SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 18. marca 2010*

V zadevi C-440/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 12. septembra 2008, ki je prispela na Sodišče 6. oktobra 2008, v postopku

F. Gielen

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata v funkciji predsednika prvega senata, E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (poročevalec) in J.-J. Kasel, sodniki,

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalni pravobranilec: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. septembra 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za F. Gielena F. A. Engelen in S. C. W. Douma, belastingadviseurs,

– za nizozemsko vlado C. Wissels, C. ten Dam in M. Noort, zastopnice,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za estonsko vlado L. Uibo, zastopnik,

– za portugalsko vlado C. Guerra Santos, L. Inez Fernandes in J. Menezes Leitão, zastopniki,

– za švedsko vlado A. Falk, zastopnica,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Roels, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 27. oktobra 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 43 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med F. Gielenom in Staatssecretaris van Financiën v zvezi z davkom na dohodek za leto 2001.

Nacionalna ureditev

3 Wet op de Inkomstenbelastingen 2001 (zakon o davku na dohodek iz leta 2001, v nadaljevanju: zakon iz leta 2001) v členu 2.1, točka (b), določa, da so zavezanci za davek na dohodek fizične osebe, ki ne prebivajo v tej državi, vendar prejemajo dohodke na Nizozemskem.

4 V skladu s členom 3.2 zakona iz leta 2001 je obdavčljivi dohodek dobiček davčnega zavezanca, ki ga pridobi kot podjetnik v enem ali več podjetjih, zmanjšan za odbitek za samozaposlene osebe.

5 V skladu s členom 3.76(2) zakona iz leta 2001 je znesek odbitka odvisen od zneska dobička v skladu z degresivno lestvico iz te določbe. Največji znesek odbitka je 6084 EUR za dobiček, ki je manjši od 11.745 EUR, in se po stopnjah zmanjšuje do 2984 EUR za dobiček, ki je večji od 50.065 EUR.

6 Na podlagi odstavka 1 istega člena je pravica do odbitka za samozaposlene osebe odvisna zlasti od „merila števila ur“.

7 Na podlagi člena 3.6 zakona iz leta 2001 mora biti za izpolnitev tega merila v koledarskem letu opravljenih vsaj 1225 delovnih ur za eno ali več podjetij, v katerem/ih zavezanec ustvarja dobiček kot podjetnik.

8 Pri presoji, ali davčni zavezanec nerezident izpolnjuje to merilo, se upoštevajo samo ure, ki jih je davčni zavezanec nerezident opravil v okviru dejavnosti podjetja ali dela podjetja s stalno poslovno enoto na Nizozemskem.

9 Vendar pa lahko davčni zavezanec nerezident, za katerega velja davčni sistem druge države članice, v kateri prebiva, v skladu s členom 2.5(1) zakona iz leta 2001 izbere

davčno shemo, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente (v nadaljevanju: izbira obdavčenja kot za rezidenta). Ta določba ne zahteva, da je dohodek davčnega zavezanca nerezidenta v celoti ali skoraj popolnoma ustvarjen na Nizozemskem. Določa to:

„Davčni zavezanec rezident, ki ne prebiva na Nizozemskem celo koledarsko leto, in davčni zavezanec nerezident, ki je kot rezident druge države članice Evropske unije ali tretje države, določene z ministrskim odlokom, s katero je [Kraljevina] Nizozemska podpisala konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki določa izmenjavo informacij, davčni zavezanec v navedeni evropski ali tretji državi, lahko izbereta, da bosta obdavčena po določbah tega zakona, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente […]“

10 Na podlagi členov od 2 do 10 Uitvoeringsbesluit inkomenstbelasting 2001 (odlok o izvrševanju zakona iz leta 2001) se zmanjšanje davka na dohodek prizna tistemu, ki izbere obdavčenje, kot velja za davčne zavezance rezidente glede davka od dohodkov, ki niso ali pa so le deloma obdavčljivi na Nizozemskem.

11 Člen 3 tega odloka določa:

„1. Zmanjšanje zaradi na Nizozemskem neobdavčljivih delov dohodka iz dela in stanovanja […] je enako znesku, ki je z davkom, ki bi moral biti plačan – če se ne bi uporabili členi od 2 do 10 – na podlagi zakona o obdavčljivem dohodku iz dela in

stanovanja, v istem razmerju, kot sta skupni znesek na Nizozemskem neobdavčljivih delov tega dohodka […] v imenovalcu in dohodek v imenovalcu.

[…]

5. ‚Dohodek v imenovalcu' pomeni dohodek iz dela in stanovanja […]"

12 Člen 9(1) Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (odlok o izogibanju dvojnega obdavčevanja 2001) določa:

„1. Tuji dohodek iz dela in stanovanja, ki izvira iz druge države, je skupni znesek delov dohodka, ki jih davčni zavezanec pridobi iz dela in iz stanovanja v tej državi, če je:

a) dobiček ustvarjen v tujem podjetju, in sicer podjetju ali delu podjetja, ki se ga upravlja prek stalne poslovne enote ali prek stalnega predstavnika na ozemlju druge države;

[…]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 F. Gielen je nemški rezident, ki v Nemčiji skupaj z dvema drugima osebama upravlja podjetje za gojenje rastlin v rastlinjaku. Na Nizozemskem je ustanovil stalno poslovno enoto, v kateri na podlagi pogodb goji okrasne rastline.

14 V letu 2001 je za omenjeno podjetje opravil več kot 1 225 delovnih ur v Nemčiji, medtem ko je na Nizozemskem za omenjeno poslovno enoto opravil manj kot 1 225 delovnih ur.

15 Nizozemska davčna uprava je zato presodila, da F. Gielen ni zadostil „merilu števila ur“. Rechtbank Breda (sodišče v Bredi) je potrdilo to razlago.

16 Naprotno pa je Gerechtshof te ‘s-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v den Bosch) presodilo, da bi taka uporaba tega merila privedla do diskriminacije, ki jo prepoveduje člen 43 ES, saj bi ustvarila razliko med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti. Po mnenju Gerechtshof te ‘s-Hertogenbosch bi bilo namreč ob uporabi tega merila možno davčne zavezance rezidente obdavčiti glede na dobiček ne glede na kraj na svetu, v katerem je bil ustvarjen.

17 Gerechtshof te ‘s-Hertogenbosch je presodilo, da tega razlikovanja in te ovire ni mogoče upravičiti na podlagi razlike v objektivnem položaju med davčnimi zavezanci nerezidenti in davčnimi zavezanci rezidenti, zlasti ker je odbitek za samozaposlene osebe neposredno povezan z dejavnostjo davčnih zavezancev.

18 F. Gielen je zoper odločbo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch vložil kasacijsko pritožbo na Hoge Raad der Nederlanden. F. Gielen meni, da je to, da mu je bila kot davčnemu zavezancu nerezidentu zavrnjena pravica do odbitka za samozaposlene osebe, diskriminacija, ki jo člen 43 ES prepoveduje.

19 Hoge Raad der Nederlanden meni, da diskriminacija v smislu člena 43 ES izhaja iz dejstva, da se za davčnega zavezanca nerezidenta ne upoštevajo vse ure, ki jih je opravil za svoje podjetje, vključno z urami, ki jih je opravil za podjetje ali poslovno enoto v drugi državi članici.

20 Zato se sprašuje, ali bi se bilo mogoče taki diskriminaciji izogniti z izbiro obdavčenja kot za rezidenta. Na podlagi te izbire je davčna lestvica, na podlagi katere se obdavči davčnega zavezanca nerezidenta na Nizozemskem, če se odloči za obdavčitev kot rezident, progresivna.

21 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 43 ES razlagati tako, da ne nasprotuje uporabi določbe davčne zakonodaje države članice za dobičke, ki jih je državljan druge države članice (tuji davčni zavezanec) pridobil iz dela podjetja, ki se upravlja v prvi državi članici, če ta določba, kadar se razlaga na določen način, dejansko razlikuje med nacionalnimi in tujimi davčnimi zavezanci, kar samo po sebi sicer nasprotuje členu 43 ES, vendar se je zadevni tuji davčni zavezanec imel možnost odločiti, da ga obravnavajo kot nacionalnega davčnega zavezanca, ki pa je iz osebnih razlogov ni izkoristil?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Dopustnost

22 Nemška in portugalska vlada sta izrazili dvome o tem, ali lahko Sodišče odloči o vprašanju, ki ga je predložilo nacionalno sodišče.

23 Nemška vlada meni, da davčna shema v postopku v glavni stvari v bistvu ne vsebuje nobene diskriminacije, ki bi bila prepovedana v smislu člena 43 ES, tako da se ni treba vprašati, ali se je možno diskriminaciji izogniti z izbiro obdavčenja kot za rezidenta. Odgovor Sodišča na vprašanje za predhodno odločanje bi bil zato brez koristi za rešitev spora v glavni stvari.

24 Portugalska vlada v glavnem navaja, da je vprašanje za predhodno odločanje odvisno od neke razlage zadevne nacionalne zakonodaje v postopku v glavni stvari.

25 Iz predložitvene odločbe je namreč razvidno, da bi bilo možno člen 3.6 zakona iz leta 2001 razlagati tudi tako, da se lahko za namene odbitka v postopku v glavni stvari davčnemu zavezancu nerezidentu upoštevajo ure, opravljene za poslovno enoto, ki je na Nizozemskem, in ure, opravljene za poslovno enoto, ki je v drugi državi članici, zaradi česar je ta določba v skladu s členom 43 ES, odgovor na predhodno vprašanje pa ni potreben.

26 Portugalska vlada meni, da je – če ima predložitveno sodišče možnost razlagati zadevno davčno ureditev v postopku v glavni stvari tako, da ne vsebuje nobene

diskriminacije, ki bi bila v nasprotju s členom 43 ES – predhodno vprašanje hipotetično in da zato odgovor Sodišča ne bi bil zavezujoč za predložitveno sodišče.

27 Glede tega je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru postopka, določenega v členu 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za izrečeno sodno odločbo, glede na posebnosti zadeve presoja nujnost sprejetja predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in upoštevnost vprašanj, ki jih postavi Sodišču. Sodišče je zato, kadar se postavljena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, načeloma dolžno odločati (glej zlasti sodbi z dne 23. aprila 2009 v zadevi Rüffler, C-544/07, ZOdl., str. I-3389, točka 36, in z dne 19. novembra 2009 v zadevi Filipiak, C-314/08, ZOdl., str. I-11049, točka 40).

28 Vendar je Sodišče prav tako odločilo, da mora v izjemnih primerih sámo preizkusiti okoliščine, v katerih mu je nacionalno sodišče predložilo zadevo, da preveri, ali je zanjo pristojno (glej v tem smislu sodbo z dne 16. decembra 1981 v zadevi Foglia, 244/80, Recueil, str. 3045, točka 21, ter zgoraj navedeni sodbi Rüffler, točka 37, in Filipiak, točka 41).

29 Sprejetje predhodne odločbe o vprašanju, ki ga postavi nacionalno sodišče, je mogoče zavrniti le, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem ali kadar Sodišče nima na voljo potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (zgoraj navedeni sodbi Rüffler, točka 38, in Filipiak, točka 42).

30 Glede tega je treba ugotoviti, da je iz predložitvene odločbe razvidno, da se spor v postopku v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje v bistvu nanašata na razlago člena 49 PDEU v zvezi z nacionalno ureditvijo, ki ima glede davčnih

ugodnosti, kot je odbitek, ki ga lahko uveljavljajo samozaposlene osebe, potencialno diskriminatorne učinke za davčne zavezance nerezidente, čeprav bi lahko ti davčni zavezanci glede te ugodnosti izbrali obdavčenje kot za rezidenta.

31 Poleg tega je treba, da bi lahko odgovorili na to vprašanje, preveriti, ali ima zadevna nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari diskriminatorne učinke v smislu člena 49 PDEU, kar pomeni, da gre za vprašanje prava Unije, katerega razlaga je v pristojnosti Sodišča.

32 Glede teh navedb ni očitno, da zahtevana razlaga ni v nobeni zvezi z resničnostjo ali predmetom spora v glavni stvari, tako da je treba ugovora nedopustnosti nemške in portugalske vlade zavrniti.

33 Zato je vprašanje za predhodno odločanje dopustno.

Vsebinska presoja

34 S svojim vprašanjem, ki ga je treba obravnavati v dveh delih, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 49 PDEU nasprotuje nacionalni ureditvi, ki ima glede priznanja davčne ugodnosti, kot je odbitek za samozaposlene osebe, potencialno diskriminatorne učinke za davčne zavezance nerezidente, čeprav bi lahko ti davčni zavezanci glede te ugodnosti na podlagi omenjene ureditve izbrali obdavčenje kot za rezidenta.

Diskriminatorni učinki zadevne nacionalne ureditve v postopku v glavni stvari v smislu člena 49 PDEU

35 Da bi lahko odgovorili na zastavljeno vprašanje, je treba najprej preveriti, kot izhaja tudi iz točke 31 te sodbe, ali zadevna nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari dejansko povzroča diskriminacijo, ki je v nasprotju s členom 49 PDEU.

36 Treba je spomniti, da čeprav neposredni davki spadajo v pristojnost držav članic, morajo te svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti sodbo z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 19 in navedena sodna praksa).

37 Prav tako je treba spomniti, da pravila enakega obravnavanja ne prepovedujejo le očitne diskriminacije na podlagi državljanstva, ampak tudi vse prikrite oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko povzročijo enak rezultat (glej zlasti sodbo z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 26 in navedena sodna praksa).

38 Poleg tega lahko do diskriminacije pride le z uporabo različnih pravil v primerljivih položajih ali z uporabo istega pravila v različnih položajih (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 30, in sodbo z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind, C-391/97, Recueil, str. I-5451, točka 21).

39 O obravnavanem primeru je iz spisa najprej razvidno, da je leta 2001 F. Gielen, ki prebiva v Nemčiji, za svojo poslovno enoto na Nizozemskem opravil manj kot 1225 delovnih ur, za svojo poslovno enoto v Nemčiji pa je opravil več kot 1225 delovnih ur.

40 Predložitveno sodišče navaja, da na podlagi zadevne nacionalne ureditve za postopek v glavni stvari davčni zavezanec podjetnik rezident za izračun merila števila ur, na podlagi katerega se pridobi pravica do odbitka za samozaposlene, lahko vključi tako delovne ure, ki jih je opravil v drugi državi članici, kot delovne ure, ki jih je opravil na Nizozemskem, medtem ko davčni zavezanec podjetnik nerezident za ta izračun lahko vključi le ure, ki jih je opravil na Nizozemskem.

41 Poleg tega nizozemska vlada v pisnih stališčih priznava, da gre pri tem za diskriminacijo glede na prebivališče.

42 Treba je torej ugotoviti, da zadevna nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari glede izpolnjevanja „merila števila ur“ za odbitek za samozaposlene osebe različno obravnava davčne zavezance glede na to, ali so rezidenti Nizozemske ali ne. Tako različno obravnavanje lahko zapostavlja zlasti državljane drugih držav članic, saj so nerezidenti večinoma tujci.

43 Sodišče je sicer zlasti v zadevah v zvezi z obdavčitvijo dohodka fizičnih oseb priznalo, da položaja rezidentov in nerezidentov v neki državi praviloma nista primerljiva, saj so med njima objektivne razlike z vidika vira dohodka in vidika osebne zmožnosti plačila oziroma njihovega osebnega in družinskega položaja (glej zlasti sodbi z dne 22. marca 2007 v zadevi Talotta, C-383/05, ZOdl., str. I-2555, točka 19 in navedena sodna praksa, in z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Renneberg, C-527/06, ZOdl., str. I-7735, točka 59).

44 Vendar pa je Sodišče pojasnilo, da je mogoče v primeru davčne ugodnosti, ki se ne priznava nerezidentom, različno obravnavanje med tema kategorijama davčnih zavezancev opredeliti kot diskriminacijo v smislu PDEU, če ne obstaja nikakršna objektivna

razlika, ki bi upravičila različno obravnavanje teh kategorij (zgoraj navedeni sodbi Talotta, točka 19 in navedena sodna praksa, in Renneberg, točka 60).

45 Predložitveno sodišče pa je navedlo, da odbitek za samozaposlene osebe ni vezan na osebno sposobnost davčnih zavezancev, temveč na vrsto njihove dejavnosti. Ta odbitek se namreč prizna podjetnikom, ki se s podjetniško dejavnostjo ukvarjajo kot z glavno dejavnostjo, kar se dokazuje zlasti z izpolnjevanjem „merila števila ur“.

46 Ker se ta odbitek prizna vsem davčnim zavezancem, ki so zadostili zlasti zgoraj navedenemu merilu, je treba ugotoviti, da v zvezi s tem ni pomembno razlikovati glede na to, ali so ti davčni zavezanci delovne ure opravili na Nizozemskem ali v neki drugi državi članici.

47 Iz tega je razvidno, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 39 sklepnih predlogov, da so davčni zavezanci rezidenti in davčni zavezanci nerezidenti glede odbitka za samozaposlene osebe v primerljivem položaju (glej v tem smislu sodbi z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse, C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 27, in z dne 6. julija 2006 v zadevi Conijn, C-346/04, ZOdl., str. I-6137, točka 20).

48 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da lahko nacionalna ureditev, ki za pridobitev davčne ugodnosti, kot je odbitek za samozaposlene osebe v postopku v glavni stvari, uporablja „merilo števila ur“ na način, ki davčnim zavezancem nerezidentom preprečuje vštetje ur dela, ki so jih opravili v drugi državi članici, zapostavlja zlasti te davčne zavezance. Zato taka ureditev pomeni posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva v smislu člena 49 PDEU.

Izbira obdavčenja kot za rezidenta

49 Zgornje ugotovitve ne more omajati argument, da lahko izbira obdavčenja kot za rezidenta prepreči zadevno diskriminacijo.

50 Najprej je treba ugotoviti, da izbira obdavčenja kot za rezidenta omogoča davčnemu zavezancu nerezidentu, kot je F. Gielen, izbiro med diskriminatorno davčno in domnevno nediskriminatorno davčno ureditvijo.

51 Glede tega pa je treba poudariti, da taka izbira v obravnavanem primeru ne more izključiti diskriminatornih učinkov prve od obeh davčnih ureditev.

52 Če bi priznali, da ima ta izbira omenjeni učinek, bi to pomenilo, kot je to v bistvu poudaril generalni pravobranilec v točki 52 sklepnih predlogov, potrditev davčne ureditve, s katero se kot tako – ker je diskriminatorna – še dalje krši člen 49 PDEU.

53 Poleg tega, kot je imelo Sodišče že priložnost pojasniti, je nacionalna ureditev, ki omejuje svobodo ustanavljanja, nezdružljiva s pravom Unije, tudi če je njena uporaba izbirna (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 162).

54 Iz tega je razvidno, da možnost davčnega zavezanca nerezidenta, da izbere obdavčenje kot za rezidenta, v sporu, na katerega se nanaša postopek v glavni stvari, ne more izničiti diskriminacije, ki je bila ugotovljena v točki 48 te sodbe.

55 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da člen 49 PDEU nasprotuje nacionalni ureditvi, ki ima glede priznanja davčne ugodnosti, kot je zadevni odbitek za samozaposlene osebe v postopku v glavni stvari, diskriminatorne učinke za davčne zavezance nerezidente, čeprav bi lahko ti davčni zavezanci glede te ugodnosti izbrali davčno ureditev, kot se uporablja za davčne zavezance rezidente.

Stroški

56 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 (prvi senat) razsodilo:

Člen 49 PDEU nasprotuje nacionalni ureditvi, ki ima glede priznanja davčne ugodnosti, kot je zadevni odbitek za samozaposlene osebe v postopku v glavni stvari, diskriminatorne učinke za davčne zavezance nerezidente, čeprav bi lahko ti davčni zavezanci glede te ugodnosti izbrali davčno ureditev, kot se uporablja za davčne zavezance rezidente.

Podpisi