato je glede na ta cilj položaj davčnih zavezancev, ki so pridobili nepremičnino v državi članici rezidentstva, primerljiv s položajem davčnih zavezancev, ki so pridobili tako nepremičnino v drugi državi članici (sodba z dne 11. septembra 2014, Verest in Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, točka 32).

79 Drugič, belgijska vlada, tako kot predložitveno sodišče, ni navedla nobenega nujnega razloga v splošnem interesu, s katerim bi bilo mogoče utemeljiti različno obravnavanje teh dveh kategorij davčnih zavezancev, uvedeno z ureditvijo iz postopka v glavni stvari.

80 V teh okoliščinah ni mogoče šteti, da je nacionalna davčna ureditev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, združljiva z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, zlasti s členom 63(1) in členom 65(1)(a) PDEU.

81 Glede na zgornje preudarke je treba na peto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63(1) in člen 65(1)(a) PDEU razlagati tako, da nasprotujeta davčni ureditvi države članice, katere uporaba povzroči, da davčni zavezanec, ki prebiva v tej državi članici, izgubi del davčnih ugodnosti, ki jih priznava ta država, ker ta davčni zavezanec prejema dohodke od stanovanja, katerega lastnik je v drugi državi članici, ki so obdavčljivi v tej drugi državi članici in so v prvi državi članici oproščeni davka na podlagi dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Stroški

82 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Člen 45 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje davčni ureditvi države članice, katere uporaba povzroči, da davčni zavezanec, ki prebiva v tej državi članici, pri izračunu dohodnine v navedeni državi članici izgubi del davčnih ugodnosti, ki jih ta država članica priznava, ker ta davčni zavezanec prejema plačo iz naslova opravljanja poklicne dejavnosti kot delavec v drugi državi članici, ki je obdavčena v zadnjenavedeni državi članici in na podlagi dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja oproščena davka v prvi državi članici.**

2. **Okoliščina, da zadevni davčni zavezanec ne prejema visokega dohodka v državi članici rezidentstva, ne vpliva na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje, saj mu ta država članica lahko odobri zadevne davčne ugodnosti.**

3. **Okoliščina, da je bil zadevni davčni zavezanec na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med državo članico rezidentstva in državo članico zaposlitve, v okviru obdavčitve dohodkov, ki jih je prejel v drugi od teh držav članic, upravičen do davčnih ugodnosti, določenih v davčni zakonodaji te države, ne vpliva na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje, saj niti ta konvencija niti davčna ureditev države članice rezidentstva ne določata upoštevanja teh ugodnosti in te ne vključujejo nekaterih ugodnosti, do katerih ima ta davčni zavezanec načeloma pravico v državi članici rezidentstva.**

4. **Okoliščina, da je bila v državi članici zaposlitve zadevnemu davčnemu zavezancu priznana davčna olajšava v znesku, ki je vsaj enak znesku davčnih ugodnosti, ki jih je ta davčni zavezanec izgubil v državi članici rezidentstva, ne vpliva na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje.**

5. **Člen 63(1) in člen 65(1)(a) PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujeta davčni ureditvi države članice, katere uporaba povzroči, da davčni zavezanec, ki prebiva v tej državi članici, izgubi del davčnih ugodnosti, ki jih priznava ta država, ker ta davčni zavezanec prejema dohodke od stanovanja, katerega lastnik je v drugi državi članici, ki so obdavčljivi v tej drugi državi članici in so v prvi državi članici oproščeni davka na podlagi dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.**

Podpisi