SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PHILIPPA LÉGERJA, predstavljeni 1. marca 2005[1]

1. Ta zadeva ponovno postavlja vprašanje presoje davčnega položaja davčnih zavezancev, ki ne prebivajo v državi članici, v kateri so obdavčeni, glede na pravo Skupnosti.

2. Natančneje gre za to, da se preuči, ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da se za nemška državljana, ki prebivata v Franciji in delata v javni srednji šoli v Nemčiji, pri izračunu davka na dohodek v Nemčiji ne sme upoštevati izpad prihodkov od najemnin, ki je nastal, ker uporabljata enodružinsko hišo za svoje potrebe.

I – Upoštevni predpisi nacionalnega davčnega sistema

3. Upoštevni predpisi o zavezanosti za davek na dohodek ter določitvi obdavčljivega dohodka in davčne stopnje v Nemčiji za fizične osebe, ki prebivajo v Franciji, so navedeni predvsem v zakonu iz leta 1987 o davku na dohodek fizičnih oseb (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG 1987) in francosko-nemški konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja[2] (v nadaljevanju: francosko-nemška konvencija).

A – *Zavezanost za davek na dohodek v Nemčiji za fizične osebe, ki prebivajo v Franciji in delajo v Nemčiji*

4. Člen 1 EStG 1987 določa fizične osebe, ki so davčni zavezanci v Nemčiji. V tej državi članici so dolžne plačevati davke osebe, ki imajo stalno ali običajno prebivališče na nacionalnem ozemlju, ne glede na njihovo

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — Konvencija, ki sta jo 21. julija 1959 v Parizu podpisali Francoska republika in Zvezna republika Nemčija, da bi se izognili dvojnemu obdavčevanju ter določili pravila vzajemne upravne in pravne pomoči na področju davkov na dohodek in premoženje ter na področju obrtnih in zemljiških davkov. Ta konvencija je bila zaporedoma spremenjena s protokolom, podpisanim 9. junija 1969 v Bonnu; protokolom, podpisanim 28. septembra 1989 v Bonnu, in protokolom, podpisanim 20. decembra 2001 v Parizu.

državljanstvo (člen 1(1)), in tudi nemški državljani, ki stalno ali začasno bivajo v tujini in so zaposleni v javni službi v Nemčiji ali tujini (člen 1(2) in (3))[3].

5. Določbe francosko-nemške konvencije se uporabljajo za nemške državljane, ki imajo prebivališče v Franciji, da bi ugotovili, katera država lahko obdavči njihove dohodke. Glede plač, ki jih ena od držav pogodbenic, dežela ali pravna oseba javnega prava te države ali dežele za delo v upravi ali vojski izplača fizičnim osebam, ki so državljani te države zaposlitve, vendar prebivajo v drugi državi, člen 14(I) iste konvencije določa, da so te osebe obdavčene samo v državi, ki izplačuje te plače.

6. Na podlagi tega pravila so dohodki nemškega državljana, ki prebiva v Franciji in dela kot profesor v javni srednji šoli v Nemčiji, obdavčljivi v Nemčiji. Nasprotno fizična oseba, ki ima samo francosko državljanstvo in prebiva v Franciji, vendar dela v javni srednji šoli v Nemčiji, ne bo zavezana za davek na dohodek v Nemčiji, temveč v Franciji.

3 — To velja pod določenimi pogoji tudi za družinske člane in zakonskega partnerja nemškega državljana.

B – *Določitev obdavčljivega dohodka v Nemčiji za fizične osebe, ki prebivajo v Franciji in delajo v Nemčiji*

7. Člen 20(I)(a), prva poved, francosko-nemške konvencije v zvezi s členom 2(I.4)(a) iste konvencije določa, da so iz davčne osnove v Nemčiji izvzeti dohodki, ki izvirajo iz Francije, in deli premoženja, ki so v Franciji in so na podlagi navedene konvencije obdavčljivi v Franciji.

8. Na podlagi člena 3(I) in (IV) te konvencije so dohodki od nepremičnin obdavčljivi samo v državi pogodbenici, v kateri so te nepremičnine. Gre za dohodke od vsake oblike rabe nepremičnin, na primer od dajanja teh nepremičnin v najem.

9. Po nemškem pravu pojem „dohodki“ pomeni *pozitivne dohodke*, ki jih je treba razumeti kot dobiček fizične osebe, in tudi *negativne dohodke*, ki se jih lahko šteje kot izgubo ali izpad dohodka te osebe.

10. Takšni negativni dohodki lahko po istem pravu izhajajo iz tega, ker fizične osebe uporabljajo svojo nepremičnino za svoje potrebe.[4]

11. Posledica teh povezanih določb je, da se pri določitvi dohodka fizičnih oseb s prebivališčem v Franciji, ki je obdavčljiv v Nemčiji, ne upošteva negativnih dohodkov od nepremičnin, ki so v tujini.

12. Treba je omeniti, da neupoštevanje takšnih negativnih dohodkov izhaja tudi iz ločeno obravnavanega nemškega prava. Člen 2a(1), prva poved, točka 4, EStG 1987 namreč določa, da se sme negativne dohodke iz tujega vira, povezane z dajanjem v najem nepremičnine, ki je v tuji državi, pobotati samo z enakimi dohodki iz tujega vira, ki izvirajo iz iste države.

C – Določitev davčne stopnje v Nemčiji za fizične osebe, ki prebivajo v Franciji in delajo v Nemčiji

13. V skladu s členom 20(I)(a), druga poved, francosko-nemške konvencije neupoštevanje dohodkov, ki izvirajo iz Francije, pri določitvi davčne osnove v Nemčiji ne omejuje pravice Zvezne republike Nemčije, da te dohodke upošteva pri določitvi davčne stopnje.

14. Nemško davčno pravo tako določa, da so dohodki davčnega zavezanca, ki so oproščeni davka na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, vključeni v davčno osnovo samo za določitev davčne stopnje.[5] Učinek takšne določbe je, da je davčna osnova za določitev davčne stopnje *fiktivna*.

15. To klavzulo progresivnosti se lahko opredeli kot „negativno“[6], kadar gre za negativne dohodke, ki povzročajo fiktivno zmanjšanje obdavčljivega dohodka, zaradi česar se uporabi nižja davčna stopnja.

16. Vendar na podlagi sodne prakse Bundesfinanzhof (Nemčija)[7] člen 2a(1), prva

4 — Predložitveno sodišče v zvezi s tem navaja člen 21(2), prva poved, in člen 52(21), druga poved, EStG 1987.

5 — Glej člen 32b(2)(2) EStG 1987, v povezavi z odstavkom 1, točka 2, istega člena.

6 — Glej predložitveni sklep, str. 2.

7 — Glej zlasti sodbe z dne 17. oktobra 1990 v zadevi I R 182/87 (DB 1991, str. 314); v zadevi I R 177/87 (BFH/NV 1992, str. 104); z dne 13. maja 1993 v zadevi IV R 69/92 (BFH/NV 1994, str. 100) in z dne 17. novembra 1999 v zadevi I R 7/99 (BFHE 191, str. 108).

poved, točka 4, EStG 1987 odstopa od tega pravila pri negativnih dohodkih iz tujega vira, ki izvirajo iz dajanja v najem nepremičnin, ki so v tujini. Zato tujih negativnih dohodkov ni mogoče upoštevati v fiktivni davčni osnovi pri določanju davčne stopnje.[8] Poleg tega člen 2a(1), druga poved, EStG 1987 izrecno odstopa od uporabe člena 10d EStG 1987, ki v nekaterih okoliščinah določa upoštevanje negativnih dohodkov.

II – Dejansko stanje in postopek v sporu o glavni stvari

17. Zakonca Hans-Jürgen in Monique Ritter-Coulais, oba nemška državljana[9], sta bila v Nemčiji za davčno leto 1987 obdavčena kot par na podlagi davčnega sistema za fizične osebe, zavezane za davek na dohodek za vse svoje dohodke.

18. Zakonca, ki sta lastnika hiše v Franciji, sta oba delala kot profesorja v javni srednji šoli v Nemčiji.[10]

19. Iz predložitvenega sklepa izhaja, da sta zakonca Ritter-Coulais zahtevala, da se pri določitvi davčne stopnje v skladu s členom 32b(1)(2) in členom 32b(2)(2) EStG 1987[11] upošteva izpad prihodkov od najemnin, ki je nastal, ker sta uporabljala hišo v Franciji zaradi svojih stanovanjskih potreb.

8 — Sklepanje, po katerem so negativni dohodki iz tujega vira izključeni iz izračuna davčne stopnje, lahko povzamemo tako: sklepanje izhaja iz tega, da člen 2a(1), prva poved, točka 4, EStG 1987 določa, da se sme negativne dohodke iz tujega vira, povezane z dajanjem v najem nepremičnine, ki je v tuji državi, pobotati samo z enakimi dohodki iz tujega vira, ki izvirajo iz iste države. Predložitveno sodišče navaja, da je ta „prepoved pobota izpada“ (raje bom govoril o omejitvi) „v duhu zakona povzročila izključitev dohodkov iz tujega vira, na katere se nanaša ta določba, iz izračuna davčne stopnje v smislu člena 32(1)(2) in člena 32(2)(2) EStG 1987“. Sodišče natančno navaja, da „to velja tudi, če so zadevni dohodki oproščeni davka na podlagi konvencije“ o izogibanju dvojnega obdavčevanja (predložitveni sklep, str. 6, odstavek 2, točka b)). Z drugimi besedami, negativni dohodki, ki izvirajo iz nepremičnine, ki je v Franciji, se lahko pobotajo samo s pozitivnimi dohodki, ki izvirajo iz nepremičnine, ki je v Franciji.

9 — Zastopnik zakoncev je na obravnavi navedel, da je H.-J. Ritter-Coulais Nemec in da je M. Ritter-Coulais, ki ima francosko državljanstvo, pridobila dvojno državljanstvo s poroko.

10 — Zakonca sta bila torej kot nemška državljana, ki prebivata v Franciji in delata v javni srednji šoli v Nemčiji, zavezana za davek na dohodek v Nemčiji za davčno leto 1987. Okoliščina, da je ga. Ritter-Coulais imela tudi francosko državljanstvo, se torej ni upoštevala pri zavezanosti za davek na dohodek v Nemčiji.

11 — Spomnim naj, da so po teh nemških določbah tuji dohodki davčnega zavezanca, ki so oproščeni davka na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, fiktivno vključeni v davčno osnovo samo za določitev davčne stopnje.

20. Davčna uprava ni ugodila tej zahtevi, pri čemer se je oprla na določbe člena 2a(1), prva poved, točka 4, EStG 1987, ki izključuje upoštevanje negativnih dohodkov iz tujega vira, ki izvirajo od dajanja v najem nepremičnine, ki je v tuji državi, pri določitvi davčne stopnje.[12]

21. Zakonca Ritter-Coulais sta to odločbo davčne uprave izpodbijala pri Finanzgericht (Nemčija). Sodišče je zavrnilo pritožbo, ker je predvsem menilo, da pritožnika nista bila žrtvi diskriminacije, ki je v nasprotju s pravom Skupnosti, ker tudi fizične osebe s prebivališčem v Nemčiji ne morejo odšteti takšnega izpada dohodka, „nastalega v tujini“.[13]

22. Pritožnika sta nato izpodbijala to odločbo Finanzgericht v okviru revizije pri Bundesfinanzhof. Poleg razveljavitve odločbe Finanzgericht sta zahtevala spremembo davčne odločbe, da bi se izpad prihodkov od najemnin upošteval pri določitvi davčne stopnje za davčno leto 1987.

12 — Iz tega lahko torej sklepamo, da se *izpad prihodkov od najemnin*, na kateri sta se sklicevala zakonca Ritter-Coulais in je nastal, ker sta sama živela v svoji hiši v Franciji, pri izvajanju nacionalnih določb obravnava kot *negativne dohodke iz tujega vira, ki izvirajo iz dajanja v najem nepremičnine, ki se nahaja v tujini*.

13 — Glej predložitveni sklep, str. 3.

III – Predlog za sprejetje predhodne odločbe

23. Da bi odločilo o tej pritožbi, je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je dejstvo, da fizična oseba, ki je v Nemčiji neomejeno davčno zavezana in pridobiva dohodke iz zaposlitve iz nemškega vira, ne sme od osnove za odmero davka na dohodek v Nemčiji odšteti izpada prihodkov od najemnin, ki ga utrpi v drugi državi članici, v nasprotju s členoma 43 in 56 Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti?

2. Ali je v nasprotnem primeru dejstvo, da zgoraj navedenega izpada ni mogoče upoštevati niti na podlagi tako imenovane klavzule negativne progresivnosti, v nasprotju s členoma 43 in 56 Pogodbe?“

IV – Analiza

A – *Pravo Skupnosti, ki ga je treba razložiti*

24. Vprašanji za predhodno odločanje se nanašata na razlago člena 43 ES o pravici do ustanavljanja državljanov ene države članice na ozemlju druge države članice ter na razlago člena 56 ES o prostem pretoku kapitala in plačil.

25. Iz spisa jasno izhaja, da se nacionalni spor, o katerem odloča predložitveno sodišče, nanaša na fizični osebi, ki sta kot profesorja *zaposleni* v nemški javni srednji šoli v državi članici.

26. Zaradi tega se torej zdi izključeno, da bi bila razlaga člena 43 ES upoštevna v tem primeru in bi koristila pri rešitvi spora o glavni stvari. Iz besedila člena 43, drugi odstavek, ES namreč izrecno izhaja, da „pravica do ustanavljanja zajema pravico začeti in opravljati *dejavnost kot samozaposlena oseba*“.[14]

27. Ista ugotovitev velja v zvezi z zahtevo po razlagi člena 56 ES, ker stvarno področje uporabe tega člena ne pokriva primera, ki je bil predložen predložitvenemu sodišču.

28. Po definiciji, ki jo je dalo Sodišče, je namreč „pretok kapitala finančni posel, katerega namen je predvsem uveljavitev na tržišču ali naložba zadevnega zneska“[15], razen plačila za izmenjavo blaga ali storitev. Poleg tega je zanimivo, da Direktiva Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe[16], čeprav se ni uporabljala v dejanskem stanju spora, v Prilogi vsebuje nomenklaturo s primeri pretoka blaga, razdeljeno na trinajst rubrik, med katerimi so tudi naložbe v nepremičnine.

29. Nič v predložitvenem sklepu ne kaže, da bi v dejanskem stanju primera šlo za čezmejni pretok kapitala, povezan z naložbo v nepremičnino.

14 — Moj poudarek.

15 — Sodba z dne 31. januarja 1984 v združenih zadevah Luisi in Carbone (286/82 in 26/83, Receuil, str. 377, točka 21).

16 — UL L 178, str. 5.

30. Zato razlaga člena 56 ES po mojem mnenju ni niti koristna niti upoštevna za rešitev spora o glavni stvari.

31. Vendar je na podlagi ustaljene sodne prakse Sodišče pristojno, da na podlagi člena 234 ES nacionalnemu sodišču, ki mu je poslalo predlog za sprejetje predhodne odločbe, posreduje vse elemente razlage prava Skupnosti, ki bi bili lahko koristni za rešitev spora o glavni stvari. V ta namen lahko Sodišče „upošteva pravila prava Skupnosti, na katera se nacionalno sodišče ni sklicevalo v svojem vprašanju“.[17]

32. Ob upoštevanju teh elementov se mi zdi potrebno razumeti vprašanji Bundesfinanzhof, kot da želi razlago upoštevnega prava Skupnosti, torej v tem primeru člena 48 Pogodbe EGS (postal člen 48 Pogodbe ES, ki je po spremembi postal člen 39 ES), v delu, v katerem se nanaša na delavce, kot so opredeljeni v pravu Skupnosti. Na podlagi ustaljene sodne prakse se mora namreč „kot delavec šteti oseba, ki v določenem obdobju v korist druge osebe ali pod njenim vodstvom opravlja storitve, za katere prejema plačilo“.[18]

B – *Nujnost zadostnega tujega elementa glede na pravo Skupnosti*

33. Videli smo lahko, da zakonca Ritter-Coulais s stvarnega vidika zaradi zaposlitvene poklicne dejavnosti, ki jo opravljata, teoretično spadata v okvir, zaščiten s členom 48 Pogodbe.

34. Vendar je na podlagi ustaljene sodne prakse uporaba tega člena omejena na osebne položaje, ki spadajo v pravo Skupnosti, torej položaje, ki vsebujejo zadosten tuj element, da se uporabi to pravo.[19]

17 — Sodba z dne 12. decembra 1990 v zadevi SARPP (C-241/89, Recueil, str. I-4695, točka 8). V tem smislu glej zlasti sodbe z dne 2. februarja 1994 v zadevi Verband Sozialer Wettbewerb, (imenovana „Clinique“, C-315/92, Recueil, str. I-317, točka 7); z dne 4. marca 1999 v zadevi Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Recueil, str. I-1301, točka 16) in z dne 15. julija 2004 v zadevi Lindfors (C-365/02, ZOdl., str. I-7183, točka 32).

18 — Sodba z dne 12. maja 1998 v zadevi Martínez Sala (C-85/96, Recueil, str. I-2691, točka 32).

19 — Na splošno se določbe Pogodbe, ki se nanašajo na prosto gibanje delavcev, svobodo ustanavljanja in svobodo opravljanja storitev, „ne uporabljajo za dejavnosti, katerih vsi upoštevni elementi se nahajajo znotraj ene same države članice“ (sodba z dne 16. januarja 1997, v zadevi USSL št. 47 di Biella, C-134/95, Recueil, str. I-195, točka 19). V istem smislu glej sodbe z dne 23. aprila 1991 v zadevi Höfner in Elser (C-41/90, Recueil, str. I-1979, točka 37); z dne 28. januarja 1992 v zadevi Steen (C-332/90, Recueil, str. I-341, točka 9) ter z dne 16. februarja 1995 v združenih zadevah Aubertin in drugi (od C-29/94 do C-35/94, Recueil, str. I-301, točka 9).

35. Torej je treba preučiti, ali sta okoliščina, da je imela M. Ritter-Coulais leta 1987 francosko in nemško državljanstvo, ter dejstvo, da sta zakonca v tem času bivala v Franciji, zadostna tuja elementa glede na pravo Skupnosti, ki se je tedaj uporabljalo.

36. V zvezi s tem bom takoj navedel, da se mi zdi, da dejstvo, da je imela M. Ritter-Coulais leta 1987 dvojno državljanstvo, ne zadostuje za „komunitarizacijo“ položaja zakoncev, ki sta bila skupaj obdavčena v Nemčiji kot nemška državljana. Kot smo videli, se je pri zavezanosti za davek na dohodek v Nemčiji upoštevalo samo nemško državljanstvo zakoncev, ker je bil zakonski par v tem okviru obravnavan, če lahko tako rečem, kot enota.[20] Zato sklepam, da pri analizi položaja zakoncev glede na pravo Skupnosti ni primerno ločevati med njunima položajema, kar bi bilo nazadnje umetno glede na to, da sta bila obdavčena skupaj.

37. Poleg tega se mi zdi, da položaja zakoncev Ritter-Coulais tudi ni mogoče primerjati s položajem A. Gilly, ki ga je Sodišče preučilo v sodbi z dne 12. maja 1998.[21] A. Gilly, ki je imela najprej nemško državljanstvo in je nato s poroko pridobila francosko državljanstvo, je bila učiteljica v državni šoli v Nemčiji. Zakonca Gilly sta prebivala v Franciji. Dohodki A. Gilly iz zaposlitve so bili na podlagi člena 14(I), prva poved, francosko-nemške konvencije obdavčeni v Nemčiji, ker je šlo za plačo za opravljanje javne službe in je imela njihova prejemnica nemško državljanstvo.[22] Dohodki A. Gilly so bili obdavčeni tudi v Franciji, kjer je bila upravičena do davčnega dobropisa, enakega znesku francoskega davka na te dohodke[23], vendar nižjega od zneska davka, plačanega v Nemčiji, kar sta zakonca Gilly izpodbijala pri francoski upravi.

38. Francoska vlada je v tej zadevi menila, da A. Gilly v Franciji ni uveljavljala pravic iz člena 48 Pogodbe, ker je delala v svoji matični državi, in sicer Nemčiji.

39. Sodišče je v odgovor na ta argument in da bi ugotovilo, ali položaj A. Gilly spada v okvir pravil o prostem gibanju delavcev, razsodilo, da „je dovolj […] poudariti, da je A. Gilly s poroko pridobila francosko državljanstvo in da je poklicno dejavnost opravljala v Nemčiji, medtem ko je prebivala v Franciji.

20 — Glej točki 17 in 18 teh sklepnih predlogov ter predvsem opombo na strani 10.

21 — Sodba v zadevi Gilly (C-336/96, Recueil, str. I-2793).

22 — Glej točki 5 in 6 teh sklepnih predlogov.

23 — V skladu s členom 20(II)(a)(cc) francosko-nemške konvencije, kot je bila spremenjena s protokolom z dne 28. septembra 1989.

V teh okoliščinah jo je treba *v slednji državi* obravnavati kot delavko, ki uveljavlja svojo pravico do prostega gibanja, kot jo zagotavlja Pogodba, za opravljanje dela v državi članici, ki ni država prebivališča. Dejstvo, da je obdržala državljanstvo države zaposlitve, nikakor ne povzroča dvomov glede dejstva, da *po mnenju francoskih organov* zadevna oseba s francoskim državljanstvom opravlja poklicno dejavnost na ozemlju druge države članice […]“[24]

40. Skratka, s stališča francoskih organov in v zvezi z obdavčitvijo dohodkov, prejetih za opravljanje dela v Nemčiji, bi morali A. Gilly obravnavati, kot da se giblje zunaj Francije zaradi opravljanja plačane dejavnosti, torej gospodarske dejavnosti, v drugi državi članici.

41. Položaj zakoncev Ritter-Coulais je torej treba analizirati z drugega stališča, in sicer s stališča nemških organov o obdavčitvi dohodkov v Nemčiji, prejetih za opravljanje dela v Nemčiji. Zato je jasno, da zadevni osebi po mnenju nemških organov opravljata poklicno dejavnost na nemškem ozemlju in se gibljeta samo zato, da prideta do prebivališča v Franciji.

42. Po tem, ko sem navedel ta pojasnila, dodajam, da menim, da stalno prebivališče v drugi državi članici v dejanskem stanju spora o glavni stvari oziroma leta 1987 osebnemu položaju, kot je položaj zakoncev Ritter-Coulais, ne more dati zadostnega tujega elementa glede na pravo Skupnosti, ki se je tedaj uporabljalo.

43. Zdi se mi, da je takšna rešitev izbrana zaradi ugotovitve, da je pravo Skupnosti, ki se je uporabljalo leta 1987, predvidevalo prosto gibanje oseb samo z gospodarskega vidika.

44. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče na splošno navedlo, da „vsi državljani Skupnosti ne glede na kraj bivanja ali državljanstvo, ki *so uveljavljali pravico do prostega gibanja delavcev* in *opravljali poklicno dejavnost v drugi državi članici*, spadajo na področje uporabe določb [Pogodbe, ki se nanašajo na prosto gibanje delavcev]“.[25]

24 — Zgoraj navedena sodba Gilly, točka 21 (moj poudarek).

25 — Sodba z dne 23. februarja 1994 v zadevi Scholz (C-419/92, Recueil, str. I-505, točka 9). Moj povdarek.

45. Poleg opravljanja poklicne dejavnosti v drugi državi članici so zadosten tuj element, ki upravičuje uporabo prava Skupnosti, tudi pridobitev diplome ali poklicne kvalifikacije v drugi državi članici.[26]

46. Obstoj takšnega tujega elementa poleg tega, da zadevni položaj povezuje s pravom Skupnosti, v nekaterih primerih ustrezno omogoča boj proti tako imenovani „obratni diskriminaciji“, se pravi, obravnavanju, s katerim država članica svoje državljane postavlja v slabši položaj kot državljane drugih držav članic.

47. Če so se državljani države članice z ravnanjem postavili v *enega od položajev, ki jih ureja pravo Skupnosti*, kot je pridobitev poklicne kvalifikacije v drugi državi članici, se lahko tako v odnosu do matične države sklicujejo na pravila Pogodbe o prostem gibanju oseb. Ti državljani so tedaj namreč „v odnosu do svoje matične države v podobnem položaju kot druge osebe, ki uživajo pravice in svoboščine, ki jih zagotavlja Pogodba“.[27]

48. Vendar se glede na pravo Skupnosti obratno diskriminacijo lahko kaznuje samo, če je tudi zadevni položaj „komunitariziran“. Če tega ni, bo usoda takšnih obratnih diskriminacij odvisna od nacionalnega prava, ki se uporablja.

49. Glede na to presojo ugotavljam, da nič v spisu ne daje misliti, da sta se zakonca Ritter-Coulais nastanila v Franciji, „da bi tam opravljala gospodarsko dejavnost“[28] ali pridobila poklicno kvalifikacijo. Nasprotno, zdi se, da sta se za nastanitev v Franciji odločila samo iz popolnoma osebnih razlogov. Tako sta opravljala poklicno zaposlitveno dejavnost v državi, katere državljana sta bila, torej v Zvezni republiki Nemčiji, pri čemer je edini zunanji element za to državo torej kraj njunega prebivališča, in sicer Francija.

26 — Glej zlasti sodbo z dne 7. februarja 1979 v zadevi Knoors (115/78, Recueil, str. 399), iz katere izhaja ta sodna praksa in ki se nanaša na svobodo ustanavljanja. Istemu sklepanju je treba slediti na področju prostega gibanja delavcev (glej sodbo z dne 31. marca 1993 v zadevi Kraus, C-19/92, Recueil, str. I-1663, točki 15 in 16).

27 — Zgoraj navedena sodba Knoors, točka 24.

28 — Sodba z dne 7. julija 1992 v zadevi Singh (C-370/90, Recueil, str. I-4265, točka 17).

50. Drugače povedano, zakonca Ritter-Coulais nista uveljavljala pravice do prostega gibanja iz člena 48 Pogodbe, da bi delala v državi članici, ki ni država, katere državljana sta.

51. V zvezi s tem ugotavljam podobnost z zadevo Werner[29], v kateri je bilo dejansko stanje v celoti primerljivo s položajem, v katerem sta bila leta 1987 zakonca Ritter-Coulais.

52. V tej zadevi je H. Werner, zobozdravnik z nemškim državljanstvom, ki je dejavnost opravljal v Nemčiji ter je svoje diplome in poklicne kvalifikacije pridobil v tej državi, bival na Nizozemskem. Predvsem je želel, da se njegov osebni položaj upošteva pri obdavčitvi dohodkov, prejetih v Nemčiji, da bi lahko koristil preferenčno lestvico za zakonske pare, imenovano „splitting tarif“. Pristojni nacionalni organ je njegovo zahtevo zavrnil z utemeljitvijo, da ne prebiva v Nemčiji in torej ne more koristiti sistema celotne zavezanosti za davek, na katerega je bila predvsem vezana ta ugodnost.

53. Ob upoštevanju teh dejstev je bilo Sodišču postavljeno vprašanje o razlagi člena 52 Pogodbe EGS (postal člen 52 Pogodbe ES, ki je po spremembi postal člen 43 ES).

54. Sodišče je v navedeni sodbi poudarilo, da je H. Werner poleg tega, da je nemški državljan ter je diplome in kvalifikacije pridobil v Nemčiji, „svojo poklicno dejavnost vedno opravljal v tej državi in […] se zato zanj uporablja nemška davčna zakonodaja“. Sodišče je tudi ugotovilo, da je „edini element, ki izstopa iz povsem nacionalnega okvira, dejstvo, da H. Werner prebiva v drugi državi članici in ne v državi, v kateri opravlja poklicno dejavnost“.[30]

55. Zato je razsodilo, da „člen 52 Pogodbe EGS državi članici ne preprečuje, da svojim državljanom, ki opravljajo poklicno dejavnost na njenem ozemlju, na katerem prejemajo vse ali skoraj vse dohodke ali imajo celotno ali skoraj celotno premoženje, naloži višje davčno breme, če ne prebivajo v tej državi, kot če prebivajo v njej“.[31]

29 — Sodba z dne 26. januarja 1993 (C-112/91, Recueil, str. I-429).

30 — *Ibidem*, točka 16.

31 — *Ibidem*, točka 17.

56. Generalni pravobranilec Darmon je v sklepnih predlogih v zgoraj navedeni zadevi Werner[32] Sodišču predlagal, naj razsodi, da „se niti člen 52 niti člen 7 Pogodbe EGS ne uporabljata za popolnoma notranji položaj države članice […]“[33]

57. Kakor koli že, čeprav Sodišče zadevnega položaja ni izrecno označilo kot „popolnoma notranji položaj države članice“, kar bi bil po mojem mnenju logični sklep utemeljitve v sodbi, se je nazadnje pridružilo presoji generalnega pravobranilca, v delu, v katerem je sklepal, da samo prebivališče v drugi državi članici ni zadosten tuj element, da bi se lahko uporabila pravila Pogodbe o pravici do ustanavljanja.[34]

58. Poleg tega menim, da nič ne nasprotuje temu, da se to ugotovitev prenese na področje prostega gibanja delavcev, ki ščiti tudi gibanje državljanov držav članic znotraj Skupnosti zaradi opravljanja gospodarske dejavnosti.

59. Še več, mislim, da je treba logiko zgoraj navedene sodbe Werner ohraniti kljub kritikam, ki jih je lahko vzbudila.[35]

60. Po mojem mnenju namreč ni nobenega razloga, da se ne bi strinjali z naslednjim stališčem generalnega pravobranilca Darmona v zgoraj navedenih sklepnih predlogih Werner: „Do sprejetja direktiv Sveta z dne 28. junija 1990 o pravici do prebivanja, katerih namen je posplošitev te pravice, je prosto gibanje oseb znotraj Skupnosti določeno – in omejeno – z gospodarskim značajem Pogodbe. Iz tega izhaja, da svoboda gibanja, priznana državljanom Skupnosti,

32 — Sklepni predlogi, predstavljeni 6. oktobra 1992.

33 — *Ibidem*, točka 55.

34 — Strinjam se z analizo generalnega pravobranilca Tizzana, ki meni, da se je „Sodišče v navedeni sodbi Werner dejansko omejilo na uporabo načela, po katerem se pravo Skupnosti ne uporablja za položaje, katerih pomembni elementi so povsem notranja zadeva države članice“. Glej točko 83 sklepnih predlogov v zadevi Schilling in Fleck-Schilling (sodba z dne 13. novembra 2003, C-209/01, Recueil, str. I-13389).

35 — Nekateri so tako prispevek sodbe v zadevi Werner opredelili kot „zavajajoč“ (pripomba X. Rohmerja, komentar 1000, *Droit fiscal 1993*, št. 19). Drugi so skromneje menili, da je ta sodna praksa „verjetno zastarela, odkar je začela veljati Pogodba o Evropski uniji in je bilo priznano državljanstvo Unije“ (Derouin, P., in Martin, P., *Droit communautaire et fiscalité – Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, str. 48). Poleg tega ugotavljam, da je francoski Conseil d'État v odločbi z dne 8. julija 2002 prevzel razlago, ki jo je Sodišče navedlo v sodbi v zadevi Werner (zahteva št. 225159, še neobjavljena v *Recueil Lebon*), glede spora o davku na dohodek za leti 1987 in 1988.
Nazadnje se mi zdi narobe sklepati, da bi se Sodišče v sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225) vrnilo k sklepanju, ki ga je predstavilo v zgoraj navedeni sodbi Werner. Kot sem navedel v sklepnih predlogih v zadevi Schumacker (točka 33), je bilo gotovo, da položaj g. Schumackerja v nasprotju s položajem g. Wernerja spada na področje uporabe prava Skupnosti. G. Schumacker, belgijski državljan, ki poklicnih kvalifikacij in izkušenj ni pridobil v Zvezni republiki Nemčiji, je izkoristil pravico do prostega gibanja delavcev, določeno v členu 48 Pogodbe ES, da je prišel v to državo, da bi v njej opravljal svojo poklicno dejavnost. Torej ni šlo za popolnoma notranji položaj države članice.

predvideva gibanje *zaradi gospodarske dejavnosti*“.[36]

61. V dejanskem stanja spora o glavni stvari oziroma leta 1987 niso veljale niti direktive iz leta 1990 o pravici do prebivanja niti člen 8a Pogodbe ES, ki je izhajal iz Maastrichtske pogodbe (ki je po spremembi postal člen 18 ES). Ker se *ratione temporis* ne uporabljajo za dejstva v primeru, o katerem odloča predložitveno sodišče, kot v zgoraj navedeni zadevi Werner, teh pravnih pravil pri svoji analizi ne bom upošteval.

62. Torej, mislim kot Komisija[37], da ni mogoče uporabiti načel, ki izhajajo iz člena 18 ES, za položaje, ki so nastali in učinkovali pred začetkom veljavnosti te določbe.

63. Sprejeti drugačno stališče, torej upoštevati načela in pravila, povezana z evropskim državljanstvom, ter jih analizirati v povezavi s sporom, ki izvira iz leta 1987, bi bilo po mojem mnenju v nasprotju z zahtevo po pravni varnosti.

64. Znano je namreč, da načelo pravnega varstva, ki je temeljno načelo prava Skupnosti, pomeni, da mora biti „zakonodaja Skupnosti […] jasna in njena uporaba predvidljiva za stranke v sodnem postopku“.[38] Posledica teh zahtev po jasnosti in predvidljivosti veljavnih pravnih standardov je po mojem mnenju nujno ta, da je treba položaj, ki je obstajal na določen datum, preučiti samo glede na pravna pravila, ki so veljala na ta datum.[39]

65. Po tem, ko sem navedel ta pojasnila, želim vseeno v skladu z navedbami v svojih sklepnih predlogih v zadevi Asscher[40] na-

36 — Glej točko 30.

37 — Glej pisna stališča, točka 52.

38 — Sodba z dne 22. februarja 1984 v zadevi Kloppenburg (70/83, Recueil, str. 1075, točka 11). Glej tudi sodbo z dne 17. julija 1997 v zadevi National Farmers' Union in drugi (C-354/95, Recueil, str. I-4559, točka 57).

39 — To nasprotno ne preprečuje upoštevanja poznejše sodne prakse Sodišča o razlagi pravnih pravil, *ki so se uporabljala na datum dejanj*, ki se obravnavajo v sporu o glavni stvari. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da Sodišče v okviru predloga za sprejetje predhodne odločbe ugotavlja pomen in obseg pravila Skupnosti, „kot se mora ali bi se moralo razumeti in uporabljati od takrat, ko je začelo veljati“ (glej sodbo z dne 27. marca 1980 v zadevi Denkavit italiana, 61/79, Recueil, str. 1205, točka 16).

40 — Sodba z dne 27. junija 1996 (C-107/94, Recueil, str. I-3089). Glej zlasti točko 41 sklepnih predlogov v tej zadevi, v katerih sem zapisal: „Mislim, da boste v prihodnosti morali odločati o diskriminacijah, ki jih bodo doživeli državljani države članice, ki so svobodo gibanja uveljavljali na primer samo na podlagi Direktive 90/364, ker je sedaj v tem aktu prava Skupnosti splošna pravica do prebivanja pod nekaterimi pogoji priznana neodvisno od kakršne koli gospodarske dejavnosti.“ Zaradi boljšega razlikovanja med različnimi primeri, ki so bili lahko predloženi Sodišču, je poleg tega zanimivo ugotoviti, da se je g. Asscher v nasprotju g. Wernerjem upravičeno skliceval na člen 52 Pogodbe ES zoper državo porekla, „ker je zaradi opravljanja gospodarske dejavnosti v državi članici, ki ni njegova matična država, v odnosu do te države v podobnem položaju kot vsak drug subjekt, ki se v odnosu do države gostiteljice sklicuje na pravice in svoboščine, ki jih zagotavlja Pogodba“ (zgoraj navedena sodba Asscher, točka 34).

vesti, da je na podlagi določb Skupnosti v sekundarnem pravu o pravici do prebivanja[41] in tudi člena 18 ES po mojem mnenju mogoče sklepati, da je že prebivališče v drugi državi članici zadosten tuj element, da lahko položaj državljanov Skupnosti spada na področje uporabe prava Skupnosti.

66. Sodišče je poleg tega imelo možnost razsoditi, da če cilj državljanstva Unije ni razširitev stvarnega področja uporabe Pogodbe na notranje položaje, ki so brez vsakršne povezave s pravom Skupnosti, takšna povezava vseeno obstaja „za osebe […], ki so državljani ene države članice in ki zakonito prebivajo na ozemlju druge države članice“.[42]

67. To sklepanje, ki temelji na pravnih učinkih pojma „evropsko državljanstvo“, je treba v okviru te analize vseeno postaviti ob stran, ker tuj element, ki ga sestavlja samo prebivališče v drugi državi članici, z vidika prava Skupnosti, ki se je uporabljalo leta 1987, ne zadostuje, da bi bile osebe v položaju, v kakršnem sta bila zakonca Ritter-Coulais, upravičene do varstva, ki ga nudijo pravila Pogodbe o prostem gibanju delavcev.

68. Ali ta ugotovitev samodejno pomeni, da ni treba predlagati odgovora o vsebini vprašanj za predhodno odločanje, ki jih je predložitveno sodišče postavilo Sodišču? To moram sedaj preučiti.

C – Nujnost, da se nacionalnemu sodišču pošlje odgovor o razlagi upoštevnega prava Skupnosti

69. Vemo, da Sodišču v preteklosti ni bilo treba sprejeti stališča o vsebini vprašanj za predhodno odločanje, ki mu jih je postavilo predložitveno sodišče, ker je menilo, da se pravo Skupnosti ne uporablja za povsem notranje spore, torej na primer za spore, ki so brez „povezave z enim od položajev, ki jih pravo Skupnosti predvideva na področju prostega gibanja oseb in pretoka storitev“.[43]

41 — Torej predvsem Direktiva Sveta 90/364/EGS z dne 28. junija 1990 o pravici do prebivanja (UL L 180, str. 26). Ta direktiva je bila razveljavljena z Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta 2004/38/ES z dne 29. aprila 2004 o pravici državljanov Unije in njihovih družinskih članov do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic (UL L 158, str. 77).

42 — Sodba z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Garcia Avello (C-148/02, Recueil, str. I-11613, točki 26 in 27).

43 — Zgoraj navedena sodba USSL št. 47 di Biella, točka 22.

70. Vendar je Sodišče v tej točki sodno prakso spremenilo. Tako na podlagi sodne prakse, sprejete na področju prostega pretoka blaga[44] in nato razširjene na področje prostega pretoka kapitala[45], dejstvo, da so upoštevni elementi spora o glavni stvari omejeni na eno državo članico, ne povzroči nedopustnosti vprašanja za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče.

71. Sodišče je namreč razsodilo, da so „načeloma nacionalna sodišča sama pristojna, da ob upoštevanju posebnosti vsake zadeve presodijo nujnost vprašanja za predhodno odločanje za to, da lahko izrečejo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih postavijo Sodišču“.[46] In Sodišče je dodalo, da je „zavrnitev […] predloga nacionalnega sodišča mogoča, samo če je očitno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nobene povezave z resničnostjo ali s predmetom spora o glavni stvari“.[47]

72. Zadnji položaj, v katerem se vzdrži odločitve, Sodišče samo označuje kot „izredni primer“.[48]

73. Ob upoštevanju teh načel, in če „ni očitno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti ni potrebna za nacionalno sodišče“[49], Sodišče meni, da mora odgovoriti na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo predložitveno sodišče.

74. Predvsem sklepa, da je „takšen odgovor lahko koristen za sodišče, če bi nacionalno pravo nalagalo, da državljan [te države] uživa iste pravice, kot bi jih državljan druge države članice v istem položaju imel na podlagi prava Skupnosti“.[50]

75. Znano je, da je pristop, na podlagi katerega Sodišče meni, da je pristojno, da odgovori na vprašanja za predhodno odločanje, ki se nanašajo na določbe prava Skup-

44 — Sodba z dne 5. decembra 2000 v zadevi Guimont (C-448/98, Recueil, str. I-10663).

45 — Sodbi z dne 5. marca 2002 v združenih zadevah Reisch in drugi (C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 in od C-526/99 do C-540/99, Recueil, str. I-2157) ter z dne 15. maja 2003 v zadevi Salzmann (C-300/01, Recueil, str. I-4899).

46 — Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Guimont, točka 22.

47 — Sodba z dne 6. junija 2000 v zadevi Angonese (C-281/98, Recueil, str. I-4139, točka 18). Opozarjam, da se ta zadeva nanaša na prosto gibanje delavcev, kar lahko potrdi misel, da lahko usmeritev sodne prakse, ki jo je Sodišče nato razvilo v zgoraj navedeni sodbi Guimont, vpliva tudi na to področje.

48 — Zgoraj navedena sodba Salzmann, točka 32.

49 — Zgoraj navedena sodba Guimont, točka 23.

50 — Zgoraj navedena sodba Reisch in drugi, točka 26. Zdi se, da to stališče glede na besedišče, ki ga je v sklepnih predlogih v tej zadevi uporabil generalni pravobranilec Geelhoed, pojasnjuje ugotovitev, po kateri bo, če „notranje pravo prepoveduje obratno diskriminacijo, nacionalni sodnik potreboval razlago pravic, ki jih imajo državljani drugih držav članic na podlagi prava Skupnosti – da bo lahko ugotovil, ali gre za obratno diskriminacijo“ (točka 87).

nosti v položajih, v katerih so dejstva v sporu o glavni stvari zunaj področja uporabe tega prava, predmet razprav.[51]

76. Vendar kljub upoštevnosti argumentov zoper usmeritev, ki jo je Sodišče razvilo v sodni praksi, v tej zadevi ne morem prezreti te usmeritve. Zato bom Sodišču predlagal vsebinsko analizo vprašanj za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Bundesfinanzhof.

77. Potem ko sem zaporedoma dokazal, najprej, da spor o glavni stvari spada na stvarno področje uporabe pravil o prostem gibanju delavcev ter ne pravil o pravici do ustanavljanja in prostem pretoku kapitala, nato, da osebni položaj pritožnikov leta 1987 ni vseboval nobenega upoštevnega tujega elementa glede na člen 48 Pogodbe, in nazadnje, da zadnja ugotovitev Sodišču samodejno ne preprečuje, da bi na podlagi usmeritve, ki jo je razvilo v sodni praksi, sprejelo stališče o pravu Skupnosti, ki ga je treba razložiti, se bom sedaj lotil vsebinske obravnave vprašanj za predhodno odločanje, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, pri čemer poudarjam, da po mojem mnenju zahtevata enotno analizo.

78. Tako predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 48 Pogodbe razlagati tako, da nasprotuje temu, da državljana države članice, ki sta v Nemčiji neomejena davčna zavezanca[52] in prejemata iz nemškega vira dohodke iz zaposlitve, ne moreta uveljavljati izpada prihodkov od najemnin, ki sta ga utrpela v drugi državi članici, ker sta enodružinsko hišo uporabljala za svoje potrebe, niti pri določitvi svojega obdavčljivega dohodka v Nemčiji niti pri izračunu, ki določa stopnjo davka na dohodek v tej državi članici.

51 — Glej zlasti sklepne predloge državnega pravobranilca Jacobsa v zadevi Pistre in drugi (sodba z dne 7. maja 1997, od C-321/94 do C-324/94, Recueil, str. I-2343, točka 38 in naslednje) ter sklepne predloge državnega pravobranilca Saggia v zgoraj navedeni zadevi Guimont, točki 6 in 7. Ta razprava zadeva tudi obseg sodne prakse v zadevi Dzodzi (sodba z dne 18. oktobra 1990, C-297/88 in C-197/89, Recueil, str. I-3763), ki se nanaša posebej na primer, v katerem se določba nacionalnega prava sklicuje na pravo Skupnosti: glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevah Leur-Bloem in Giloy (sodbi z dne 17. julija 1997, C-28/95, Recueil, str. I-4161, točka 47 in naslednje, ter C-130/95, Recueil, str. I-4291) ter v zadevi BIAO (sodba z dne 7. januarja 2003, C-306/99, Recueil, str. I-1, točke od 47 do 70).

52 — Tukaj natančno povzemam izraz, ki ga je predložitveno sodišče uporabilo v prvem vprašanju za predhodno odločanje. Čeprav to ne izhaja jasno iz predložitvenega sklepa, se mi zdi, da je treba ta izraz razumeti v pomenu, da sta bila zakonca Ritter-Coulais podrejena nemškemu sistemu celotne zavezanosti za davek, ki se običajno uporablja za rezidente v Nemčiji (glej zlasti zgoraj navedeni zadevi Werner in Schumacker). Zdi se, da je to izjema, ki zadeva državne uslužbence nerezidente v Nemčiji.

D – *Obstoj posredne diskriminacije, ki jo prepovedujejo pravila Pogodbe o prostem gibanju delavcev*

79. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ostaja dejstvo, da morajo države članice, če področje neposrednih davkov ni v pristojnosti Skupnosti, svoja pooblastila na tem področju izvajati ob spoštovanju prava Skupnosti.[53] V zvezi s tem prosto gibanje delavcev vključuje odpravo vsakršne diskriminacije delavcev držav članic na podlagi državljanstva, zlasti glede plačila. Sodišče je v sodbi z dne 8. maja 1990 v zadevi Biehl[54] razsodilo, da načelo enakega obravnavanja glede plačila ne bi bilo učinkovito, če bi ga spodbijala pravila na področju davka na dohodek.

80. Prav tako ni sporno, da pravila o enakem obravnavanju prepovedujejo ne samo očitne diskriminacije na podlagi državljanstva, ampak tudi vse prikrite oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko pripeljejo do enakega rezultata.[55] Sodišče je razsodilo, da predpisi države članice, ki priznavajo davčne ugodnosti samo rezidentom na nacionalnem ozemlju, lahko delujejo predvsem v škodo državljanov drugih držav članic, ker nerezidenti najpogosteje niso državljani te države, tako da lahko takšni predpisi pomenijo posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva.[56]

81. Vendar je „diskriminatorna lahko samo uporaba različnih pravil za primerljive položaje ali uporaba istega pravila za različne položaje“.[57]

82. Sodišče je še pred kratkim opozorilo, 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 ter njegovega osebnega in družinskega položaja, pa se najlaže presodi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar na splošno ustreza kraju, v katerem ta oseba običajno prebiva“.[58]

53 — Glej zlasti sodbo z dne 4. oktobra 1991 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-246/89, Recueil, str. I-4585, točka 12) in zgoraj navedeno sodbo Schilling, točka 22.

54 — C-175/88, Recueil, str. I-1779, točka 12.

55 — Glej tudi 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).

56 — Glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točka 28, in Asscher, točka 38, ter sodbo z dne 16. maja 2000 v zadevi Zurstrassen (C-87/99, Recueil, str. I-3337, točki 19 in 20).

57 — Zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 30.

58 — Glej zlasti sodbo z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin (C-169/03, ZOdl., str. I-6443, točka 15 in navedena sodna praksa).

83. Iz tega izhaja, da „dejstvo, da država članica nerezidentu ne omogoča določenih davčnih ugodnosti, ki jih nakloni rezidentu, na splošno ne pomeni nedovoljenega razlikovanja, upoštevajoč objektivne razlike med položajem, v katerem so rezidenti, in položajem nerezidentov, z vidika vira dohodkov in z vidika osebne zmožnosti prispevanja ali osebnega ali družinskega položaja“.[59]

84. Vendar je Sodišče v sodbi Schumacker razsodilo, da nerezident in rezident nista v objektivno različnem položaju, če nerezident ne prejema velikega dohodka v državi stalnega prebivališča, temveč prejema večino obdavčljivih dohodkov v državi zaposlitve. Država stalnega prebivališča mu namreč v takšnem primeru ne more dodeliti ugodnosti, ki izhajajo iz upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja. Različno obravnavanje torej postane diskriminatorno do nerezidenta, ker se njegov osebni in družinski položaj ne upošteva niti v državi stalnega prebivališča niti v državi zaposlitve.[60]

85. V okviru dejanskega in pravnega stanja v sporu o glavni stvari, kot je prikazano v predložitvenem sklepu, me načela, na katera sem opozoril, vodijo k naslednji analizi.

86. Člen 2a(1), prva poved, točka 4, EStG 1987, ki kot je znano, določa, da se sme negativne dohodke iz tujega vira, povezane z oddajo nepremičnine, ki je v tuji državi, pobotati samo z enakimi dohodki iz tujega vira, ki izvirajo iz iste države, v nemškem pravu izključuje takšne negativne dohodke iz tujega vira, obravnavane ločeno[61], ne samo pri določitvi obdavčljivega dohodka, temveč tudi pri izračunu stopnje obdavčitve dohodka v Nemčiji[62].

87. Skratka, oseba, ki je v celoti zavezana za davek na dohodek v Nemčiji in je v drugi državi članici lastnica hiše, v kateri prebiva, ter ne prejema prihodkov od najemnin v tej državi, pri izračunu zneska davka ne more uveljavljati izpada, ki ji je nastal, ker prebiva v hiši.

88. Na drugi strani iz spisa izhaja, da ista oseba, ki je v Nemčiji lastnica hiše, v kateri

59 — *Ibidem*, točka 16 in navedena sodna praksa.

60 — Zgoraj navedena sodba Schumacker, točke od 36 do 38.

61 — Torej pri neobstoju enakih dohodkov iz tujega vira, ki izvirajo iz iste države.

62 — V zvezi s tem se sklicujem na pojasnila predložitvenega sodišča, navedena v točki 16, in opombo na strani 8 teh sklepnih predlogov.

prebiva, lahko uveljavlja takšne negativne dohodke pri izračunu davka na dohodek.[63]

89. Nemška davčna zakonodaja torej res izključuje nerezidente iz uživanja davčne ugodnosti, kar pomeni različno obravnavanje, ki ni ugodno za te osebe.[64]

90. Vendar takšno različno obravnavanje ni diskriminacija, ki je v nasprotju s Pogodbo, če so rezidenti in nerezidenti načeloma v objektivno različnem položaju.

91. V zvezi s tem poudarjam, da je treba nerezidente, ki kot zakonca Ritter-Coulais prejemajo ves ali skoraj ves dohodek v Nemčiji, glede na pravila, ki veljajo za izračun davka na dohodek, obravnavati, kot da so v položaju, ki je primerljiv s položajem oseb, ki prebivajo in delajo v tej državi članici.

92. Različno obravnavanje davčnih zavezancev, ki delajo v državi članici, vendar ne prebivajo v njej, ter davčnih zavezancev, ki delajo in prebivajo v tej državi, ki ga pomeni zavrnitev možnosti upoštevanja negativnih prihodkov od najemnin prvim, je torej v tej meri res posredna diskriminacija na podlagi stalnega prebivališča, ki jo prepoveduje člen 48 Pogodbe.

93. Sodišče je razloge, ki podpirajo tako sklepanje, navedlo v okviru zadev, ki so se nanašale na davčne ugodnosti, povezane z osebnim in družinskim položajem davčnih zavezancev nerezidentov.

94. Če davčni zavezanec uveljavlja pravico do prostega gibanja ter mora njegov osebni in družinski položaj dejansko upoštevati njegova država stalnega prebivališča, sicer upoštevanje teh dohodkov ni mogoče, iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da mora imeti možnost obdavčitve v tej državi. V takšnem primeru lahko država stalnega prebivališča upošteva osebni in družinski položaj davčnega zavezanca rezidenta.[65]

63 — Glej predložitveni sklep, str. 2 in 7, ter pisna stališča Komisije, točka 33.

64 — Opozarjam, da čeprav davčni sistem, ki se uporablja v zadevi v glavni stvari, izhaja, kot smo lahko videli, iz prepletanja pravil francosko-nemške konvencije in nacionalne zakonodaje, je samo slednja in zlasti člen 2a(1), prva poved, točka 4, EStG 1987 neposredni vzrok za različno obravnavanje rezidentov in nerezidentov v Nemčiji.

65 — Glej zlasti sodbo z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind (C-391/97, Recueil, str. I-5451, točki 29 in 30).

95. V tem primeru se lahko davčne ugodnosti, povezane z osebnim in družinskim položajem davčnega zavezanca, ki jih predvideva nacionalno pravo države zaposlitve in se upoštevajo pri izračunu davka na dohodek, nerezidentom zavrnejo, ker se jim lahko primerljive ugodnosti odobrijo v državi stalnega prebivališča.

96. Nasprotno, kadar davčni zavezanec v državi stalnega prebivališča ne prejema zadostnih obdavčljivih dohodkov, ki bi omogočili takšno upoštevanje, mora to nujno storiti država zaposlitve.[66]

97. Ta sodna praksa pomeni, da nazadnje posledica obdavčitve davčnega zavezanca v državi zaposlitve ali državi stalnega prebivališča ne sme biti, da se njegov osebni in družinski položaj ne upošteva nikjer ali samo delno.[67]

98. In ta sodna praksa na splošno po mojem mnenju pomeni, da pristojni organi ne smejo različno presojati *zmožnosti prispevanja nerezidenta*, ki izhaja ne samo iz upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja[68], ampak tudi iz *njegovega skupnega dohodka in izgube*[69], samo zaradi kraja njegovega stalnega prebivališča, če davčni zavezanci rezidenti in nerezidenti prejemajo ves ali skoraj ves obdavčljiv dohodek v državi, v kateri so obdavčeni.

99. To je torej posledica nacionalne zakonodaje, ki nerezidentom ne priznava *upoštevanja negativnih dohodkov iz tujega vira*, ki se obravnavajo kot *izpad* prihodkov od najemnin, pri določitvi obdavčljivega dohodka in/ali davčne stopnje, medtem ko ga priznava rezidentom, ki prav tako prejemajo ves ali skoraj ves dohodek v tej državi članici.

66 — Glej zlasti sodbo z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493).

67 — Glej sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819), v kateri je Sodišče razsodilo, da morajo „mehanizmi, uporabljeni za izogibanje dvojnega obdavčevanja, ali nacionalni davčni sistemi, katerih učinek je odprava ali omilitev takšnega obdavčevanja, vseeno davčnim zavezancem zadevnih držav zagotavljati, da se bo nazadnje pravilno upošteval njihov celotni osebni in družinski položaj, ne glede na način, kako sta zadevni državi članici to obveznost razdelili med seboj, v nasprotnem primeru lahko povzročijo neenako obravnavanje, ki ni združljivo z določbami Pogodbe o prostem gibanju delavcev in ne bi bilo v nobenem primeru posledica razhajanj med nacionalnima davčnima zakonodajama“ (točka 101).

68 — Po mojem mnenju in kot primer so davčne ugodnosti, povezane z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev, te: omilitev progresivnosti davčne lestvice v korist poročenih parov (zgoraj navedena sodba Schumacker), odtegnitev dobičkov, vloženih v oblikovanje pokojninskega rezervnega sklada (zgoraj navedena sodba Wielockx), ali tudi davčne olajšave, povezane z osebnimi obveznostmi, kot je plačevanje preživnine (zgoraj navedena sodba de Groot).

69 — Po mojem mnenju spada v to kategorijo sodba z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933), vsaj v delu o možnosti, da se odbijejo poklicni stroški. Sodišče je namreč razsodilo, da pravila Pogodbe, ki se nanašajo na svobodo opravljanja storitev, nasprotujejo nacionalni določbi, ki na splošno pri obdavčitvi nerezidentov upošteva bruto dohodke brez odbitka poklicnih stroškov, medtem ko se rezidentom obdavčijo neto dohodki po odbitku teh stroškov.

100. Zato menim, da je treba člen 48 Pogodbe razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki ima takšen diskriminatorni učinek za delavce nerezidente.

E – *Morebitna utemeljitev posredne diskriminacije*

101. Zavedam se, da pristop, ki sem ga izbral na podlagi obstoječe sodne prakse, davčne zavezance rezidente in nerezidente v celoti postavlja v enakopraven položaj glede različnih davčnih ugodnosti[70], ki so pogosto neločljivo povezane z odločitvami na področju ekonomske ali socialne politike, ki sta v pristojnosti držav članic.

103. Po mnenju nemške vlade bi bila lahko razlog za to, da zadevnega izpada prihodkov od najemnin ni mogoče odšteti, nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema, ki izhaja iz francosko-nemške konvencije in nacionalnega prava.

102. Vendar vztrajam pri tem, da takšen pristop velja samo, če davčni zavezanec rezident prejema ves ali skoraj ves dohodek v državi, v kateri je obdavčen. Samo ta ugotovitev lahko namreč spremeni različno obravnavanje rezidentov in nerezidentov v diskriminatorno obravnavanje, ki ga prepovedujejo pravila Pogodbe o prostem gibanju oseb.

104. Ta doslednost bi obstajala v tem, da bi bilo, ker Zvezna republika Nemčija na podlagi člena 3(I) francosko-nemške konvencije nima pooblastila za obdavčitev prihodkov od nepremičnin, ki so v Franciji, upravičeno zavrniti upoštevanje izpada, povezanega s takšnimi nepremičninami, kadar tega izpada ni mogoče pobotati z enakimi dohodki, ki izvirajo iz Francije.

70 — V zvezi z različnostjo davčnih ugodnosti, ki jih ta pristop lahko zadeva, opozarjam, da je Bundesfinanzhof pred kratkim Sodišču predložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe, s katerim je želelo izvedeti, ali „člen 52 Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti nasprotuje temu, da je državljanu druge države članice, ki je deloma zavezan za davek na ozemlju Zvezne republike Nemčije, prepovedano od zneska obdavčljivega dohodka odbiti *stroške davčnega svetovanja* kot izredni strošek, medtem ko davčni zavezanec, zavezan za davek na vse svoje dohodke, to lahko stori“ (moj poudarek); predlog za sprejetje predhodne odločbe z dne 12. avgusta 2004 v zadevi Conijn (C-346/04), ki še poteka pred Sodiščem.

105. Poleg tega naj bi ta davčni sistem temeljil na pravilih o razdelitvi davčnih pristojnosti, za katere naj bi Sodišče priznalo, da lahko upravičujejo različno davčno obravnavanje. Nemška vlada v zvezi s tem navaja zgoraj navedeno sodbo Gilly.

106. Argumentacija nemške vlade me ne prepriča, in to predvsem zato, ker zamenjuje različni vprašanji, in sicer vprašanje davčno upoštevnih naveznih okoliščin in vprašanje, ki se nanaša na utemeljitev na podlagi nujne doslednosti davčnega sistema, ki se uporablja.

107. Glede vprašanja davčno upoštevnih naveznih okoliščin je treba najprej navesti, da se je Sodišče v sodbi Gilly omejilo na to, da je razsodilo, da člen 48 Pogodbe ES ne nasprotuje pravilom dvostranske konvencije, ki določajo dejavnike, po katerih so delavci davčno vezani na eno ali drugo državo članico, predvsem glede na to, ali delajo v zasebnem oziroma javnem sektorju, in če delajo v javnem sektorju, glede na to, ali imajo državljanstvo države, v katere javnem sektorju so zaposleni, ali tega nimajo neusklajenostjo lestvic neposrednih davkov na ravni Skupnosti.

108. V tem primeru gre namreč za pravila, ki se omejujejo na opredelitev, v kateri državi članici bo fizična oseba zavezana za davek na dohodek.[71] Razlike, ki lahko izhajajo iz tega glede ravni obdavčitve, ki se uporablja v eni ali drugi državi članici, se lahko pojasni z

71 — To izhaja iz „pristojnosti pogodbenih strank, da zaradi izogibanja dvojnega obdavčevanja določita merila, kako bosta med seboj razdelili pooblastila za obdavčitev“ (zgoraj navedena sodba Gilly, točka 30).

109. V tej zadevi pa gre nasprotno za pravila o določitvi obdavčljivega dohodka in davčne stopnje. Nikakor se ne dvomi v pravila francosko-nemške konvencije in EStG 1987, katerih učinek je, da so v Nemčiji zavezane za davek na dohodek fizične osebe, kot sta zakonca Ritter-Coulais, ker sta nemška državljana, ki opravljata učiteljski poklic v javni srednji šoli v Nemčiji.

110. Prav tako v tej zadevi ne gre za pravilo o razdelitvi davčnih pristojnosti, po katerem so na podlagi člena 3(I) francosko-nemške konvencije „dohodki od nepremičnin […] obdavčljivi samo v državi pogodbenici, v kateri so te nepremičnine“.

111. Dejstvo, da se v Nemčiji ne upošteva *izpad* prihodkov od nepremičnin, ne izhaja iz tega člena, temveč kot smo lahko videli, samo iz nacionalnega prava.

112. Glede argumenta nujnosti zagotavljanja doslednosti davčnega sistema, ki se uporablja, je znano, da je Sodišče zelo redno zavrnilo ta argument in opozorilo, da obstaja, če je priznalo, da takšna nujnost lahko upravičuje predpise, ki lahko omejujejo temeljne svoboščine[72], neposredna povezava med možnostjo odbitka prispevkov, plačanih v okviru zavarovalnih pogodb pri morebitni starosti ali smrti, in obdavčitvijo zneskov, prejetih ob izvrševanju teh pogodb[73].

113. Da bi bila ta utemeljitev, ki izhaja iz nujnosti zagotavljanja doslednosti davčnega sistema, ki se uporablja, sprejemljiva, mora torej obstajati neposredna povezava med odobritvijo davčne ugodnosti in pobotom te ugodnosti s pobranim davkom, poleg tega morata biti odtegnitev in pobrani davek opravljena v okviru iste obdavčitve istega davčnega zavezanca.

114. Sklepam, da v tem primeru manjka takšna povezava med odbitkom izpada prihodkov od najemnin za potrebe izračuna davka na dohodek v državi članici zaposlitve in obdavčitvijo prihodkov od nepremičnin v državi članici, v kateri so te nepremičnine.

115. Torej se mi zdi izključeno, da bi bilo mogoče razliko med rezidenti in nerezidenti, kot jo uvaja nemška zakonodaja, upravičiti z nujnostjo zagotavljanja doslednosti davčnega sistema, ki se uporablja.

116. Poleg tega nič ne nakazuje, da bi bilo mogoče v tej zadevi v državi stalnega prebivališča upoštevati zadevni izpad prihodkov od najemnin za naslednja davčna leta.

117. Nazadnje in kot poudarja predložitveno sodišče, opozarjam, da znižanja davčnih prihodkov ni mogoče obravnavati kot nujni razlog v splošnem interesu, na kateri bi se lahko sklicevali pri utemeljitvi nacionalnega ukrepa, ki je v nasprotju s temeljno svoboščino.[74]

72 — Gre za sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28) in v zadevi Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 21).

73 — Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo de Groot, točka 108.

74 — Glej zlasti sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 59).

V – Predlog

118. Glede na vse zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Bundesfinanzhof, odgovori:

Člen 48 Pogodbe EGS (postal člen 48 Pogodbe ES, ki je po spremembi postal člen 39 ES) je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da državljana države članice, ki sta v Nemčiji neomejena davčna zavezanca in prejemata iz nemškega vira dohodke iz zaposlitve, ne moreta uveljavljati izpada prihodkov od najemnin, ki sta ga utrpela v drugi državi članici, ker sta enodružinsko hišo uporabljala za svoje potrebe, niti pri določitvi njunega obdavčljivega dohodka v Nemčiji niti pri izračunu, ki določa stopnjo davka na dohodek v tej državi članici.