SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 15. septembra 2011 *

V zadevi C-240/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemčija) z odločbo z dne 21. decembra 2009, ki je prispela na Sodišče 14. maja 2010, v postopku

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

proti

Finanzamt Stuttgart III,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, K. Schiemann (poročevalec), sodnik, C. Toader, A. Prechal, sodnici, in E. Jarašiūnas, sodnik,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 24. marca 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za C. Schulz-Delzers in P. Schulza S. Hoffmann, odvetnik,

– za nemško vlado T. Henze in C. Blaschke, zastopnika,

– za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,

– za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. maja 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 12 ES, 18 ES in 39 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med C. Schulz-Delzers in P. Schulzem (v nadaljevanju, skupaj : zakonca Schulz) ter Finanzamt Stuttgart III (v nadaljevanju: Finanzamt) v zvezi z odločbama o odmeri dohodnine, ki ju je Finanzamt izdal za leti 2005 in 2006.

Pravni okvir

Obdavčitev dohodkov v Nemčiji

3 Obdavčitev dohodkov je bila v letih 2005 in 2006 v Nemčiji urejena z zakonom o dohodnini (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG), v različici, ki se je uporabljala v navedenih letih.

4 V skladu s členom 1 EStG so fizične osebe s stalnim ali običajnim prebivališčem v Nemčiji neomejeni zavezanci za dohodnino.

5 Davčna stopnja za dohodnino se v Nemčiji določi po progresivni lestvici, tako da se povečuje glede na višino dohodkov. Ta lestvica odraža presojo davčne sposobnosti davčnega zavezanca, ki jo je zakonodajalec opravil na podlagi življenjskih pogojev v Nemčiji.

6 Nekatere vrste dohodkov so oproščene plačila dohodnine. V zvezi s tem se zlasti razlikuje med dohodki, ki se, čeprav niso obdavčeni, upoštevajo pri izračunu davčne stopnje, ki se uporablja za druge dohodke na podlagi progresivne lestvice, in tistimi, ki se v ta namen ne upoštevajo. Prvi so opredeljeni kot oproščeni dohodki „s pridržkom njihovega upoštevanja na podlagi progresivnosti davka“ (Progressionsvorbehalt).

7 Upoštevanje – na podlagi progresivnosti davka – nekaterih oproščenih dohodkov v zvezi z določitvijo davčne stopnje, ki se uporabi za druge dohodke, pomeni presojo davčne sposobnosti davčnega zavezanca, ki jo opravi zakonodajalec. Davčni zavezanec, ki prejme dohodke, ki so oproščeni, vendar pa se upoštevajo na podlagi progresije, je po mnenju zakonodajalca bolj davčno sposoben kot davčni zavezanec, ki takih dohodkov nima. Zato se v zvezi s tem upoštevajo nekateri načeloma oproščeni nadomestni dohodki, kot je na primer nadomestilo za brezposelnost. Te dajatve namreč niso namenjene izravnavi določenih izdatkov, ampak splošnemu zagotavljanju zadostnih sredstev za preživetje osebam, ki jih prejemajo.

8 Če pa je v nasprotju s tem zakonodajalec določil oprostitev v zvezi z dohodkom, ki se ne upošteva pri progresiji, pri tem izhaja iz načela, da oproščenega dohodka ni mogoče šteti za dejavnik davčne sposobnosti in da to ne sme biti niti za namene obdavčenja drugih dohodkov.

9 Da bi zmanjšal progresivnost dohodninske lestvice za zakonce z različnimi dohodki, je nemški zakonodajalec v korist neomejenih davčnih zavezancev, ki so poročeni in niso trajno ločeni, vzpostavil ureditev skupne obdavčitve, kar pomeni skupno davčno osnovo v povezavi s tako imenovanim postopkom „delitve“ („splitting“). V takem primeru se prejeti dohodki zakoncev seštejejo in obdavčijo skupaj. Davek na dohodek zakoncev, ki sta obdavčena skupaj, je dvakratnik davka, ki se obračuna od polovice njunega skupnega obdavčljivega dohodka.

Obdavčitev v Nemčiji dohodkov, ki jih izplača francoski javni organ

10 Konvencija med Zvezno republiko Nemčijo in Francosko republiko o izogibanju dvojnega obdavčevanja in določitvi pravil o vzajemni upravni in pravni pomoči v zvezi z davki na dohodek in premoženje ter v zvezi z obrtnimi in zemljiškimi davki, podpisana 21. julija 1959 v Parizu (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, str. 397), kakor je bila spremenjena s protokolom, podpisanim v Parizu 20. decembra 2001 (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, str. 2370, v nadaljevanju: francosko-nemška davčna konvencija), v členu 14(1), prvi stavek, določa „načelo države plačnice,“ v skladu s katerim se mezde, plače in drugi podobni prejemki za sedanje storitve v upravi, ki jih pravna oseba javnega prava ene države izplača fizični osebi, ki je rezidentka druge države, obdavčijo samo v prvoomenjeni državi.

11 Člen 20(1) francosko-nemške davčne konvencije za izogibanje dvojnemu obdavčevanju določa, da so dohodki, ki izvirajo iz Francije in so na podlagi te konvencije obdavčljivi v Franciji, izvzeti iz nemške davčne osnove rezidentov Zvezne republike Nemčije. Določeno je, da to pravilo ne omejuje pravice Zvezne republike Nemčije, da pri določitvi davčne stopnje svojih davkov upošteva tako izvzete dohodke.

12 Te določbe veljajo tako za osnovne plače francoskih uradnikov, ki prebivajo v Nemčiji, kot za dodatna nadomestila, ki jih prejemajo zaradi svojega prebivanja v tujini v Nemčiji.

13 Člen 32b(1), točka 3, EStG določa:

„Če je neomejeni davčni zavezanec občasno ali med celotnim davčnim obdobjem […]

[…]

3. prejemal dohodke, ki so, če so vključeni v odmero dohodnine, oproščeni davka na podlagi Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali drugih mednarodnih sporazumov […], se v skladu s členom 32a(1) za dohodek, ki ga je treba obdavčiti, uporabi posebna davčna stopnja."

14 Člen 32b(2), točka 2, EStG določa:

„Posebna davčna stopnja iz odstavka 1 je davčna stopnja, ki se dobi, če se pri izračunu dohodnine dohodek, ki ga je treba v skladu s členom 32a(1) obdavčiti, zviša ali zniža […]

[…]

2. v primeru iz odstavka 1, točki 2 in 3, za v teh določbah navedene dohodke, pri čemer je treba v teh dohodkih vsebovane izredne dohodke upoštevati do ene petine."

Obdavčitev v Nemčiji nadomestil za prebivanje v tujini, ki so dodeljena nemškim davčnim zavezancem, ki delajo v tujini

15 Če so davčni zavezanci, ki kot uradniki delajo v tujini, neomejeno davčno zavezani za dohodnino v Nemčiji, so morebitna nadomestila, ki so jim dodeljena zaradi njihovega prebivanja v tujini, v Nemčiji oproščena dohodnine in se ne upoštevajo pri progresivnosti navedenega davka.

16 Člen 3, točka 64, EStG določa:

„Dohodki zaposlenih, ki so v službenem razmerju z nacionalno pravno osebo javnega prava in zato dobivajo plačo iz nacionalne javne blagajne, so oproščeni davka za dejavnost v tujini, če presegajo plačo, ki bi jo prejemal zaposleni za enakovredno dejavnost

v kraju javne blagajne, iz katere se plačujejo dohodki. Prvi stavek velja tudi, če obstaja delovno razmerje z drugo pravno osebo, ki določa plačo v skladu z določbami, ki ustrezajo besedilu prvega stavka, če se plača izplača iz javne blagajne in v celoti ali v bistvenem delu iz javnih sredstev. Za druge delavce, ki so za določen čas napoteni v tujino, ki imajo tam prebivališče ali običajno prebivališče, je izravnava kupne moči, ki jim jo plačuje nacionalni delodajalec, oproščena davka, če ta ne prekorači zneska, ki je dopusten za primerljive dnevnice za delo v tujini, v skladu s členom 54 zveznega zakona o plačah uradnikov (Bundesbesoldungsgesetz)."

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

17 Zakonca Schulz prebivata v Nemčiji in vzdržujeta dva otroka. Odločila sta se, da bosta skupno davčno zavezana za vse svoje dohodke, v smislu člena 1 EStG, zato da bi bila upravičena do skupne, ugodnejše, davčne osnove.

18 P. Schulz, nemški državljan, dela kot zaposleni odvetnik in je za svoje delo prejel dohodke v letih 2005 in 2006.

19 C. Schulz-Delzers, francoska državljanka, v Nemčiji dela kot uradnica francoske države in poučuje na francosko-nemški osnovni šoli. V letih 2005 in 2006 je tožeča stranka od francoske države poleg svoje plače prejela dve nadomestili, ki sta v skladu z določbami člena 14 v povezavi s členom 20(1) francosko-nemške davčne konvencije,

tako kot njena plača, v Nemčiji oproščeni plačila davka, s pridržkom, da se upoštevata za namene davčne progresije.

20 Dve zadevni nadomestili sta:

– nadomestilo, vezano na lokalne življenjske pogoje, ki se odobri francoskim javnim uslužbencem, ki delajo v tujini, na podlagi člena 4B(d) zakonske uredbe št. 2002-22 z dne 4. januarja 2002 o upravnem in finančnem položaju osebja francoskih izobraževalnih ustanov v tujini (JORF z dne 6. januarja 2002, str. 387), katerega namen je nadomestitev izgube kupne moči in katerega mesečni znesek v letih 2005 in 2006 je bil 437,41 EUR oziroma 444,08 EUR, in

– „družinski dodatek“, ki se podeli za vzdrževane otroke francoskih javnih uslužbencev, ki delajo v tujini, na podlagi člena 4B(e) zakonske uredbe št. 2002-22, katerega mesečni znesek v navedenih letih je bil 134,20 EUR oziroma 136,41 EUR.

21 Na plačo, ki jo je C. Schulz-Delzers prejela za leti iz postopka v glavni stvari, je bila v Franciji obračunana dohodnina. V nasprotju s tem pa dve nadomestili, navedeni v prejšnji točki te sodbe, nista bili obdavčeni v Franciji, ker gre za dohodke, ki so na podlagi francoske zakonodaje oproščeni davka.

22 Finanzamt je v odločbah o odmeri dohodnine za leti 2005 in 2006 upošteval oprostitev teh dveh nadomestil, vendar pa ju je upošteval, tako kot druge prejemke C. Schulz-Delzers, po odbitju pavšalnega zneska za poslovne stroške v višini 920 EUR za

vsako od teh dveh let, na podlagi progresije, v skladu s členom 32b(1), točka 3, in (2), točka 2, EStG. Upoštevanje navedenih nadomestil je povzročilo povečanje dohodnine zakoncev Schulz za 654 EUR v letu 2005 in za 664 EUR v letu 2006.

23 Zakonca Schulz sta zoper ti odločbi o odmeri davka vložila pritožbi, ki ju je Finanzamt z odločbama z dne 30. aprila 2009 zavrnil kot neutemeljeni.

24 Zakonca Schulz sta s tožbo, ki sta jo 18. maja 2009 vložila pri predložitvenem sodišču, izpodbijala upoštevanje dveh nadomestil iz postopka v glavni stvari za namene izračuna davčne stopnje, ki se uporablja za druge dohodke ob uporabi progresivne davčne lestvice. Predlagata, da se nadomestila, ki jih je prejela C. Schulz-Delzers, ne upoštevajo pri davčni progresiji. Trdita, da upoštevanje teh nadomestil v ta namen pomeni kršitev člena 39 ES, glede na to, da se enakovredna nadomestila, prejeta pod pogoji, določenimi v členu 3, točka 64, EStG, ne upoštevajo.

25 Predložitveno sodišče meni, da lahko člen 3, točka 64, EStG odvrne francoskega uradnika od dela v Nemčiji v okviru njegove službe, saj sta nadomestili iz postopka v glavni stvari vključeni v izračun posebne davčne stopnje, medtem ko nemški delavec, ki dela zunaj nemškega območja, prejme enaka nadomestila, ne da bi se ta upoštevala pri progresiji.

26 Ne glede na kršitev člena 39, od (1) do (3), člen 3, točka 64, EStG po mnenju predložitvenega sodišča pomeni tudi prikrito diskriminacijo glede na državljanstvo, ker so po navadi nemški državljani tisti, ki so v zaposlitvenem razmerju z nemško

pravno osebo javnega prava, in ker so torej oni najprej deležni ugodnosti iz člena 3, točka 64, EStG.

27 Finanzgericht Baden-Württemberg je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču predložilo ti vprašanji za predhodno odločanje:

„1. a) Ali je člen 3, točka 64, EStG, v skladu s prostim gibanjem delavcev iz člena [39 ES, postal člen 45 PDEU]?

b) Ali člen 3, točka 64, EStG vsebuje prikrito diskriminacijo glede na državljanstvo, ki je prepovedana s členom [12 ES, postal člen 18 PDEU]?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali je člen 3, točka 64, EStG v skladu s prostim gibanjem državljanov Unije iz člena [18 ES, postal člen 21 PDEU]?“

Vprašanja za predhodno odločanje

28 Najprej je treba ugotoviti, kot je v točkah od 39 do 43 sklepnih predlogov opozoril generalni pravobranilec, da je od členov Pogodbe ES, ki jih je v vprašanjih navedlo predložitveno sodišče, v zadevi v glavni stvari mogoče uporabiti le člen 39 ES.

29 Prvič, člen 12 ES, ki določa splošno načelo prepovedi vsakršne diskriminacije glede na državljanstvo, se namreč samostojno uporablja le v primerih, ki jih ureja pravo Unije, za katere pa Pogodba ES ne določa posebnih pravil prepovedi diskriminacije. Načelo prepovedi diskriminacije pa je bilo glede prostega gibanja delavcev urejeno s členom 39 ES (glej zlasti sodbo z dne 10. septembra 2009 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-269/07, ZOdl., str. I-7811, točki 98 in 99 in navedena sodna praksa).

30 Drugič, člen 18 ES, ki na splošno določa pravico vsakega državljana Unije do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, je še posebej izražen v členu 39 ES v zvezi s prostim gibanjem delavcev (glej sodbo z dne 1. oktobra 2009 v zadevi Leyman, C-3/08, ZOdl., str. I-9085, točka 20 in navedena sodna praksa).

31 Toda, prvič, ni sporno, da je C. Schulz-Delzers odšla iz Francije, da bi se nastanila v Nemčiji, in, drugič, ni sporen njen status delavke v smislu člena 39 ES. Zato je treba zastavljena vprašanja presojati ob upoštevanju zadnjenavedene določbe (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo Leyman, točke od 18 do 20 in navedena sodna praksa).

32 Poleg tega je treba poudariti, da je vprašanje skladnosti člena 3, točka 64, EStG s členom 39 ES v postopku v glavni stvari zastavljeno le v delu, v katerem se navedeni člen 3, točka 64, uporablja za nadomestila, ki jih prejmejo nemški uradniki, ki delajo v tujini, medtem ko se ne uporablja za nadomestila, ki jih prejmejo uradniki druge države članice, ki delajo na nemškem ozemlju. Ni pa sporno, da se ta določba nemškega prava med drugim ne uporablja za nadomestila, ki jih prejmejo uradniki druge

države članice, ki so v Nemčiji zavezani za plačilo davka in ki delajo v drugi državi članici.

33 V teh okoliščinah je treba predložena vprašanja, ki jih je treba obravnavati skupaj, razumeti tako, da se z njimi v bistvu sprašuje, ali je treba člen 39 ES razlagati tako, da nasprotuje določbi, kot je člen 3, točka 64, EStG, v skladu s katero se nadomestila, kot so ta v zadevi v glavni stvari, ki so dodeljena uradniku države članice, ki dela v drugi državi članici, za nadomestitev izgube kupne moči v kraju opravljanja poklica, ne upoštevajo pri določitvi davčne stopnje, ki se uporablja v tej prvi državi članici za druge dohodke davčnega zavezanca ali njegovega zakonca, medtem ko se enakovredna nadomestila, dodeljena uradniku te druge države članice, ki dela na ozemlju prve države članice, upoštevajo pri določitvi te davčne stopnje.

34 V zvezi s tem je iz ustaljene sodne prakse razvidno, da člen 39 ES nasprotuje, prvič, očitni diskriminaciji na podlagi državljanstva in tudi vsem prikritim oblikam diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko povzročijo enak rezultat (sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 26), in da ta člen, drugič, prepoveduje vsako določbo, čeprav se uporablja brez razlikovanja, ki preprečuje ali odvrača državljana druge države članice, da zapusti matično državo, da bi izvrševal pravico do prostega gibanja (sodba z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot, C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 78).

35 V zadevi v glavni stvari ni sporno, da C. Schulz-Delzers, ki je izvrševala svojo pravico do prostega gibanja, v drugi državi članici ni obravnavana manj ugodno v primerjavi z državljanom te države članice v popolnoma nacionalnem položaju. Člena 3, točka 64, EStG namreč že samo zaradi njegove narave ni mogoče uporabiti za davčne zavezance, ki delajo na nemškem ozemlju, in daje ugodnost izključno davčnim zavezancem, ki delajo zunaj tega ozemlja.

36 Torej se je na člen 39 ES v zadevi v glavni stvari mogoče učinkovito sklicevati le, če je zavrnitev podelitve te ugodnosti davčnemu zavezancu, ki je v položaju C. Schulz-Delzers, mogoče opredeliti kot diskriminatorno iz drugih razlogov, kar pomeni, da je položaj C. Schulz-Delzers primerljiv s položajem prejemnikov navedene ugodnosti.

37 Toda, ugotoviti je treba, da take primerljivosti ni, če se upošteva cilj, ki se uresničuje z uporabo progresivne davčne lestvice, ki nujno temelji – kot je bilo ugotovljeno v točkah od 5 do 8 te sodbe – na presoji davčne sposobnosti davčnega zavezanca, ki se opravi na podlagi življenjskih pogojev na ozemlju zadevne države članice.

38 S tega vidika nadomestila, kot so ta, ki spadajo na področje uporabe člena 3, točka 64, EStG – ki so namenjena zgolj temu, da se prejemniku omogoči, da ima kljub višjim življenjskim stroškom v tujini enake življenjske pogoje, kot jih je imel v Nemčiji – ne povečujejo davčne sposobnosti davčnega zavezanca in se torej pri progresiji ne upoštevajo.

39 Nadomestila, ki jih prejema C. Schulz-Delzers v Nemčiji, pa so namenjena prav prilagoditvi plačil prejemnika nadomestil življenjskim stroškom v Nemčiji in torej povečujejo njegovo davčno sposobnost, ki se presoja na podlagi življenjskih pogojev na ozemlju te države članice, zato se upoštevajo pri progresiji.

40 To, da naj bi bil z vidika francoskega zakonodajalca namen navedenih nadomestil zgolj njihovim prejemnikom omogočiti, da kljub višjim življenjskim stroškom v Nemčiji ohranijo enake življenjske pogoje, kot so jih imeli v Franciji, v zvezi s tem

ni upoštevno, ker je treba primerljivost položajev nujno presojati v okviru istega davčnega sistema in ker pri neobstoju ukrepov na ravni Unije za poenotenje in uskladitev glede odprave dvojnega obdavčevanja države članice ostanejo pristojne za določitev meril za obdavčitev prihodkov.

41 To, da je izbira zakoncev Schulz za skupno obdavčenje, da bi tako zanju veljala skupna davčna osnova, ki je ugodnejša od dveh ločenih davčnih osnov, povzročila vključitev nadomestil, izplačanih C. Schulz-Delzers v izračun davčne stopnje na podlagi progresivne davčne lestvice, tako ni posledica diskriminatornega ravnanja v smislu člena 39 ES, temveč uporabe meril za obdavčitev, ki pa jih določijo države članice.

42 V zvezi s tem je treba opozoriti, da Pogodba državljanu Unije ne zagotavlja, da prenos njegovih dejavnosti v drugo državo članico, ki ni tista, v kateri je do takrat prebival, ne bo vplival na obdavčitev. Na podlagi razlik med ureditvami držav članic na tem področju je tak prenos za državljana, odvisno od posameznega primera, lahko bolj ali manj ugoden (glej v tem smislu sodbi z dne 15. julija 2004 v zadevi Lindfors, C-365/02, ZOdl., str. I-7183, točka 34, in z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp, C-403/03, ZOdl., str. I-6421, točka 45).

43 Zato je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 39 ES razlagati tako, da ne nasprotuje določbi, kot je člen 3, točka 64, EStG, v skladu s katero se nadomestila, kot so ta v zadevi v glavni stvari, ki so dodeljena uradniku države članice, ki dela v drugi državi članici, za nadomestitev izgube kupne moči v kraju opravljanja poklica, ne upoštevajo pri določitvi davčne stopnje, ki se uporablja v prvi državi članici za druge dohodke davčnega zavezanca ali njegovega zakonca, medtem ko se enakovredna

nadomestila, dodeljena uradniku te druge države članice, ki dela na ozemlju prve države članice, upoštevajo pri določitvi te davčne stopnje.

Stroški

44 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 (četrti senat) razsodilo:

Člen 39 ES je treba razlagati tako, da ne nasprotuje določbi, kot je člen 3, točka 64, zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz), v skladu s katero se nadomestila, kot so ta v zadevi v glavni stvari, ki so dodeljena uradniku države članice, ki dela v drugi državi članici, za nadomestitev izgube kupne moči v kraju opravljanja poklica, ne upoštevajo pri določitvi davčne stopnje, ki se uporablja v prvi državi članici za druge dohodke davčnega zavezanca ali njegovega zakonca, medtem ko se enakovredna nadomestila, dodeljena uradniku te druge države članice, ki dela na ozemlju prve države članice, upoštevajo pri določitvi te davčne stopnje.

Podpisi