SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PAOLA MENGOZZIJA, predstavljeni 29. marca 2007[1]

1. Cour administrative iz Luksemburga s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe od Sodišča v bistvu zahteva pojasnilo, ali taka nacionalna ureditev, kot jo določa člen 157b loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (luksemburški zakon o dohodnini, v nadaljevanju: LZD), nasprotuje načelom prostega gibanja delavcev (člen 39 ES). V skladu s to določbo se za določitev davčne stopnje, ki se uporablja za dohodke, ki so obdavčljivi v Velikem vojvodstvu Luksemburg, ne upoštevajo določene izgube, ki jih ima pri oddajanju v najem nepremičnin, ležečih na ozemlju druge države članice, državljan Skupnosti, ki, čeprav ne prebiva v Velikem vojvodstvu, tam prejema bistveni del obdavčljivih sredstev.

2. O podobnem vprašanju se je Sodišče že izreklo v zadevi Ritter-Coulais, v kateri je presojalo, ali je nemški predpis, ki fizičnim osebam, ki so prejemale dohodke iz zaposlitve v Nemčiji in so bile tam davčne zavezanke, pri izračunavanju davčne stopnje za navedene dohodke ni dopuščal uveljavljanja izgub pri upravljanju hiše na ozemlju druge države članice, ki so jo uporabljale za svoje stanovanjske potrebe, združljiv s členom 39 ES.[2] Zadevni primer pa se od navedenega primera razlikuje v dveh pogledih: prvič, kot izhaja iz že navedenega, zadevni luksemburški predpis v nasprotju s tistim, o katerem se je presojalo v zadevi Ritter-Coulais, pri izračunavanju davčne stopnje ne upošteva morebitnih pozitivnih dohodkov nerezidenta, ki se nanašajo na oddajanje v najem hiš v tujini. Drugič, izgube, na katere se sklicujeta tožeči stranki v glavni stvari, iz katere izhaja to predhodno vprašanje, zadevajo nepremičnine, oddane v najem in ne namenjene lastnemu prebivanju.

1 — Jezik izvirnika: italijanščina.

2 — Sodba z dne 21. februarja 2006 (C-152/03, ZOdl., str. I-1711).

I – Pravni okvir

A – *Upoštevno pravo Skupnosti*

3. Člen 39 ES določa naslednje:

„1. V Skupnosti se zagotovi prosto gibanje delavcev.

2. Prosto gibanje vključuje odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic v zvezi z zaposlitvijo, plačilom in drugimi delovnimi in zaposlitvenimi pogoji.

Ob upoštevanju omejitev, utemeljenih z javnim redom, javno varnostjo in javnim zdravjem, zajema pravico:

a) sprejeti ponujeno delovno mesto;

b) se v ta namen na območju držav članic prosto gibati;

c) bivati v državi članici zaradi zaposlitve skladno z določbami zakonov ali drugih predpisov, ki urejajo zaposlovanje državljanov te države;

d) ostati na ozemlju države članice po prenehanju zaposlitve v tej državi pod pogoji, zajetimi v izvedbenih predpisih, ki jih pripravi Komisija."

B – *Nacionalno pravo*

4. V obravnavani zadevi upoštevne določbe v zvezi z obdavčenjem fizičnih oseb v bistvu vsebujeta zgoraj navedeni LZD in Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil vzajemne upravne pomoči glede davkov od dohodka in davkov na premoženje ter glede davka na trgovino in zemljiškega davka, sklenjena 23. avgusta 1958 med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Nemčijo (v nadaljevanju: KIDO).

5. Člen 157b LZD zlasti določa, da lahko zavezanci, ki niso rezidenti Luksemburga, je pa v tej državi mogoče obdavčiti najmanj

90 % njihovega „domačega“ in tujega dohodka iz poklicne dejavnosti, zahtevajo, naj jim v Luksemburgu obdavčijo dohodke, ki so tam obdavčljivi. V tem primeru se davčna stopnja izračuna na podlagi stopnje, ki bi se za njih uporabila, če bi bili rezidenti, ter se pri tem upoštevajo njihovi dohodki iz Luksemburga in njihovi tuji dohodki iz *poklicne dejavnosti.*[3]

6. Iz spisa pa izhaja, da se pri zavezancu, ki je rezident Luksemburga, upošteva njegova celotna davčna sposobnost in se pri določanju davčne stopnje, ki se uporabi za njegovo davčno osnovo, upoštevajo tudi morebitne izgube dohodka pri oddajanju v najem nepremičnin, ki ležijo v tujini (člen 134 LZD).

7. V skladu s členom 4 KIDO so dohodki, ki izhajajo iz oddajanja v najem nepremičnin, obdavčljivi v državi pogodbenici, v kateri ležijo te nepremičnine.

8. Ta konvencija tudi določa, da je naloga države stalnega prebivališča, da pri določanju stopnje, ki se uporabi za obdavčljive dohodke v navedeni državi, upošteva svetovni dohodek svojega zavezanca (člen 24).

II – Dejansko stanje, predhodno vprašanje in postopek pred Sodiščem

9. Zakonca Lakebrink, oba nemška državljana s stalnim prebivališčem v Nemčiji, katerih davčno osnovo so v letu 2002 sestavljali dohodki iz zaposlitve v Luksemburgu, sta na podlagi člena 157b LZD zahtevala skupno obdavčitev v Luksemburgu.

10. Njuni dohodki, obdavčljivi v Luksemburgu, so bili torej obdavčeni po davčni stopnji, ki bi se zanju uporabila, če bi tam imela stalno prebivališče. V zadevnih davčnih odločbah je bilo poleg tega pojasnjeno, da v skladu s členom 157b LZD pri določitvi navedene stopnje niso upoštevali izgub pri oddajanju v najem nepremičnin, ki ležijo v Nemčiji, kar sta sicer zahtevali zainteresirani osebi.

3 — Iz predložitvene odločbe izhaja, da se je s sistemom, izoblikovanim tako kot v členu 157b, luksemburški zakonodajalec želel uskladiti z zakonodajo Skupnosti, zlasti z načeli, ki jih je Sodišče potrdilo v zadevi Schumacker, v kateri naj bi samo podrobno opisalo enako obravnavanje, ki ga prosto gibanje delavcev zahteva le pri gospodarskih dejavnostih, ki ustvarjajo dohodke iz poklicne dejavnosti.

11. Zakonca Lakebrink sta to odločitev izpodbijala z dvema pritožbama, ki sta ju zoper navedeni davčni odločbi vložila pri direktorju za neposredne davke.

12. Zaradi molka upravnih organov sta zakonca Lakebrink začela postopek pri Tribunal administratif v Luksemburgu, ki je po združitvi obeh pritožb ugotovilo, da sta dopustni in utemeljeni v delu, v katerem je njun namen sprememba davčnih odločb, in pojasnilo, da bi se za izračun davčne stopnje za dohodke tožečih strank morale upoštevati izgube pri oddajanju v najem nepremičnin, ki ležijo v Nemčiji, kot so jih ugotovili nemški davčni organi.

13. Veliko vojvodstvo Luksemburg, ki ga je zastopal minister za finance, je zoper navedeno sodbo vložilo pritožbo pri Cour administrative, ki je zaradi dvomov glede razlage člena 39 ES odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži naslednje vprašanje:

„Ali je treba člen 39 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršno je uvedlo Veliko vojvodstvo Luksemburg s členom 157b LZD, na podlagi katere državljan Skupnosti, nerezident Luksemburga, ki prejema dohodke iz zaposlitve iz luksemburškega vira, ki pomenijo bistveni del obdavčljivih sredstev, ne more uveljavljati svojih negativnih dohodkov pri oddajanju v najem nepremičnin, v katerih ne prebiva in ki so v drugi državi članici, v tem primeru v Nemčiji, za namene določitve davčne stopnje, ki se uporablja za njegove dohodke iz Luksemburga?“

14. V skladu s členom 23 Statuta Sodišča so zakonca Lakebrink, Komisija ter luksemburška, švedska in nizozemska vlada predložili pisne izjave.

III – Pravna analiza

A – *Obstoj posredne diskriminacije*

15. Predložitveno sodišče s predloženim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 39 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero se pri določanju stopnje, ki se uporabi za v Velikem vojvodstvu Luksemburg obdavčljive dohodke državljana Skupnosti, ki ni rezident Luksem-

burga, vendar tam prejema bistveni del obdavčljivih sredstev, sestavljenih iz dohodkov iz zaposlitve, ne upoštevajo izgube pri oddajanju v najem nepremičnin, ki ležijo v drugi državi članici, medtem ko se ta vrsta dohodkov upošteva pri obdavčenju rezidenta.

16. Luksemburška, švedska in nizozemska vlada predlagajo nikalen odgovor na navedeno vprašanje, medtem ko so zakonca Lakebrink in Komisija izrazili nasprotno mnenje.

17. Ker zadevna ureditev zadeva obdavčitev fizičnih oseb, jo je treba s tega vidika tudi presojati, začenši pri dejstvu, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, čeprav je res, da glede na trenutno stanje prava Skupnosti področje neposrednih davkov ne sodi v pristojnost Skupnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti, zlasti temeljnih svoboščin, na katerih temeljita vzpostavitev in delovanje notranjega trga.[4]

18. Glede na to, da tožeči stranki v postopku v glavni stvari opravljata *dejavnost kot zaposleni osebi* v državi članici, je treba zadevno nacionalno zakonodajo brez dvoma preučiti glede na člen 39 ES.

19. Navedena določba določa načelo prostega gibanja delavcev in odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic.[5]

20. Poudarjam pa, da se zakonodaja iz postopka v glavni stvari uporablja ne glede na državljanstvo zainteresiranega davčnega zavezanca. Neenako obravnavanje, ki temelji na merilu stalnega prebivališča ali kraja izvora, lahko v določenih okoliščinah kljub temu privede do rezultata, ki je enak diskriminaciji na podlagi državljanstva.

21. Na podlagi ustaljene sodne prakse Sodišča namreč ni prepovedana le diskriminacija na podlagi državljanstva, temveč tudi vsaka druga diskriminacija, ki, čeprav temelji na drugih merilih razlikovanja, privede do

4 — Glej zlasti sodbe z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 21); z dne 4. oktobra 1991 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-246/89, Recueil, str. I-4585, točka 12) in z dne 13. novembra 2003 v zadevi Schilling in Fleck Schilling (C-209/01, Recueil, str. I-13389, točka 22).

5 — Glej med drugim sodbo z dne 13. februarja 1994 v zadevi Scholz (C-419/92, Recueil, str. I-505, točka 7).

istega rezultata, pri čemer se kot diskriminacija razume uporaba različnih pravil v enakih položajih oziroma uporaba istega pravila v različnih položajih.[6]

22. Sodišče je na področju neposrednih davkov potrdilo, da neenako obravnavanje na podlagi stalnega prebivališča samo po sebi ni diskriminatorno, ker to merilo načeloma kaže na zvezo zavezanca z državo izvora in bi zato lahko bilo temelj različnega davčnega obravnavanja.[7]

23. Sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da položaj rezidentov praviloma ni enak položaju nerezidentov, ker je dohodek, ki ga na ozemlju države članice pridobi nerezident, najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju njegovega prebivališča, in ker je osebno davčno sposobnost nerezidenta, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja, najlažje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, ki je ponavadi v kraju njegovega običajnega prebivališča.[8]

24. Tako dejstvo, da država članica nerezidentu ne omogoča določenih davčnih ugodnosti, ki jih omogoča rezidentu, praviloma ni diskriminatorno, in sicer zaradi objektivnih razlik med položajem rezidentov in položajem nerezidentov, tako z vidika vira dohodkov kot z vidika osebne davčne sposobnosti ali osebnega in družinskega položaja.[9]

25. Vendar pa je Sodišče pojasnilo, da ni tako v primeru, ko nerezident v državi stalnega prebivališča ne prejema znatnega dela dohodkov, ampak prejema bistveni del obdavčljivih dohodkov iz dejavnosti v državi zaposlitve, in mu zato država stalnega prebivališča ne more nuditi ugodnosti, ki bi izhajale iz njegovega osebnega in družinskega položaja.[10] V primeru nerezidenta, ki v državi članici, v kateri nima stalnega prebivališča, prejema bistveni del dohodkov, gre namreč za diskriminacijo takrat, ko osebnega

6 — Glej med drugim 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).

7 — Glej zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točke od 31 do 34, ter sodbe z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 18); z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089, točka 41), in z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 27).

8 — Glej zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točki 31 in 32, ter sodbe z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind (C-391/97, Recueil, str. I-5451, točka 22); z dne 16. maja 2000 v zadevi Zurstrassen (C-87/99, Recueil, str. I-3337, točka 21) in z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 43).

9 — Glej zgoraj navedene sodbe Schumacker, točka 34, Gschwind, točka 23, in Gerritse, točka 44.

10 — Glej zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 36, in sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 89).

in družinskega položaja nerezidenta ne upošteva niti država članica, v kateri ima stalno prebivališče, niti država članica, v kateri je zaposlen.[11]

26. V obravnavanem primeru iz zgoraj navedenega po mojem mnenju izhaja, da ni dvoma, da v položaju, kot je v obravnavanem primeru, uporaba zadevne zakonodaje privede do različnega obravnavanja zakoncev Lakebrink, ki temelji na njunem stalnem prebivališču zunaj Luksemburga.

27. Kot je bilo že poudarjeno, luksemburška zakonodaja namreč za določanje davčne stopnje, ki se uporabi za davčno osnovo rezidentov, upošteva njihov svetovni dohodek. Vendar pa je davčni zavezanec, ki davčno ni rezident Luksemburga, vendar tam prejema bistveni del obdavčljivih dohodkov, le delno izenačen z davčnimi zavezanci rezidenti: pravilo progresivnosti za izračun davčne stopnje se razen za dohodke, ki izvirajo iz Luksemburga, uporabi le za tuje dohodke iz poklicne dejavnosti nerezidentov z izjemo dohodkov, ki niso vključeni v to vrsto, med katerimi so, kot v tem primeru, dohodki od oddajanja v najem.

28. Iz tega izhaja, da v primeru, kot je ta v postopku v glavni stvari, dejstvo, da se pri izračunavanju davčne stopnje, ki se uporabi za davčnega zavezanca, ki je, čeprav ni stalno prebival v Luksemburgu, v navedeni državi prejemal vse ali skoraj vse obdavčljive dohodke, ne priznajo izgube pri oddajanju v najem nepremičnin, ki ležijo v tujini, za tega davčnega zavezanca brez dvoma pomeni neugodno obravnavanje glede na obravnavanje davčnega zavezanca rezidenta, ki opravlja enako dejavnost, pri katerem se pri izračunu davčne stopnje take izgube priznajo.

29. Tej ugotovitvi, kot trdita luksemburška in nizozemska vlada, pa ne nasprotuje dejstvo, da luksemburška zakonodaja pri izračunavanju davčne stopnje na podlagi člena 157b LZD ne upošteva morebitnih pozitivnih dohodkov nerezidentov pri oddajanju premoženja v najem. Morebitna ugodnost, ki bi jo v takem primeru imeli nerezidenti glede na davčne zavezance rezidente, ne more nadomestiti neugodnosti, ki je slednjim povzročena v primeru, kot je ta, ki se obravnava, ko niti država stalnega prebivališča – ker ni tam obdavčljivih dohodkov – niti država zaposlitve ne upoštevata izpadov pri oddajanju v najem nepremičnin, ki ležijo v tujini. Šteti, da neugodnost, ker ni sistematična, ne more

11 — Zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 38.

privesti do diskriminacije, bi bilo dejansko tako, kot če bi se štelo, da je z načelom prostega gibanja delavcev združljiv davčni sistem, ki se le včasih pokaže kot neugoden za davčne zavezance nerezidente, ker je neugodnost zaradi svoje občasnosti majhna. Tako bi bile dopustne manjše diskriminacije, kar bi vzelo pomen splošni prepovedi iz člena 39 ES.[12]

30. Po ugotovitvi, da zadevna ureditev vodi do različnega obravnavanja v škodo nerezidentov, je treba še preveriti, ali je to različno obravnavanje dejansko diskriminatorno oziroma ali je položaj rezidentov in nerezidentov objektivno primerljiv glede na zadevno ureditev.

31. Ker v tem primeru zakonca Lakebrink v državi zaposlitve – Luksemburgu – ustvarita celotno davčno osnovo in v državi stalnega prebivališča ne prejemata večjih dohodkov, menim, da sta, kar zadeva pravila za izračun davčne stopnje, v enakem položaju kot rezident Velikega vojvodstva Luksemburg.

32. Po mojem mnenju to izhaja iz sodne prakse Sodišča, v skladu s katero, čeprav je res, da sicer na področju neposrednih davkov rezidenti in nerezidenti niso v enakem položaju, ker je v državi stalnega prebivališča praviloma koncentriran bistveni del dohodkov davčnega zavezanca in na splošno ta država vedno razpolaga z vsemi potrebnimi informacijami za presojo celotne davčne sposobnosti tega davčnega zavezanca, v primeru nerezidenta, ki prejme bistveni del svojih obdavčljivih sredstev od dejavnosti v državi zaposlitve, ker v državi stalnega prebivališča nima večjih dohodkov, ni več nobene objektivne razlike, ki bi upravičevala, da se ga obravnava drugače kot davčne zavezance rezidente.[13]

33. Čeprav je res, da se je v tem smislu Sodišče izrecno izreklo o davčnih sistemih, ki zadevajo upoštevanje osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev nerezidentov, s tem, da je potrdilo, da „ni nobene objektivne razlike, ki upravičuje različno obravnavanje glede upoštevanja *osebnega in*

12 — Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo de Groot, točka 97, in, kar zadeva svobodo ustanavljanja, sodbo z dne 11. marca 2004 v zadevi de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 43).

13 — Glej zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točki 36 in 37.

družinskega položaja davčnega zavezanca za namene obdavčenja",[14] to vendarle še ne pomeni, da je hotelo izenačitev davčnega zavezanca nerezidenta, ki prejema vse ali skoraj vse dohodke v državi zaposlitve, z davčnim zavezancem rezidentom z enako zaposlitvijo omejiti izključno na take vidike celotne davčne sposobnosti.

34. V zvezi s tem je treba presoditi ugotovitev Sodišča v zvezi z izenačenostjo davčnih zavezancev nerezidentov in rezidentov glede na *ratio* te ugotovitve, da bi preverili, ali se lahko šteje, da navedena izenačenost obstaja tudi takrat, ko se ne prizna davčne ugodnosti, ki ni povezana z osebnim ali družinskim položajem davčnega zavezanca nerezidenta.[15]

35. V skladu z mnenjem Sodišča je davčni zavezanec nerezident ponavadi v položaju, ki je objektivno drugačen od položaja rezidenta države zaposlitve, ker tam prejema le del svojih dohodkov in bi torej teoretično lahko dvakrat užival davčne ugodnosti v zvezi z osebnim davčnim položajem, in sicer tako v državi stalnega prebivališča kot v državi zaposlitve. V zvezi s takimi položaji rezidentov in nerezidentov, ki niso objektivno primerljivi, je Sodišče menilo, da zavrnitev davčnih ugodnosti, povezanih z osebnim davčnim položajem nerezidenta, s strani države zaposlitve ne pomeni diskriminatornega ravnanja do nerezidenta.

36. Če pa nerezident prejme vse ali skoraj vse obdavčljive dohodke v državi zaposlitve, preneha obstajati nevarnost, da bi dvakrat užival olajšave, povezane z njegovim davčnim položajem, ki ga država stalnega prebivališča ne bo mogla upoštevati, ker tam ni prejel večjih dohodkov, in zato ni več nobene razlike glede na položaj davčnega zavezanca rezidenta. Posledica teh ugotovitev je, da pravilna uporaba načela enakega obravnavanja – katerega izraz je zgoraj navedena sodna praksa – državo zaposlitve zavezuje, da nerezidenta, katerega dohodki so v celoti ali skoraj v celoti nastali na njenem ozemlju, izenači z rezidentom, ne le, kar zadeva priznanje davčnih ugodnosti, vezanih na njegov *osebni in družinski* položaj, temveč tudi glede vseh vidikov njegove celotne davčne sposobnosti, ki jih ugotavlja za priznanje davčnih olajšav v korist rezidenta.

14 — Prav tam, točka 37. Moj poudarek.

15 — Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja, predstavljene 1. marca 2005 v zgoraj navedeni zadevi Ritter-Coulais, točka 91 in naslednje.

37. Glede vsebine vprašanja iz do zdaj opravljene analize izhaja, da sta zakonca Lakebrink, ker ne prejemata večjih dohodkov v državi njunega stalnega prebivališča, v celoti obdavčena v državi zaposlitve – Luksemburg – ki jima bo morala priznati davčne ugodnosti, povezane s celotno davčno sposobnostjo, ki jih priznava svojim rezidentom, ker so nerezidenti v položaju, ki je objektivno primerljiv s položajem rezidentov. Iz tega izhaja, da sta zakonca Lakebrink pri uporabi člena 157b LZD deležna posredne diskriminacije, ker se jima pri izračunavanju davčne osnove v Luksemburgu ne prizna enega izmed vidikov njune davčne sposobnosti, in sicer izgub pri oddajanju nepremičnin v najem, ker je njuno stalno prebivališče zunaj Luksemburga.

38. Treba je pojasniti, da taka rešitev v nasprotju s tem, kar trdita nizozemska in švedska vlada, ne vpliva na načelo proste porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, ki ga je Sodišče večkrat potrdilo.

39. Spomnim naj predvsem na to, da je neenakost obravnavanja, ugotovljena v točki 37 zgoraj, povezana izključno z uporabo notranjih luksemburških predpisov – člen 157b LZD –, medtem ko se nikakor ne nanaša na nemško-luksemburško KIDO.[16]

40. Poleg tega je treba opozoriti, da ta ureditev ne zadeva načinov določitve davčne osnove, ampak zadeva priznanje enega izmed vidikov davčne sposobnosti nerezidenta *le pri izračunu davčne stopnje,* ne pa tudi pri določitvi davčne osnove. Določba, da mora država zaposlitve pri določanju davčne stopnje izjemoma priznati davčne olajšave, vezane na celotno davčno sposobnost nerezidenta, vključno z ugodnostmi, ki so lahko vezane na upravljanje nepremičnin, katerih donosi niso v davčni pristojnosti države zaposlitve, torej ne vključuje obdavčitve navedene vrste dohodkov s strani te države. Iz tega sledi, da v zadevnem primeru davčna porazdelitev na podlagi ozemlja, predvidena z nemško-luksemburškim KIDO, nikakor ni vnaprej določena, saj Veliko vojvodstvo Luksemburg pri obdavčitvi zavezanca, ki ni rezident, je pa tam v celoti davčni zavezanec, v davčno osnovo ne bo dolžno vključiti tudi dohodkov od oddajanja v najem nepremičnin, ki ležijo v Nemčiji – za obdavčitev katerih ostaja pristojna slednja –, jih bo pa

16 — Ta neenakost je povezana s predpisi ene same ureditve in torej ne izhaja iz razlik ali porazdelitve davčne pristojnosti med dvema državama članicama.

izjemoma moralo upoštevati pri določitvi davčne stopnje.

41. Končno, kar zadeva način, na katerega je treba upoštevati celotno davčno sposobnost davčnega zavezanca nerezidenta, ki v državi zaposlitve prejema vsa ali skoraj vsa obdavčljiva sredstva, menim, da pravo Skupnosti ne določa nobene posebne omejitve, razen tega, da navedeni davčni zavezanec ni diskriminiran glede na rezidenta, ki je, ker opravlja isto dejavnost, v objektivno primerljivem položaju.[17]

42. V zvezi z obravnavanim primerom iz tega zato izhaja, da je treba dohodke davčnega zavezanca nerezidenta od oddajanja v najem v tujini za njihovo upoštevanje pri izračunavanju davčne stopnje določiti pod istimi pogoji, kot so določeni za davčne zavezance rezidente Luksemburga, in torej v skladu z določbami luksemburškega davčnega zakona, ne da bi pri tem nemško pravo imelo kakršenkoli pomen.[18] Po mojem mnenju, kot je bilo v postopku v glavni stvari ugotovljeno v prvostopenjski sodbi in kot trdi luksemburška vlada, tej trditvi ne nasprotuje okoliščina, da ima davčno pristojnost v zvezi z zadevnimi dohodki na podlagi KIDO Nemčija. Kot je bilo ugotovljeno *zgoraj*, je določitev teh dohodkov pomembna le za njihovo upoštevanje s strani države zaposlitve pri izračunavanju davčne stopnje, ne pa tudi pri njihovi obdavčitvi, za kar ostane pristojna Nemčija in kar bi se v primeru pozitivnih dohodkov izvedlo na podlagi nemških predpisov.

B – *Morebitne utemeljitve*

43. Glede na restriktivni značaj zadevne ureditve v zvezi z izvajanjem prostega gibanja delavcev je treba preveriti morebitne utemeljitve glede na pravo Skupnosti.

44. Luksemburška vlada, čeprav se formalno ni sklicevala na nobeno utemeljitev neenakega obravnavanja v obravnavanih predpisih, želi v pisnih izjavah dokazati, da je treba na podlagi izpodbijane ureditve varovati dosled-

17 — Glej za enako utemeljitev zgoraj navedeno sodbo de Groot, točki 114 in 115.

18 — Člena 134 in 134b LZD.

nost njenega davčnega sistema. Navedeni utemeljitveni razlog bom torej analiziral le podredno.

Varstvo doslednosti davčnega sistema

45. Luksemburška vlada v bistvu poudarja obstoj „doslednosti" na podlagi zadevne ureditve, ki, čeprav po eni strani davčnim zavezancem nerezidentom ne priznava upoštevanja izpadov dohodka pri oddajanju v najem tako pri izračunavanju davčne osnove kot pri davčni stopnji, po drugi strani tudi ne upošteva morebitnih pozitivnih dohodkov te vrste.

46. Varstvo doslednosti nacionalnega davčnega sistema je pojem, ki se je v sodni praksi utrdil že s sodbama Bachmann in Komisija proti Belgiji, v katerih je Sodišče načeloma priznalo, da navedena zahteva pomeni razlog javnega interesa, ki upravičuje omejitev temeljnih načel na področju svobode gibanja.[19]

19 — Sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-209, točke od 21 do 28) in z dne 28. januarja 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305, točke od 14 do 21).

47. Sodišče je v navedenih zadevah z doslednostjo davčnega sistema utemeljilo nacionalno ureditev, ki je odbitje prispevkov za pokojninsko in življenjsko zavarovanje pogojevala s tem, da so bili vplačani v državi, ki take odbitke dopušča. Ta omejitev je bila utemeljena s potrebo po nadomestitvi izpada davčnih prihodkov zaradi odbitja prispevkov, vplačanih v kraju sklenitve zavarovalnih pogodb, z obdavčitvijo zneskov, prejetih pri izvajanju navedenih pogodb, ki pa se jih v primeru zavarovalnic s sedežem v tujini ne bi smelo obdavčiti.

48. Na podlagi teh sodb je varstvo doslednosti davčnega sistema razlog, na katerega se na področju neposrednih davkov države članice najpogosteje sklicujejo. Sodišče pa je močno omejilo pojem davčne doslednosti in v ustaljeni sodni praksi sprejelo, da ta zahteva utemeljuje omejitev temeljnih načel v primeru obstoja treh različnih pogojev: a) obstoj neposredne zveze med priznanjem davčne olajšave in z njo povezanega povračila prek davčnega odtegljaja, b) izvedba odbitka in odtegljaja v okviru istega davka in c)

izvršitev odbitka in odtegljaja pri istem davčnem zavezancu.[20]

49. Čeprav sta pogoja, ki zadevata identiteto davčnega zavezanca in davka, v zadevnem primeru nedvomno izpolnjena, pa je treba preveriti tudi obstoj neposredne zveze med odbitkom izgub pri oddajanju v najem in upoštevanjem pozitivnih dohodkov, ki se pri izračunavanju davčne stopnje nanašajo na tovrstne naložbe.

50. V zvezi s tem je treba poudariti, da zadevna ureditev temelji na pravilu simetrije, na podlagi katerega se pri izračunu davčne stopnje nerezidenta ne upošteva niti izgub pri oddajanju v najem v tujini niti morebitnih pozitivnih dohodkov v zvezi s takimi nepremičninskimi naložbami. Zato bi bilo upoštevanje samih izgub pri oddajanju v najem v nasprotju z logiko zadevne ureditve, ker take olajšave pri izračunavanju davčne stopnje ne bi bilo mogoče nadomestiti z obračunom, za isti namen, morebitnih pozitivnih dohodkov, ki bi jih v prihodnosti morda prinesla podobna nepremičninska naložba.

51. Če bi zato neupoštevanje tujih izgub pri oddajanju v najem pri izračunavanju davčne stopnje nerezidenta načeloma lahko temeljilo na potrebi po doslednosti luksemburškega davčnega sistema, pa bo moralo predložitveno sodišče zagotoviti, da bo ta omejevalni ukrep uporabljen ob spoštovanju načela sorazmernosti. Izpodbijani ukrep mora biti dejansko tak, da zagotavlja doseganje zasledovanega cilja, ne da bi presegal to, kar je za ta namen nujno potrebno.[21]

52. Vendar pa se ne zdi, da bi bil zadevni predpis ukrep, ki je manj omejujoč za ohranitev doslednosti luksemburškega davčnega sistema, ker je ta cilj mogoče doseči tudi s tem, da se nadomestilo pridobi tako, da se pri izračunu davčne stopnje nerezidentov upoštevajo tako izgube kot pozitivni dohodki pri oddajanju v najem premoženja v tujini. S takim sistemom bi se izognili položaju, kot je v obravnavanem primeru, v katerem se nekateri vidiki zavezančeve davčne sposobnosti ne upoštevajo niti v državi stalnega prebivališča – ker ni večjih dohodkov – niti v državi zaposlitve, v kateri zavezanec prejema bistveni del dohodkov.

20 — Ne da bi na tem mestu temeljito preučeval nedavni razvoj sodne prakse v zvezi s pojmom „davčna doslednost", ker za zadevni primer ni pomemben, naj spomnim, da je Sodišče na koncu fleksibilno uporabilo pogoje na podlagi navedenega načela, pri čemer je dalo večji pomen teleološkemu vidiku zadevnega davčnega sistema. V zvezi s tem glej sklepne predloge z dne 29. marca 2007, ki sem jih predstavil v zadevi Columbus (C-298/05, še nerešena zadeva pred Sodiščem, točka 189 in naslednje).

21 — Glej med drugim sodbo z dne 31. marca 1993 v zadevi Kraus (C-19/92, Recueil, str. I-1663, točka 32).

IV – Predlog

Upoštevajoč zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je vložilo Cour administrative iz Luksemburga, odgovori tako:

Člen 39 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kot je člen 157b LZD, na podlagi katerega državljan Skupnosti, ki je nerezident Luksemburga in prejema dohodke iz zaposlitve iz luksemburškega vira ter je ta dohodek bistveni del obdavčljivih sredstev, za razliko od rezidenta Luksemburga pri določanju davčne stopnje, ki se uporablja za njegove dohodke iz Luksemburga, ne more uveljavljati svojih negativnih dohodkov pri oddajanju v najem nepremičnin, v katerih ne prebiva in ki so v drugi državi članici, v tem primeru v Nemčiji.