Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 12. decembra 2013 *

„Svoboda ustanavljanja — Enako obravnavanje — Davek na dohodek — Zakonodaja o izogibanju dvojnemu obdavčevanju — Dohodki, prejeti v državi, ki ni država rezidentstva — Metoda oprostitve s pridržkom progresije v državi rezidentstva — Delno upoštevanje osebnega in družinskega položaja — Izguba nekaterih davčnih ugodnosti, povezanih z osebnim in družinskim položajem delavca“

V zadevi C-303/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal de première instance de Liège (Belgija) z odločbo z dne 31. maja 2012, ki je prispela na Sodišče 21. junija 2012, v postopku

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

proti

État belge,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, E. Juhász, A. Rosas (poročevalec), D. Šváby in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: V. Tourrès, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. aprila 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za G. Imfelda in N. Garcet M. Levaux in M. Gustin, odvetnika,

— za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, agenta,

— za estonsko vlado M. Linntam, agentka,

— za Evropsko komisijo F. Dintilhac in W. Mölls, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 13. junija 2013

* Jezik postopka: francoščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med G. Imfeldom in N. Garcet, parom s stalnim prebivališčem v Belgiji, in État belge, ker so se v okviru izračuna njune skupne obdavčitve v Belgiji upoštevali dohodki, ki jih je G. Imfeld prejel v drugi državi članici in so oproščeni davkov v Belgiji, vendar se uporabijo kot osnova za priznanje davčnih ugodnosti, povezanih z osebnim in družinskim položajem, zaradi česar sta izgubila del ugodnosti, do katerih bi bila upravičena, če se ti dohodki ne bi upoštevali.

Pravni okvir

Konvencija iz leta 1967

3 Konvencija med Kraljevino Belgijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in ureditvi nekaterih drugih vprašanj s področja davkov na dohodek in premoženje, vključno s patenti in davkom na nepremičnine, podpisana 11. aprila 1967 v Bruslju (*Moniteur belge* z dne 30. julija 1969, v nadaljevanju: konvencija iz leta 1967), v členu 14, naslovljenem „Svobodni poklici“, določa:

„1. Dohodki, ki jih rezident države pogodbenice pridobi z opravljanjem svobodnega poklica ali drugih podobnih samostojnih dejavnosti, so obdavčljivi samo v tej državi, razen če ima ta rezident v drugi državi pogodbenici redno na razpolago stalno bazo za opravljanje svojih dejavnosti. Če ima na razpolago tako bazo, so dohodki obdavčljivi v drugi državi, vendar le, če jih je mogoče pripisati dejavnostim, opravljenim prek navedene stalne baze.

2. Pojem ‚svobodni poklici‘ vključuje zlasti samostojne dejavnosti […] zdravnikov, odvetnikov, inženirjev, arhitektov, zobozdravnikov in računovodij.“

4 Člen 23 konvencije iz leta 1967 v členu 2, točka 1, med drugim določa, da so dohodki, ki izvirajo iz Nemčije in so tam obdavčljivi na podlagi navedene konvencije, oproščeni davkov v Belgiji. Vendar v skladu z isto določbo ta oprostitev ne omejuje pravice Kraljevine Belgije, da pri določitvi davčnih stopenj upošteva tako oproščene dohodke.

Belgijsko pravo

5 Člen 126(1) in (2) zakonika o davku na dohodek iz leta 1992 (*Moniteur belge* z dne 30. julija 1992) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: CIR iz leta 1992), določa:

„1. Ne glede na obliko skupnosti se dohodki zakoncev, ki niso dohodki iz poklicne dejavnosti, prištejejo k dohodkom iz poklicne dejavnosti zakonca z višjimi dohodki.

2. Davek se obračuna v imenu obeh zakoncev.“

6 Člen 131 CIR iz leta 1992 določa, da je del dohodka vsakega davčnega zavezanca oproščen davka. V skladu s členom 132 CIR iz leta 1992 se ta oproščeni delež poveča, če davčni zavezanec skrbi za vzdrževane člane.

7 Če se davek odmeri v imenu zakoncev, se to povečanje v skladu s členom 134(1), drugi pododstavek, CIR iz leta 1992 prednostno upošteva pri deležu dohodka tistega zakonca, ki ima višje dohodke iz poklicne dejavnosti. Člen 134(1) CIR iz leta 92 tako določa:

„1. Delež dohodka, ki je oproščen davka, se določi za vsakega davčnega zavezanca in vključuje osnovni znesek, ki se po potrebi poveča, in dodatke iz členov 132 in 133.

Če se opravi skupna obdavčitev, se dodatna oprostitev iz člena 132 upošteva pri davčnem zavezancu z višjim obdavčljivim dohodkom. […]“

8 Člen 155 CIR iz leta 1992 določa:

„Dohodki, ki so na podlagi mednarodnih konvencij o preprečevanju dvojnega obdavčevanja oproščeni davka, se upoštevajo pri odmeri davka, vendar se ta zniža sorazmerno z deležem oproščenih dohodkov v skupnem znesku dohodkov.

Enako velja za:

— dohodke, oproščene na podlagi drugih mednarodnih pogodb ali sporazumov, če ti vsebujejo klavzulo pridržka progresije;

[…]

Kadar se opravi skupna obdavčitev, se znižanje za posameznega davčnega zavezanca obračuna od vseh njegovih neto dohodkov.“

9 Poleg tega je Kraljevina Belgija, da bi se uskladila s sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819), sprejela okrožnico št. Ci.RH.331/575.420 z dne 12. marca 2008, ki poleg znižanja, določenega v členu 155 CIR iz leta 1992, določa dodatno znižanje davka za dohodke, ki so oproščeni na podlagi mednarodne konvencije (v nadaljevanju: okrožnica iz leta 2008).

10 V tej okrožnici je navedeno:

„1. V belgijskem davčnem sistemu se pri določitvi davčnih ugodnosti, povezanih z osebnim in družinskim položajem davčnega zavezanca […], upoštevajo tako dohodki, ki izvirajo iz Belgije, kot tudi dohodki, ki izvirajo iz tujine. Če se zadevni družinski ali osebni položaj ni upošteval v tujini, je del teh ugodnosti izgubljen.

Nizozemska uporablja metodo oprostitve s pridržkom progresije, ki je enaka tej, ki se uporablja v Belgiji. Sodišče pa je v [zgoraj navedeni] sodbi [de Groot] presodilo, da je tak način obdavčenja v nasprotju z ureditvijo na področju prostega gibanja oseb v [Evropski uniji].

Evropska komisija je Belgijo pozvala, naj belgijske davčne predpise v zvezi z uporabo metode oprostitve s pridržkom progresije […] uskladi z obveznostmi iz členov 18 [ES], 39 [ES], 43 [ES] in 56 ES[…].

Sprejeta je bila ta rešitev: če se osebni in družinski položaj davčnega zavezanca ni upošteval v tujini, se davek za dohodke, ki izvirajo iz tujine, zniža nad mejo, določeno v členu 155 CIR iz leta [1992].

[…]

3. Dodatno znižanje za dohodke, ki so na podlagi konvencije oproščeni davkov, je mogoče priznati le, če:

   — je davčni zavezanec dohodke, ki so na podlagi konvencije oproščeni davkov, prejel v eni ali več državah članicah [Evropskega gospodarskega prostora (EGP)];

   — se osebni ali družinski položaj davčnega zavezanca ni upošteval pri izračunu davka, ki ga je treba v zadevnih državah plačati od dohodkov, ki so v Belgiji oproščeni davkov;

   — davčni zavezanec v Belgiji ni mogel v celoti koristiti davčnih ugodnosti, povezanih z njegovim družinskim ali osebnim položajem;

   — je davek, ki se plača v Belgiji, zvišan za davek, ki se plača v tujini, višji od davka, ki bi ga bilo treba plačati, če bi dohodki izvirali izključno iz belgijskega vira in če bi bilo z njimi povezane davke treba plačati v Belgiji.

4. Davčni zavezanec, ki zahteva priznanje dodatnega znižanja, mora dokazati, da izpolnjuje zahtevane pogoje.“

Spori o glavni stvari

11 G. Imfeld, nemški državljan, in N. Garcet, belgijska državljanka, sta v zakonski zvezi, imata dva otroka in stalno prebivališče v Belgiji. Čeprav se na podlagi določb nacionalnega prava zakonci načeloma obdavčijo skupno, sta za davčni leti 2003 in 2004 ločeno vložila napoved za odmero dohodnine v Belgiji, ne da bi navedla, da sta v zakonski zvezi.

12 G. Imfeld, ki kot odvetnik dela v Nemčiji in tam prejema vse dohodke, v Belgiji ni navedel nobenega obdavčljivega dohodka niti vzdrževanih oseb. N. Garcet, ki je zaposlena v Belgiji, pa je navedla hipotekarne obresti ter prijavila dva vzdrževana otroka in stroške varstva.

13 Navedene napovedi so privedle do treh sporov, ki se obravnavajo pred predložitvenim sodiščem in na katerih temelji ta predlog za sprejetje predhodne odločbe.

Spora v zvezi z davčnim letom 2003

14 Belgijska davčna uprava je 5. aprila 2004 najprej samo N. Garcet odmerila davek za davčno leto 2003.

15 Vendar je navedena uprava 16. novembra 2004 ugotovila, da N. Garcet ni mogoče šteti za samsko, zato je izdala odločbo o popravku, v kateri je napovedala skupno obdavčitev tožečih strank v postopku v glavni stvari in novo določitev davka na podlagi prijavljenih dohodkov N. Garcet in dohodkov, ki jih je G. Imfeld v Nemčiji prejel kot samozaposlena oseba.

16 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta v dopisu z dne 9. decembra 2004 izrazili nestrinjanje s tako napovedano ponovno odmero davka in nasprotovali izračunu davka, ki je bil opravljen za obe tožeči stranki skupaj, ter zahtevali ločen izračun zaradi zagotavljanja svobode ustanavljanja ter dejanske in popolne oprostitve obdavčitve dohodkov, ki jih je G. Imfeld prejel v Nemčiji.

17 Davčna uprava je 13. decembra 2004 tožečima strankama v postopku v glavni stvari poslala odločbo o odmeri davka, v kateri je navedla, da bo oprostitev dohodkov, ki jih je G. Imfeld prejel v Nemčiji, popolna, vendar pa je treba pri skupni obdavčitvi upoštevati stroške varstva otrok, delež dohodka, ki je oproščen davka, in znižanja za nadomestne dohodke.

18 Odmera za davčno leto 2003 od osnove dohodkov, znižanih na 0, je bila 10. februarja 2005 opravljena le za N. Garcet, tožeči stranki v postopku v glavni stvari pa sta zoper to odmero vložili pritožbo z dne 9. marca 2005.

19 Ker je directeur régional des contributions directes de Liège (regionalni direktor za neposredne davke v Liègeu) (Belgija) z odločbo z dne 11. julija 2005 to pritožbo zavrnil, sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari 29. septembra 2005 pri predložitvenem sodišču vložili tožbo zoper to odločbo.

20 13. oktobra 2005 je bil tožečima strankama v postopku v glavni stvari v okviru skupne obdavčitve odmerjen davek za davčno leto 2003, zoper odmero pa sta se pritožili 13. januarja 2006.

21 Ker je regionalni direktor za neposredne davke v Liègeu z odločbo z dne 7. marca 2006 to pritožbo zavrnil, sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari 31. marca 2006 pri predložitvenem sodišču vložili tožbo zoper to odločbo.

Spor v zvezi z davčnim letom 2004

22 Odmera za davčno leto 2004 je bila v okviru skupne obdavčitve tožečih strank v postopku v glavni stvari opravljena 24. junija 2005, ti pa sta se zoper odmero pritožili 15. septembra 2005.

23 Ker je regionalni direktor za neposredne davke v Liègeu z odločbo z dne 19. oktobra 2005 to pritožbo zavrnil, sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari 21. novembra 2005 pri predložitvenem sodišču vložili tožbo zoper to odločbo.

Davčno obravnavanje dohodkov, ki jih je G. Imfeld prejel v Nemčiji

24 G. Imfeld je bil na podlagi konvencije iz leta 1967 v Nemčiji obdavčen glede dohodkov, ki jih je prejel v tej državi članici. Iz njegovega odgovora na vprašanje, ki ga je pisno postavilo Sodišče, izhaja, da je bil v okviru davka od dohodka, ki ga je plačal v Nemčiji, deležen ugodnosti za vzdrževane otroke v obliki deleža dohodka, oproščenega davka („Freibetrag für Kinder“).

25 G. Imfeld je bil obdavčen kot posameznik, to je, ne da bi se zanj lahko uporabil sistem „Ehegattensplitting“, ki je sistem skupne obdavčitve, do katerega so na podlagi člena 1a(1), točka 2, zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) upravičeni davčni zavezanci, ki so sklenili zakonsko zvezo in niso trajno ločeni ter so obdavčeni v Nemčiji, stalno prebivališče pa imajo v drugi državi članici. Iz predložitvene odločbe in spisa, s katerim razpolaga Sodišče, je razvidno, da so nemški davčni organi G. Imfeldu za davčno leto 2003 zavrnili pravico do tega sistema obdavčitve.

26 Tožba, ki jo je G. Imfeld vložil zoper to zavrnilno odločbo, je bila zavrnjena s sodbo Finanzgericht Köln (Nemčija) z dne 25. julija 2007, ker so bili na eni strani njegovi obdavčljivi dohodki v Nemčiji nižji od 90 % celotnih dohodkov njegovega gospodinjstva in ker so bili na drugi strani dohodki njegove žene višji od absolutnega praga 12.372 EUR in relativnega praga 10 % svetovnega dohodka, ki ju določa nemška davčna zakonodaja. Finanzgericht Köln je med drugim poudarilo, da je Sodišče navedena praga potrdilo v sodbi z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind (C-391/97, Recueil, str. I-5451, točka 32).

27 Pritožba, ki jo je tožnik v postopku v glavni stvari vložil zoper to sodbo, je bila zavrnjena s sodbo Bundesfinanzhof (Nemčija) z dne 17. decembra 2007.

Presoja predložitvenega sodišča in vprašanje za predhodno odločanje

28 Predložitveno sodišče navaja, da je skupna obdavčitev G. Imfelda in N. Garcet v skladu z zakonom. Skupna obdavčitev je bila v skladu s členom 126(1) CIR iz leta 1992 opravljena za zakonca in davek je bil odmerjen za oba. Na podlagi člena 134(1), drugi pododstavek, CIR iz leta 1992 se je povečanje oproščenega deleža davka za vzdrževane otroke, na katerega se nanašata člena 132, točka 3, CIR iz leta 1992, „prednostno upoštevalo pri deležu dohodka tistega zakonca, ki ima višje dohodke iz poklicne dejavnosti“, v obravnavani zadevi pri deležu dohodka G. Imfelda.

29 Predložitveno sodišče se sprašuje o skladnosti belgijskega načina izračuna davka s pravom Unije. V zvezi s tem meni, da je posledica metode oprostitve s pridržkom progresije ta, da davčni zavezanci, kot sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari, izgubijo del deležev, ki so oproščeni davka in do katerih so upravičeni zaradi osebnega in družinskega položaja, saj se prednostno upoštevajo za del dohodka zakonca, čigar dohodki so višji, čeprav so na podlagi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja oproščeni davka. V tem smislu meni, da lahko uporaba člena 155 v povezavi s členom 134(1) CIR iz leta 1992 v čezmejnem položaju, kakršen je položaj tožečih strank v postopku v glavni stvari, ogroža pravo Unije.

30 V teh okoliščinah je tribunal de première instance de Liège z združitvijo različnih sporov, ki sta jih predložili tožeči stranki v postopku v glavni stvari, prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 39 [ES] nasprotuje temu, da belgijski davčni sistem s členoma 155 [CIR iz leta 1992] in [134(1), drugi pododstavek, CIR iz leta 1992], ne glede na to, ali se upošteva [okrožnica iz leta 2008] ali ne, povzroči, da se nemški dohodki iz poklicne dejavnosti tožnika, oproščeni davka na podlagi člena [14] [konvencije iz leta 1967], vključijo v izračun belgijskega davka in uporabijo kot osnova za priznanje davčnih ugodnosti iz [CIR iz leta 1992] ter da je korist od teh ugodnosti, kot je oproščeni delež davka zaradi družinskega položaja tožnika, manjša ali se prizna v manjši meri, kakor če bi obe tožeči stranki v postopku v glavni stvari imeli belgijske dohodke ali če bi višje dohodke namesto tožnika prejemala tožnica, medtem ko je tožnik v Nemčiji obdavčen od dohodkov iz poklicne dejavnosti kot posameznik in ne more uživati vseh davčnih ugodnosti, povezanih z njegovim osebnim in družinskim položajem, ki ga nemška davčna uprava upošteva le delno?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

31 Predložitveno sodišče v bistvu poziva Sodišče, naj se izreče o tem, ali je s pravom Unije združljivo davčno obravnavanje države članice, v zadevnem primeru Kraljevine Belgije, dohodkov zakoncev s stalnim prebivališčem v tej državi članici, v kateri en zakonec prejema dohodke, drugi pa opravlja samostojno poklicno dejavnost v drugi državi članici, v zadevnem primeru v Zvezni republiki Nemčiji, kjer prejema vse svoje dohodke, ki pomenijo največji delež dohodkov obeh zakoncev in so obdavčeni v Nemčiji, v Belgiji pa so na podlagi mednarodne konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja oproščeni davka.

32 Pojasniti je treba, da predložitveno sodišče, čeprav se v sporih o glavni stvari obravnavata dve davčni ugodnosti, povezani z osebnim in družinskim položajem davčnih zavezancev, in sicer odbitek stroškov varstva otrok in dodelitev dodatka za vzdrževanega otroka v obliki deleža dohodka, ki je oproščen davka, z vprašanjem meri predvsem na „oproščeni delež davka zaradi družinskega položaja tožnika“, pri čemer se sklicuje na način izračuna, opredeljen v členu 134(1), drugi pododstavek, CIR iz leta 1992.

33 Predložitveno sodišče s temi pojmi opredeljuje davčno ugodnost, ki pomeni dodatno oprostitev za vzdrževane otroke, določeno v členu 132 CIR iz leta 1992. Navaja, da se v skladu z belgijskim pravom takšna davčna ugodnost prizna obema zakoncema skupaj in da je zaradi načina izračuna, določenega v členu 134 CIR iz leta1992, v skladu s katerim se navedeni dodatek izračuna tako, da se upošteva pri najvišjih obdavčljivih dohodkih enega od obeh zakoncev, v položaju, kot je položaj tožečih strank v postopku v glavni stvari, manjša ali se prizna v manjši meri, kakor če bi obe tožeči stranki v postopku v glavni stvari imeli dohodke, ki izvirajo iz Belgije, in bi višje dohodke namesto G. Imfelda prejemala N. Garcet.

34 Odbitek stroškov varstva otrok zato ni del ugodnosti, ki jih predložitveno sodišče navaja v vprašanju. Kot je belgijska vlada potrdila na obravnavi, se za izračun odbitka stroškov varstva otrok uporabljajo druga pravila, saj se tak odbitek med zakonca porazdeli sorazmerno z višino njunih dohodkov. Dodaja, da je bila N. Garcet v zadevnem primeru deležna odbitka iz naslova stroškov varstva otrok po načelu *pro rata*, glede na delež njenih dohodkov v skupnem dohodku para.

Svoboščina, ki se uporablja za položaj tožečih strank v postopku v glavni stvari

35 Predložitveno sodišče se v vprašanju sklicuje na člen 39 ES, ki zdaj ustreza členu 45 PDEU, ki se nanaša na prosto gibanje delavcev, pri čemer se v pojasnilih, podanih v predložitveni odločbi, večkrat sklicuje na svobodo ustanavljanja.

36 Vendar G. Imfeld, ki je nemški državljan s stalnim prebivališčem v Belgiji, kot odvetnik dela v Nemčiji in opravlja samostojno dejavnost. Poleg tega se določba konvencije iz leta 1967, v zvezi s katero predložitveno sodišče izrecno navaja, da se uporablja v postopkih v glavni stvari, nanaša na svobodne poklice in druge podobne samostojne dejavnosti.

37 Zato položaj G. Imfelda ne spada na področje prostega gibanja delavcev, ampak na področje svobode ustanavljanja, ki za državljane Unije vključuje dostop do samozaposlitvenih dejavnosti in njihovo opravljanje (glej zlasti sodbo z dne 11. marca 2004 v zadevi de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 40).

38 Kot je Sodišče večkrat presodilo, čeprav je predložitveno sodišče vprašanje za predhodno odločanje omejilo na razlago prostega gibanja delavcev, ta okoliščina ni ovira, da Sodišče nacionalnemu sodišču poda vse elemente razlage prava Unije, ki so lahko uporabni pri presoji zadeve, o kateri odloča, ne glede na to, ali se je predložitveno sodišče v svojem vprašanju na njih sklicevalo ali ne (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Ritter-Coulais, C-152/03, ZOdl., str. I-1711, točka 29, in z dne 23. aprila 2009 v zadevi Rüffler, C-544/07, ZOdl., str. I-3389, točka 57).

39 Vprašanje je torej treba razumeti tako, da se nanaša na člen 43 ES, ki zdaj ustreza členu 49 PDEU.

Vprašanje

40 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje uporabi davčne zakonodaje države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, zaradi katere je par, ki ima v tej državi stalno prebivališče, dohodke pa prejema v navedeni državi in v drugi državi članici, v kateri je eden od zakoncev kot posameznik obdavčen od dohodkov iz poklicne dejavnosti in se mu ne morejo priznati vse davčne ugodnosti, povezane z njegovim osebnim in družinskim položajem, prikrajšan za določeno davčno ugodnost zaradi načina njenega upoštevanja, medtem ko bi bil ta par do nje upravičen, če bi oba zakonca vse svoje dohodke ali njihov večji del prejemala v državi članici rezidentstva.

Obstoj omejitve svobode ustanavljanja

41 Najprej je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ob neobstoju ukrepov za poenotenje in uskladitev, ki jih sprejme Unija, države članice ostanejo pristojne za določitev meril za obdavčitev dohodkov in premoženja, da bi se izognile – tudi s konvencijami – dvojnemu obdavčevanju. V tem okviru lahko države članice z dvostranskimi konvencijami o izogibanju dvojnemu obdavčevanju prosto določijo navezovalne okoliščine za porazdelitev davčne pristojnosti (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo de Groot, točka 93; ter sodbi z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Renneberg, C-527/06, ZOdl., str. I-7735, točka 48, in z dne 28. februarja 2013 v zadevi Beker, C-168/11, točka 32).

42 Vendar ta delitev davčne pristojnosti državam članicam ne omogoča, da uporabijo ukrepe, s katerimi bi se kršila prosto gibanje in pretok, zagotovljena s Pogodbo DEU. Pri izvajanju davčnih pristojnosti, kot so razdeljene v dvostranskih davčnih konvencijah o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, so države članice namreč zavezane spoštovati pravila Unije (zgoraj navedene sodbe de Groot, točka 94, Renneberg, točki 50 in 51, in Beker, točki 33 in 34).

43 Opozoriti je treba tudi, da iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je načeloma država članica stalnega prebivališča dolžna davčnemu zavezancu priznati vse davčne ugodnosti, povezane z njegovim osebnim in družinskim položajem, saj lahko ta država, razen izjemoma, najbolje presodi njegovo osebno davčno sposobnost, saj ima on v tej državi središče osebnih in premoženjskih interesov (glej zlasti sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 32, in z dne 16. maja 2000 v zadevi Zurstrassen, C-87/99, Recueil, str. I-3337, točka 21, ter zgoraj navedeno sodbo Beker, točka 43).

44 Obveznost upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca je lahko naložena državi članici zaposlitve le, če davčni zavezanec prejema vse ali skoraj vse svoje obdavčljive dohodke iz dejavnosti, ki jo opravlja v navedeni državi, in ne prejema večjih dohodkov v državi stalnega prebivališča, tako da mu ta ne more priznati ugodnosti, ki bi jih bil deležen ob upoštevanju njegovega osebnega in družinskega položaja (glej zlasti zgoraj navedene sodbe Schumacker, točka 36, Gschwind, točka 27, Zurstrassen, točke od 21 do 23, in de Groot, točka 89).

45 V okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, je treba torej združljivost uporabe belgijske zakonodaje s svobodo ustanavljanja preučiti ob upoštevanju teh načel.

46 V zadevnem primeru sta bili tožeči stranki v postopku v glavni stvari skupaj obdavčeni od dohodkov v Belgiji, kjer imata stalno prebivališče, medtem ko so bili dohodki, ki jih je G. Imfeld prejel v Nemčiji, oproščeni davka in je bil G. Imfeld kot posameznik obdavčen od dohodkov, ki jih je prejel v Nemčiji, kjer dela, na podlagi konvencije iz leta 1967.

47 Tako v Nemčiji kot v Belgiji se je vsaj delno upošteval njun osebni in družinski položaj. G. Imfeld je bil na podlagi nemške davčne zakonodaje upravičen do oprostitve davka za vzdrževane otroke („Freibetrag für Kinder“), ni pa se zanj uporabil sistem „Ehegattensplitting“.

48 Zakonca, tožeči stranki v postopku v glavni stvari, sta na podlagi belgijske davčne zakonodaje načeloma upravičena do dodatne oprostitve za vzdrževane otroke. Vendar te dodatne oprostitve nista mogla koristiti. Delež dodatnega dohodka, ki bi bil lahko oproščen davka, se je namreč upošteval pri dohodkih, ki jih je G. Imfeld prejel v Nemčiji, ker je bil on tisti, ki je imel v paru višje dohodke. Navedeni dohodki so bili nato odtegnjeni od davčne osnove, ker so bili oproščeni na podlagi konvencije iz leta 1967, tako da na podlagi posebnega dodatka za vzdrževane otroke nazadnje ni bil oproščen noben delež dohodka.

49 Zato davčna zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, in natančneje uporaba metode oprostitve s pridržkom progresije, določene v členu 155 CIR iz leta 1992, in načina upoštevanja dodatne oprostitve za vzdrževanega otroka, ki ga določa člen 134 CIR iz leta 1992, postavlja pare, ki so

v enakem položaju kot tožeči stranki v postopku v glavni stvari, za katerega je značilno, da se večji del dohodka para prejema v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, v položaj, ki je manj ugoden od položaja parov, ki vse svoje dohodke ali njihov večji del prejemajo v Belgiji.

50 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta bili kot par dejansko v slabšem položaju, ker nista bili deležni davčne ugodnosti, ki izhaja iz uporabe dodatne oprostitve za vzdrževanega otroka, do katere bi bili upravičeni, če bi prejemali vse svoje dohodke v Belgiji ali vsaj, če bi bili dohodki, ki jih je N. Garcet prejela v Belgiji, višji od dohodkov, ki jih je njen mož prejel v Nemčiji.

51 Zakonodaja iz postopka v glavni stvari tako različno davčno obravnava zakonce, državljane Unije, ki stalno prebivajo na ozemlju Kraljevine Belgije, glede na izvor in višino njihovih dohodkov, kar jih lahko odvrne od izvajanja svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, zlasti svobode ustanavljanja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Beker, točka 52).

52 Navedena zakonodaja tako lahko državljane navedene države članice odvrne od uresničevanja njihove pravice do svobode ustanavljanja, v okviru katere bi gospodarsko dejavnost opravljali v drugi državi članici, stalno prebivališče pa obdržali v prvi državi članici (glej zlasti sodbi z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, točki 28 in 29, in z dne 19. novembra 2009 v zadevi Filipiak, C-314/08, ZOdl., str. I-11049, točka 60).

53 Tudi državljane drugih držav članic, ki niso Kraljevina Belgija, lahko odvrne od uresničevanja njihove pravice do prostega gibanja kot državljanov Unije, tako da bi prestavili stalno prebivališče v navedeno državi, na primer zaradi združitve družine, ob tem pa še naprej opravljali gospodarsko dejavnost v državi članici, katere državljani so.

54 Belgijska davčna zakonodaja poleg tega ne upošteva čezmejnih položajev, kot je ta v postopkih v glavni stvari, in torej ne omogoča ublažitve morebitnih negativnih učinkov, ki bi jih lahko ta zakonodaja imela na uresničevanje svoboščin, ki so državljanom Unije zagotovljene s Pogodbo.

55 Kot je Komisija poudarila v pisnih stališčih, je namen pravila upoštevanja dodatne oprostitve za vzdrževanega otroka pri deležu dohodka zakonca z višjimi dohodki načeloma ta, da se čim bolj poveča učinek davčne ugodnosti v korist zakoncev kot para, vključno z zakoncem z nižjimi dohodki. Ker je davčna lestvica progresivna, je upoštevanje dodatne oprostitve pri dohodku zakonca z višjimi dohodki za par ugodnejše, kot je njena enakomerna ali sorazmerna porazdelitev. Paradoksalno pa ima navedeno pravilo, uporabljeno v čezmejnem položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, v nekaterih okoliščinah lahko ravno nasprotni učinek, v zadevnem primeru zato, ker zakonec z višjimi dohodki vse svoje dohodke prejema v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija.

56 V nasprotju s trditvami belgijske vlade tako opredeljeno omejevanje svobode ustanavljanja ni nujna posledica razlik med nacionalnima zakonodajama iz postopkov v glavni stvari.

57 Par, ki ga sestavljata tožeči stranki v postopku v glavni stvari, je bil namreč prikrajšan za del oprostitev, določenih za zakonce rezidente, ker je eden od njiju uresničeval pravico do ustanavljanja in zaradi načina upoštevanja dodatne oprostitve za vzdrževanega otroka, določenega z belgijsko davčno zakonodajo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo de Groot, točka 87).

58 Belgijska vlada tudi ne more trditi, da davčna zakonodaja iz postopka v glavni stvari ne ovira svobode ustanavljanja, ker uresničevanje svobode ustanavljanja G. Imfelda v ničemer ni poslabšalo njegovega davčnega položaja, saj mu v Nemčiji na eni strani ni bilo treba plačati višjega davka, kot bi ga moral plačati v Belgiji, na drugi pa se je njegov osebni in družinski položaj upošteval v Nemčiji, tako da je Kraljevina Belgija v tem pogledu popolnoma oproščena vsake obveznosti.

59 Kot izhaja iz obrazložitve dejanskega stanja sporov o glavni stvari, se je pri G. Imfeldu v zadevnem primeru res delno upošteval njegov osebni in družinski položaj v Nemčiji z dodelitvijo davčne oprostitve za vzdrževane otroke (Freibetrag für Kinder).

60 Vendar ni mogoče šteti, da lahko priznanje te davčne ugodnosti v Nemčiji nadomesti davčno ugodnost, ki sta jo tožeči stranki v postopku v glavni stvari izgubili v Belgiji.

61 Država članica se namreč ne more sklicevati na obstoj ugodnosti, ki jo je enostransko dodelila druga država članica, v zadevnem primeru država članica, v kateri G. Imfeld dela in prejema vse svoje dohodke, da bi se izognila obveznostim, ki jih ima na podlagi Pogodbe, zlasti na podlagi njenih določb v zvezi s svobodo ustanavljanja (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 78; z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 69, in z dne 11. septembra 2008 v zadevi Arens-Sikken, C-43/07, ZOdl., str. I-6887, točka 66).

62 Davčna zakonodaja iz postopka v glavni stvari pa določa davčno ugodnost za pare, med drugim v obliki dodatne oprostitve za vzdrževanega otroka, ki se upošteva pri dohodkih tistega zakonca, ki prejema večji delež dohodkov, ne da bi se kakor koli upoštevala okoliščina, da morda navedeni zakonec zaradi izvajanja svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, v Belgiji ne prejema dohodkov kot posameznik, kar takoj in samodejno povzroči, da zakonca sploh nista deležna navedene ugodnosti. Samodejnost te izgube neodvisno od davčnega obravnavanja G. Imfelda v Nemčiji krši svobodo ustanavljanja.

63 Zato se belgijska vlada, da bi dokazala neobstoj omejitve svobode ustanavljanja, ne more sklicevati na to, da se je v postopkih v glavni stvari osebni in družinski položaj G. Imfelda delno upošteval v Nemčiji, in sicer na podlagi obdavčitve kot posameznika, in da je torej lahko koristil davčno ugodnost.

Utemeljitev omejitve svobode ustanavljanja

64 V skladu z ustaljeno sodno prakso je ukrep, ki lahko ovira svobodo ustanavljanja, določeno v členu 49 PDEU, dopusten le, če se z njim sledi legitimnemu cilju, ki je združljiv s Pogodbo, in ga upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru je potrebno tudi to, da je z uporabo takega ukrepa mogoče zagotoviti uresničitev zadevnega cilja in da ta ukrep ne presega tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Lasteyrie du Saillant, točka 49, ter sodbi z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 35, in z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI, C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 56).

65 Belgijska vlada trdi, da tudi če davčna zakonodaja iz postopka v glavni stvari omejuje svobodo ustanavljanja, je vsekakor upravičena z nujnostjo, da se ohrani uravnotežena delitev davčnih pristojnosti med državami članicami.

66 Ta vlada na podlagi zgoraj navedenih sodb Schumacker in de Groot sklepa zlasti, da obstaja medsebojna zveza med obdavčitvijo dohodkov in upoštevanjem osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev, in sicer, da naj bi se ta položaj v državi rezidentstva upošteval le, če so v tej državi prejeti obdavčljivi dohodki. Belgijska vlada poudarja, da konvencija iz leta 1967 določa, da so dohodki, prejeti v državi članici zaposlitve, oproščeni davkov v državi članici rezidentstva. Za sistem oprostitve pa naj bi bilo značilno, da se davčna osnova zniža na 0 in preprečijo odbitki, ne glede na to, ali so ali niso povezani z osebnim in družinskim položajem.

67 Po mnenju belgijske vlade bi, če bi se zahtevalo več kot neobdavčitev, tako da bi se drugemu davčnemu zavezancu priznale davčne ugodnosti, povezane z osebnim in družinskim položajem, to preseglo to, kar se zahteva s pravom Unije, kot ga Sodišče razlaga v zgoraj navedeni sodbi de Groot, iz katere naj bi bilo

razvidno le, da je treba ugodnosti v celoti priznati in v celoti odbiti od obdavčljivih dohodkov. Prenos ugodnosti na zakonca naj bi ogrozil pravico Kraljevine Belgije do izvajanja njene davčne pristojnosti v zvezi z dejavnostmi, ki jih ta zakonec opravi na njenem ozemlju.

68 V zvezi s tem je treba navesti, da je ohranitev delitve davčne pristojnosti med državami članicami res lahko nujni razlog v splošnem interesu, ki lahko upraviči omejitev uresničevanja prostega pretoka v Uniji (zgoraj navedena sodba Beker, točka 56).

69 Vendar je Sodišče že presodilo, da se država članica, v kateri ima davčni zavezanec stalno prebivališče, ne more sklicevati na takšno utemeljitev, da bi se izognila obveznosti – ki jo načeloma ima – da navedenemu davčnemu zavezancu prizna vse olajšave, povezane z njegovim osebnim in družinskim položajem, razen če je ta država na podlagi sporazuma prosta obveznosti, da v celoti upošteva osebni in družinski položaj davčnih zavezancev, ki imajo na njenem ozemlju stalno prebivališče, svojo gospodarsko dejavnost pa deloma opravljajo v drugi državi članici, ali če neodvisno od vsakršnega sporazuma ugotovi, da ena ali več držav zaposlitve pri dohodkih, ki jih obdavčuje, upošteva olajšave, povezane z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev, ki nimajo stalnega prebivališča na ozemlju teh držav članic, ampak v njih prejemajo obdavčljive dohodke (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Groot, točki 99 in 100, in Beker, točka 56).

70 Sodišče je v zvezi s tem v točki 101 zgoraj navedene sodbe de Groot pojasnilo, da morajo mehanizmi, uporabljeni za preprečevanje dvojnega obdavčevanja, ali nacionalni davčni sistemi, ki ga odpravljajo ali ublažujejo, davčnim zavezancem zadevnih držav vsekakor zagotoviti, da se bodo nazadnje upoštevale vse njihove osebne in družinske okoliščine, ne glede na to, kako so zadevne države članice to obveznost razdelile med sabo, sicer se ustvarja neenako obravnavanje, ki je nezdružljivo z določbami Pogodbe o prostem gibanju oseb in ki nikakor ne bi izhajalo iz razlik med nacionalnimi davčnimi zakonodajami.

71 Te ugotovitve je mogoče uporabiti za položaj para, ki ga sestavljata tožeči stranki v postopku v glavni stvari.

72 Vendar po eni strani konvencija iz leta 1967 državi članici zaposlitve ne nalaga nobene obveznosti upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev, ki imajo stalno prebivališče v drugi državi članici pogodbenici te konvencije.

73 Po drugi strani pa v davčni zakonodaji iz postopka v glavni stvari ni vzpostavljena nobena medsebojna zveza med davčnimi ugodnostmi, ki se priznajo rezidentom zadevne države članice, in davčnimi ugodnostmi, ki jih lahko ti koristijo v okviru njihove obdavčitve v drugi državi članici. Tožeči stranki v postopku v glavni stvari dodatne oprostitve za vzdrževanega otroka nista mogli koristiti samo zato, ker se ta ugodnost izravna zaradi njenega načina upoštevanja, in ne zato, ker sta enakovredno ugodnost koristili v Nemčiji.

74 Belgijska vlada v zvezi s tem navaja tudi, da se okrožnica iz leta 2008, ki naj bi bila mehanizem za vzpostavljanje take medsebojne zveze, ne uporablja za položaj G. Imfelda.

75 Vsekakor je utemeljitev, ki se nanaša na nujnost ohranjanja uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, mogoče sprejeti zlasti takrat, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki bi lahko ogrozilo pravico države članice, da izvaja davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej v tem smislu sodbi z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 42, in z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 54, ter zgoraj navedeni sodbi SGI, točka 60, in Beker, točka 57).

76 Vendar če bi v zadevnem primeru Kraljevina Belgija tožečima strankama v postopku v glavni stvari v celoti priznala ugodnost osebnih in družinskih olajšav, to ne bi ogrožalo te pravice. Navedena država članica se s tem ne bi odpovedala delu svoje davčne pristojnosti v korist drugih držav članic. Kot

poudarja Komisija, v zadevnem primeru izguba ugodnosti, ki velja za par, prizadene zakonca, za katerega se še naprej uporablja belgijsko pravo. Omejevalni učinek za par ni v manj ugodnem obravnavanju davka oproščenega dohodka G. Imfelda, ampak v manj ugodnem obravnavanju dohodka njegove žene, N. Garcet, ki ga je ta prejela izključno v Belgiji in je tam v celoti obdavčen, in to ne da bi bila deležna zadevnih davčnih olajšav.

77 Poleg tega estonska vlada meni, da je namen belgijske davčne zakonodaje iz postopka v glavni stvari preprečiti hkratno upoštevanje osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca v dveh državah članicah in s tem neupravičeno priznanje dvojne ugodnosti. Glede tega poudarja, da je Sodišče dopustilo možnost, da države članice preprečijo dvakratno upoštevanje izgube, ter v zvezi s tem napotilo na točko 47 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer.

78 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 82 sklepnih predlogov, tudi če bi bile različne davčne ugodnosti, ki jih zadevni državi članici dodelita, primerljive, in bi bilo mogoče sklepati, da sta bili tožeči stranki v postopku v glavni stvari dejansko deležni dvojne ugodnosti, je to vsekakor samo posledica vzporedne uporabe belgijske in nemške davčne zakonodaje, kot je bila med obema državama članicama določena s konvencijo iz leta 1967.

79 Nasprotno pa zadevni državi članici lahko upoštevata morebitne davčne olajšave, ki jih dodeli druga država članica obdavčitve, če – kot je razvidno iz točke 70 te sodbe – se ne glede na to, kako sta ti državi članici to obveznost razdelili med sabo, njihovim davčnim zavezancem zagotovi, da se bodo skrbno upoštevale vse njihove osebne in družinske okoliščine.

80 Na postavljeno vprašanje je zato treba odgovoriti, da je člen 49 PDEU treba razlagati tako, da nasprotuje uporabi davčne zakonodaje države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, zaradi katere je par, ki ima v tej državi stalno prebivališče, dohodke pa prejema v navedeni državi in v drugi državi članici, prikrajšan za določeno davčno ugodnost zaradi načina njenega upoštevanja, medtem ko bi bil ta par do nje upravičen, če zakonec z višjimi dohodki ne bi vseh svojih dohodkov prejemal v drugi državi članici.

Stroški

81 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 (peti senat) razsodilo:

Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje uporabi davčne zakonodaje države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, zaradi katere je par, ki ima v tej državi stalno prebivališče, dohodke pa prejema v navedeni državi in v drugi državi članici, prikrajšan za določeno davčno ugodnost zaradi načina njenega upoštevanja, medtem ko bi bil ta par do nje upravičen, če zakonec z višjimi dohodki ne bi vseh svojih dohodkov prejemal v drugi državi članici.

Podpisi