Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 28. februarja 2013*

„Prosti pretok kapitala — Davek na dohodek — Dohodki iz kapitala — Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja — Dividende, ki jih izplačajo družbe s sedežem v državah članicah in tretjih državah — Določitev najvišjega zneska odbitka davka, odtegnjenega pri viru v tujini, od nacionalne dohodnine — Neupoštevanje osebnih stroškov in stroškov, povezanih z življenjskim slogom — Upravičenost“

V zadevi C-168/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 9. februarja 2011, ki je prispela na Sodišče 6. aprila 2011, v postopku

Manfred Beker,

Christa Beker

proti

Finanzamt Heilbronn,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Rosas (poročevalec) v funkciji predsednika senata, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev in C. G. Fernlund, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: K. Sztranc-Sławiczek, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. aprila 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za M. Bekerja in C. Beker M. Beker, odvetnik,

— za Finanzamt Heilbronn W. Steinacher in M. Ritter von Rittershain, agenta,

— za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,

— za francosko vlado J.-S. Pilczer, agent,

* Jezik postopka: nemščina.

— za švedsko vlado A. Falk, agentka,

— za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Mölls, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. julija 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 63 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. in C. Beker ter Finanzamt Heilbronn glede določitve najvišjega zneska odbitka davka, odtegnjenega pri viru v tujini, od nacionalne dohodnine, ki se glede na lestvico dolguje iz naslova neomejeno obdavčljivih dohodkov, v okviru uporabe dvostranskih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Pravni okvir

Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja

3 Vprašanje, ali Zvezna republika Nemčija sme pobirati davek od dohodkov tujega izvora, in če je tako, ali sme v zvezi s tem upoštevati davek, odtegnjen pri viru v tujini, je, kar zadeva spor o glavni stvari, urejeno s konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenimi med Zvezno republiko Nemčijo in Francosko republiko (konvencija z dne 21. julija 1959, kakor je bila spremenjena), Velikim vojvodstvom Luksemburg (konvencija z dne 23. avgusta 1958, kakor je bila spremenjena), Kraljevino Nizozemsko (konvencija z dne 16. junija 1959), Švicarsko konfederacijo (konvencija z dne 11. avgusta 1971), Združenimi državami Amerike (konvencija z dne 29. avgusta 1989, kakor je bila spremenjena) in Japonsko (konvencija z dne 22. aprila 1966).

4 Kadar davčni zavezanec, ki je v Nemčiji neomejeno zavezan za plačilo dohodnine, ustvarja dohodek iz kapitala v drugi državi, ta država v skladu z navedenimi konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja opravi davčni odtegljaj pri viru. Davek, ki se v skladu z navedenimi konvencijami odtegne pri viru, se odbije od dohodnine, ki se dolguje v Nemčiji. Glede načinov tega odbitka konvencije, ki jih je Zvezna republika Nemčija sklenila s Francosko republiko, Švicarsko konfederacijo, Združenimi državami Amerike in Japonsko, napotujejo na nemško davčno pravo.

Nemško pravo

5 V skladu s členom 1 zakona o davku na dohodek (Einkommensteuergesetz), v različici, ki izhaja iz zakona o davkih za leto 2007 (Jahressteuergesetz 2007) z dne 13. decembra 2006 (BGBl. 2006 I, str. 2878, v nadaljevanju: EStG), ki se uporablja za leto 2007, so fizične osebe, ki stalno prebivajo v Nemčiji, neomejeno zavezane za plačilo davka v tej državi članici.

6 Člen 2 EStG določa:

„(1) Dohodnina se plača od:

[…]

5. dohodkov iz kapitala;

[…]

ki jih davčni zavezanec ustvari v obdobju neomejene davčne zavezanosti za dohodnino ali kot dohodke, ustvarjene na nacionalnem ozemlju med trajanjem njegove omejene davčne zavezanosti za dohodnino. Kategorija, v katero spadajo različni dohodki, se določi v skladu s členi od 13 do 24.

(2) Dohodki so:

1. dobiček v primeru kmetijstva in gozdarstva, industrijskih, trgovinskih in obrtnih dejavnosti ter samozaposlitve (členi od 4 do 7k);

2. presežek prejemkov nad poslovnimi stroški v primeru preostalih kategorij dohodkov (členi od 8 do 9a).

(3) Vsota prihodkov [Summe der Einkünfte], zmanjšana za sorazmerno davčno olajšavo za starejše upokojence [Altersentlastungsbetrag], znesek davčne oprostitve za starše samohranilce in odbitek iz člena 13(3), tvori skupni znesek prihodkov [Gesamtbetrag der Einkünfte].

(4) Skupni znesek prihodkov, zmanjšan za posebne izdatke in izredne odhodke, tvori dohodek [Einkommen].

(5) Dohodek, zmanjšan za pavšalne olajšave iz člena 32(6) in druge zneske, ki jih je treba odšteti od dohodka, tvori obdavčljivi dohodek [zu versteuerndes Einkommen]; ta tvori davčno osnovo za dohodnino glede na lestvico. Če se drugi zakoni nanašajo na pojem obdavčljivega dohodka, je treba za ta dohodek za namene teh zakonov v vseh primerih iz člena 32 šteti, da zanj velja zmanjšanje za pavšalne olajšave iz člena 32(6) […]“

7 Člen 34c(1) EStG določa:

„Neomejenim davčnim zavezancem, ki za dohodek, ustvarjen v tujini, v državi izvora dohodka plačajo davek, ki ustreza nemški dohodnini, se v tujini določeni in plačani davek, od katerega je bilo odšteto zmanjšanje, do katerega je bila pridobljena pravica, odbije od nemške dohodnine za dohodke, dosežene v navedeni državi. Nemška dohodnina, ki se plača od tujih dohodkov, se izračuna tako, da se nemška dohodnina, ki se odmeri od obdavčljivega dohodka [zu versteuerndes Einkommen], vključno s tujimi dohodki, v skladu s členi 32a, 32b, 32c, 34 in 34b porazdeli glede na razmerje med temi dohodki tujega izvora in vsoto prihodkov [Summe der Einkünfte]. Pri izračunu dohodkov tujega izvora se ne upoštevajo dohodki tujega izvora, ki v državi izvora v skladu s pravom te države niso obdavčeni. […] Tuji davki so obdavčljivi le glede dohodka, prejetega v davčnem obdobju.“

8 Člen 34c(2) EStG določa:

„Namesto da bi se tuji davek odbil (odstavek 1), ga je treba pri določitvi dohodkov na zahtevo odšteti, če bremeni dohodke tujega izvora, ki niso oproščeni davka.“

Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Tožečima strankama se je v Nemčiji kot zakoncema skupaj odmerila dohodnina. V zvezi s tem sta bili obdavčeni za vse svoje svetovne dohodke. V spornem davčnem obdobju, to je v letu 2007, sta poleg dohodkov nemškega izvora prejeli dohodke iz kapitala, ki so izhajali iz njunih manjšinskih deležev v različnih kapitalskih družbah s sedeži v drugih državah članicah, in sicer v Francoski republiki, Velikem vojvodstvu Luksemburg in Kraljevini Nizozemski, ali v tretjih državah, in sicer v Švicarski

konfederaciji, Združenih državah Amerike in na Japonskem. Iz naslova teh deležev sta navedeni tožeči stranki prejeli dividende v skupnem znesku 24 111,29 EUR, ki so bile v različnih državah njihovega izvora podlaga za tuje davke v skupnem znesku 2 853,02 EUR.

10 V skladu s konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenimi med Zvezno republiko Nemčijo in državami izvora teh dividend, sme ta država članica kot država rezidentstva tožečih strank v postopku v glavni stvari pobirati davek na dividende tujega izvora. Zaradi izognitve dvojne pravne obdavčitve teh dividend se v tujini opravljen odtegljaj pri viru odbije od dohodnine, ki se dolguje glede na lestvico, do višine nemške dohodnine, ki bremeni zadevne dohodke.

11 Člen 34c(1), drugi stavek, EStG (v nadaljevanju: sporna ureditev) določa najvišji odbitek davka, odtegnjenega pri viru v tujini, ki ga davčni zavezanec dolguje glede na lestvico iz naslova neomejeno obdavčljivih dohodkov. Ta najvišji znesek se izračuna tako, da se znesek davka, ki se dolguje glede na lestvico, pomnoži z razmerjem med dohodki tujega izvora in celotno vsoto dohodkov. Vendar se pri tej vsoti ne upoštevajo posebni izdatki in izredna bremena kot stroški, povezani z življenjskim slogom ali osebnimi in družinskimi okoliščinami, medtem ko se ti stroški upoštevajo pri izračunu dohodnine, ki se dolguje glede na lestvico.

12 Znesek dohodnine, ki bremeni dohodke tujega izvora (najvišji znesek odbitka tujega davka), se tako v skladu s sporno ureditvijo izračuna tako, da se znesek davka, ki se dolguje glede na lestvico, pomnoži z razmerjem (ulomkom) med zneskom dohodkov tujega izvora in skupno vsoto dohodkov davčnega zavezanca:

13 V obravnavanem primeru je Finanzamt Heilbronn izračunal, da najvišji znesek odbitka odtegljajev pri viru, opravljenih v tujini, znaša 1 282 EUR, tako da je to vsoto odbil od dohodnine, ki sta jo tožeči stranki v postopku v glavni stvari dolgovali glede na lestvico.

14 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta pri Finanzgericht Baden-Württemberg zahtevali spremembo odločbe o odmeri davka, ki je bila naslovljena nanju, in znižanje njune dohodnine za sporno davčno obdobje za znesek 1 200 EUR, ker naj bi se nemški organi za izračun najvišjega zneska odbitka oprli na vsoto dohodkov pred upoštevanjem splošnih olajšav, ki ustrezajo posebnim izdatkom in izrednim bremenom, kot so stroški, povezani z življenjskim slogom ali osebnimi ali družinskimi okoliščinami.

15 Ker je bila tožba zoper to odločbo o odmeri davka zavrnjena, sta tožeči stranki iz postopka v glavni stvari pri Bundesfinanzhof vložili zahtevo za revizijo.

16 Bundesfinanzhof je zaradi dvomov, ali je metoda izračuna najvišjega zneska odbitka, določena s sporno ureditvijo, skladna s pravom Unije, prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen [63 PDEU] nasprotuje predpisu države članice, po katerem se skladno z meddržavnimi sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja neomejenim davčnim zavezancem, ki morajo od tujih dohodkov v državi, na območju katere so ti dohodki ustvarjeni, plačati davek, ki ustreza nacionalni dohodnini, tuj davek odbije od nacionalne dohodnine, ki se nanaša na dohodke, ustvarjene v tej državi, tako, da se nacionalna dohodnina, ki se odmeri od obdavčljivega dohodka, vključno s tujimi dohodki, porazdeli glede na delež teh tujih dohodkov v razmerju do vsote dohodkov, s čimer se ne upoštevajo posebni izdatki in izredna bremena, kot so osebni življenjski stroški ter osebne in družinske okoliščine?“

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero se v okviru režima za omejitev dvojnega obdavčevanja davčnim zavezancem, ki so neomejeno zavezani za plačilo davka, kadar ti v državi izvora tujih dohodkov plačajo davek na te dohodke, ki ustreza dohodnini, ki jo odmeri navedena država članica, odbitek navedenega tujega davka od zneska dohodnine v tej državi članici opravi tako, da se znesek davka, ki se v tej državi članici dolguje iz naslova obdavčljivih dohodkov, ki zajemajo dohodke tujega izvora, pomnoži z razmerjem med navedenimi dohodki tujega izvora in vsoto dohodkov, pri čemer se pri tej vsoti ne upoštevajo posebni izdatki in izredna bremena kot stroški, povezani z življenjskim slogom ali osebnimi in družinskimi okoliščinami.

Uvodna ugotovitev

18 Tožeči stranki iz postopka v glavni stvari navajata, da predložitvena odločba odstopa od predmeta njunega zahtevka, ki naj bi se nanašal na odbitek odtegljaja pri viru, opravljenega v tujini, od nemške dohodnine, in sicer, ker se ta dohodnina zviša zaradi upoštevanja dohodkov tujega izvora. V predložitveni odločbi naj ne bi bil povzet njun celoten zahtevek, saj naj se ne bi nanašala na olajšave in znižanje stopnje za prvi davčni razred, do česar so upravičeni vsi davčni zavezanci, temveč naj bi bila osredotočena le „na posebne izdatke in izredne odhodke kot stroške življenjskega stila ali stroške, povezane z osebnimi ali družinskimi okoliščinami“. Če bi se moralo Sodišče omejiti na pritrdilen odgovor na vprašanje za predhodno odločanje in če bi postopek potekal v tem omejenem okviru, se izračun dela, ki ga predstavljajo dohodki tujega izvora, v skladu s pristopom Finanzamt Heilbronn ne bi nanašal na vsoto dohodkov, temveč na izračunani znesek obdavčljivega dohodka.

19 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso za vprašanja glede razlage prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Predlog nacionalnega sodišča je mogoče zavreči samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja koristno odgovorilo (glej med drugim sodbi z dne 22. junija 2010 v združenih zadevah Melki in Abdeli, C-188/10 in C-189/10, ZOdl., str. I-5667, točka 27, in z dne 28. februarja 2012 v zadevi Inter-Environnement Wallonie in Terre wallonne, C-41/11, točka 35).

20 V obravnavani zadevi pa ni očitno, da gre pri vprašanju, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, za enega od teh primerov. Nasprotno, poudariti je treba, kot je razvidno iz točke 20 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca, da predložitveno sodišče v sklepnem delu predložitvene odločbe navaja, da se zahtevek, ki sta ga postavili tožeči stranki v sporu o glavni stvari, izrecno nanaša le na znesek razlike, dobljene z odštetjem stroškov v zvezi z življenjskim slogom, ki se v okviru določitve najvišjega zneska odbitka lahko odbijejo za davčne namene, in da v skladu z nacionalnimi procesnimi pravili ne sme odločati *ultra petita*.

21 V teh okoliščinah ni treba preoblikovati vprašanja za predhodno odločanje.

Zadevna svoboščina

22 Zainteresirane stranke, ki so pri Sodišču predložila stališča, se strinjajo, da je svoboščina iz spora o glavni stvari prosti pretok kapitala iz člena 63 PDEU.

23 V zvezi s tem je treba spomniti, da za davčno obravnavo dividend lahko veljata člen 49 PDEU o svobodi ustanavljanja in člen 63 PDEU o prostem pretoku kapitala (sodbi z dne 10. februarja 2011 v združenih zadevah Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, ZOdl., str. I-305, točka 33, in z dne 13. novembra 2012 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, točka 89).

24 V skladu z zelo ustaljeno sodno prakso je treba za ugotovitev, ali se za neko zakonodajo uporablja ena ali druga svoboščina o prostem pretoku, upoštevati namen zadevne zakonodaje (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 90 in navedena sodna praksa).

25 Nacionalna zakonodaja, ki se uporabi samo za deleže, ki imetniku omogočajo odločilno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, spada na področje uporabe člena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 91 in navedena sodna praksa).

26 Nasprotno pa je treba nacionalne predpise, ki se uporabljajo za deleže, pridobljene izključno kot denarna naložba brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preučiti izključno glede na prosti pretok kapitala (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 92 in navedena sodna praksa).

27 V obravnavanem primeru se sporna nacionalna ureditev uporablja ne glede na velikost deleža v neki družbi. V delu, v katerem se ta ureditev nanaša na dividende iz države članice, na podlagi namena te ureditve torej ni mogoče ugotoviti, ali spada pretežno na področje uporabe člena 49 PDEU ali člena 63 PDEU (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 93).

28 Sodišče v teh okoliščinah upošteva dejstva v obravnavani zadevi, da bi ugotovilo, ali spada položaj, na katerega se nanaša spor v postopku v glavni stvari, na eno od področij navedenih določb (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 94 in navedena sodna praksa).

29 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da se spor v glavni stvari nanaša na to, kako so v Nemčiji obdavčene dividende, ki so jih fizične osebe, ki prebivajo v tej državi članici, prejele iz deležev, ki jih imajo v kapitalskih družbah s sedežem v drugi državi članici ali tretji državi in ki so manjši od 10 % kapitala teh družb. Vendar tolikšni deleži ne omogočajo nekega vpliva na odločitve zadevnih družb ali določanje njihovih dejavnosti.

30 Sodišče je tudi razsodilo, da je treba nacionalno ureditev v zvezi z davčnim obravnavanjem dividend tretjih držav, ki se ne uporablja izključno za položaje, v katerih obvladujoča družba odločilno vpliva nad družbo, ki razdeljuje dividende, preučiti glede na člen 63 PDEU (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 99).

31 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba ureditev, kakršna je sporna ureditev, preučiti izključno glede na prosti pretok kapitala iz člena 63 PDEU, na katerega se nanaša vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

32 Treba je spomniti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da pri neobstoju ukrepov za poenotenje in uskladitev glede odprave dvojnega obdavčevanja, ki jih sprejme Evropska unija, države članice ostanejo pristojne za določitev meril za obdavčitev prihodkov in premoženja, da bi se izognile – tudi s konvencijami – dvojnemu obdavčevanju. V tem okviru lahko države članice z dvostranskimi konvencijami prosto določijo navezovalne okoliščine za porazdelitev davčne pristojnosti (glej zlasti sodbe z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57;

z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot, C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 93; z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 49, in z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Renneberg, C-527/06, ZOdl., str. I-7735, točka 48).

33 Vendar ta delitev davčne pristojnosti ne dovoljuje državam članicam, da uporabijo ukrepe, s katerimi bi se kršila prosto gibanje in pretok, zagotovljena s Pogodbo DEU (zgoraj navedena sodba Renneberg, točka 50).

34 Pri izvajanju davčnih pristojnosti, kot so razdeljene v dvostranskih davčnih konvencijah o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, so države članice namreč zavezane spoštovati pravila Unije (zgoraj navedeni sodbi De Groot, točka 94, in Renneberg, točka 51).

35 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno tudi, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, zajemajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvračali nerezidente od naložb v državi članici ali rezidente te države članice od naložb v drugih državah (sodbi z dne 25. januarja 2007 v zadevi Festersen, C-370/05, ZOdl., str. I-1129, točka 24, in z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 40, ter zgoraj navedena sodba Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, točka 50).

36 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da se z metodo izračuna najvišjega zneska odbitka odtegljaja pri viru, opravljenega v tujini, ki jo določa sporna ureditev, ne upoštevajo popolnoma stroški, povezani z življenjskim slogom ter osebnimi in družinskimi okoliščinami davčnega zavezanca.

37 Navedeni najvišji znesek odbitka se namreč v skladu s sporno ureditvijo določi z uporabo enačbe, po kateri se znesek davka, ki se dolguje glede na lestvico – ki predstavlja davek, ki bi ga moral davčni zavezanec plačati, če bi bili vsi njegovi dohodki ustvarjeni v Nemčiji – pomnoži z ulomkom, pri katerem je števec znesek dohodkov tujega izvora, imenovalec pa vsota dohodkov.

38 Skupni obdavčljivi dohodek, na podlagi katerega se izračuna dohodnina, ki se dolguje glede na lestvico, in ki predstavlja prvi del navedene enačbe, se določi tako, da se od vsote dohodkov ne glede na to, kje so bili ti ustvarjeni, odštejejo vse olajšave, ki jih dopušča nemško pravo, zlasti stroški, povezani z življenjskim slogom ter osebnimi in družinskimi okoliščinami davčnega zavezanca. Vendar pa se ti stroški ne odštejejo od vsote dohodkov, ki so imenovalec ulomka, ki je drugi del te enačbe.

39 V zvezi s tem je najprej treba poudariti, da to, da se za imenovalec ulomka, ki je v drugem delu te enačbe, namesto obdavčljivega dohodka uporabi vsota dohodkov, povzroči zmanjšanje vrednosti najvišjega zneska odbitka, do katerega bi bil davčni zavezanec lahko upravičen.

40 Kot je poudaril generalni pravobranilec v točkah 34 in 35 sklepnih predlogov, je podlaga sporne ureditve logika, da se pri davčnem zavezancu rezidentu v celoti upoštevajo osebne in družinske olajšave, če so bili vsi ti dohodki ustvarjeni v Nemčiji, kar pa ne velja, če je bil del teh dohodkov ustvarjen v tujini.

41 Namreč, podobno kot v ureditvi iz zgoraj navedene sodbe De Groot, čeprav se v ureditvi države članice, kakršna je sporna ureditev, za izračun teoretičnega zneska davka, ki bremeni vse dohodke davčnega zavezanca, sicer upoštevajo olajšave, ki ustrezajo posebnim stroškom in izrednim bremenom kot stroškom, povezanim z življenjskim slogom ali osebnimi ali družinskimi okoliščinami, pa takšna ureditev v praksi povzroči, da so davčnim zavezancem, ki prebivajo v navedeni državi članici in so del dohodkov ustvarili v tujini, olajšave, ki ustrezajo navedenim posebnim stroškom in izrednim bremenom, priznane le do višine njihovih dohodkov, ustvarjenih v državi članici rezidentstva.

42 Ta država članica tako pri izračunu dohodnine teh davčnih zavezancev ne upošteva dela navedenih olajšav.

43 Vendar je zlasti iz točke 90 zgoraj navedene sodbe De Groot razvidno, da je država članica rezidentstva načeloma dolžna davčnemu zavezancu zagotoviti vse davčne ugodnosti, povezane z njegovimi osebnimi in družinskimi okoliščinami, saj lahko ta država najbolje presoja osebno davčno sposobnost davčnega zavezanca, ker ima ta v tej državi središče osebnih in premoženjskih interesov.

44 Iz navedene sodbe je prav tako razvidno, da obveznost upoštevanja osebnih in družinskih okoliščin državo članico izvora dohodkov bremeni le, če davčni zavezanec v njej prejema skoraj vsa ali vsa obdavčljiva sredstva in če v državi članici rezidentstva ne ustvarja znatnega dela dohodka, tako da mu ta država ne more podeliti ugodnosti, ki izhajajo iz upoštevanja njegovih osebnih in družinskih okoliščin (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo De Groot, točka 89).

45 Načela, izražena v tisti sodbi, je očitno mogoče v celoti prenesti na obravnavani primer, čeprav se navedena sodba nanaša na prosto gibanje delavcev in se dejansko stanje v sporu, ki je bil podlaga zanjo, nekoliko razlikuje od položaja tožečih strank v postopku v glavni stvari.

46 Poudariti je treba, kot je to storil generalni pravobranilec v točki 44 sklepnih predlogov, da to, da sporna ureditev iz zgoraj navedene sodbe De Groot zaradi zmanjšanja dvojne obdavčitve ni določala – drugače kakor sporna ureditev v obravnavanem primeru – sistema odbitka, temveč sistem oprostitve, v zvezi s tem ni pomembno.

47 Namreč, elementi, na katere je Sodišče osredotočilo svojo analizo v navedeni sodbi, so bili sestavljeni iz enačbe, ki je bila v zadevni ureditvi uporabljena za izračun zneska oprostitve, ki jo je treba davčnemu zavezancu odobriti iz naslova dohodkov, ki jih je ustvaril v različnih državah zaposlitve in so bili tam tudi obdavčeni, in iz konkretnega učinka te enačbe. Ta učinek pa je bil enako kot v obravnavani zadevi v postopku v glavni stvari, da se davčnemu zavezancu olajšave, povezane z njegovimi družinskimi in osebnimi okoliščinami, priznajo le v sorazmernem delu glede na dohodek, ki ga je ustvaril v državi članici rezidentstva (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo De Groot, točka 91).

48 V zvezi s tem je treba dodati, da se zdi, da je metoda, ki je bila v sporni ureditvi iz navedene sodbe uporabljena za omejitev dvojne obdavčitve, različica metode oprostitve, ki je zasnovana tako, da v praksi ustreza sistemu odbitka (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo De Groot, točke od 21 do 23).

49 Nazadnje, trditve nemške vlade, da v bistvu sporna ureditev ni v nasprotju s prostim pretokom kapitala, ker so vse osebne in družinske olajšave upoštevane pri izračunu zneska dohodnine, ki se dolguje glede na lestvico in predstavlja prvi del enačbe, uporabljene za določitev najvišjega zneska odbitka odtegljaja pri viru, opravljenega v tujini, ni mogoče sprejeti.

50 Treba je namreč poudariti, da se je tudi z ureditvijo iz zgoraj navedene sodbe De Groot zahtevalo upoštevanje olajšav, povezanih z družinskimi in osebnimi okoliščinami davčnega zavezanca, v fazi izračuna teoretičnega zneska davka, ki bremeni celoto njegovih dohodkov, ki je predstavljala prvi del enačbe, ki jo je navedena ureditev določala za izračun zneska oprostitve, ki se odobri davčnemu zavezancu. Podobno kot pri sporni ureditvi pa je uporaba ulomka, ki je predstavljal drugi del navedene enačbe, vseeno povzročila, da so se davčnemu zavezancu olajšave, povezane z njegovimi družinskimi in osebnimi okoliščinami, priznale le sorazmerno z dohodkom, ki ga je ustvaril v državi članici rezidentstva.

51 Iz vseh zgoraj navedenih preudarkov izhaja, da so v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, davčni zavezanci s stalnim prebivališčem v državi članici, ki so del dohodkov ustvarili v tujini, v slabšem položaju od davčnih zavezancev s stalnim prebivališčem v isti državi članici, ki so v tej ustvarili ves dohodek in so zato upravičeni do vseh olajšav, ki ustrezajo posebnim stroškom in izrednim bremenom kot stroškom, povezanim z življenjskim slogom ali osebnimi ali družinskimi okoliščinami.

52 Takšno različno obravnavanje lahko zato osebe, ki so plačilu davka primarno zavezane v državi članici, odvrne od vlaganja svojega kapitala v družbe s sedežem v drugi državi članici ali tretji državi.

53 Torej ureditev države članice, kakršna je sporna ureditev, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63 PDEU.

Upravičenost omejitve prostega pretoka kapitala

54 Nemška vlada, zato da bi upravičila omejitev prostega pretoka kapitala, podredno navaja ozire, ki se nanašajo na ohranitev razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami.

55 Za odbitek odtegljaja, opravljenega v tujini, naj bi to načelo pomenilo, da je izdatke ali stroške mogoče odšteti le, kadar so neposredno povezani z davčnimi prihodki, ki izhajajo iz davčne pristojnosti države članice v skladu z razdelitvijo pristojnosti med državami, določeno v konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Država rezidentstva naj torej ne bi bila dolžna nadomestiti neugodnosti, ki so povezane z neupoštevanjem osebnih okoliščin davčnega zavezanca, pri obdavčitvi dohodkov tujega izvora v državi izvora teh dohodkov.

56 Čeprav je ohranitev razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami sicer lahko nujen razlog v splošnem interesu, ki dopušča upravičenost omejitve izvajanja prostega pretoka v Uniji, pa je treba ugotoviti, da je Sodišče takšno utemeljitev zavrnilo v zgoraj navedeni sodbi De Groot, kjer je bila obravnavana ureditev, podobna sporni. Namreč, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 51 sklepnih predlogov, je iz točk od 98 do 101 navedene sodbe razvidno, da se država rezidentstva davčnega zavezanca ne more sklicevati na takšno utemeljitev, da bi se izognila obveznosti – ki jo načeloma ima – priznati olajšave, povezane z osebnimi in družinskimi okoliščinami, ki temu davčnemu zavezancu pripadajo, razen če države, v katerih je bil ustvarjen del dohodka, prostovoljno ali na podlagi posebnih mednarodnih sporazumov same priznajo take olajšave.

57 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 sodbe z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 42; z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 54, in z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI, C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 60).

58 Vendar če bi v obravnavanem primeru Zvezna republika Nemčija tožečima strankama v postopku v glavni stvari v celoti priznala ugodnost iz osebnih in družinskih olajšav, to ne bi ogrožalo te pravice. Navedena država članica se ne bi odpovedala delu svoje davčne pristojnosti v korist drugih držav članic. Dohodki tožečih strank, ki sta jih ti ustvarili v Nemčiji, bi bili obdavčeni manj le, če bi predstavljali edine dohodke, ki sta jih ustvarili, in če ne bi ustvarili dohodkov tujega izvora.

59 V zvezi s tem je treba poudariti, da po mnenju nemške vlade v bistvu osebne in družinske olajšave, če niso nikakor povezane z nekaterimi elementi dohodka, bremenijo celotni dohodek in jih je tako treba enotno pripisati skupnemu dohodku davčnega zavezanca, domačega in tujega izvora, tako da je lahko njihovo priznanje omejeno na del, ki je v tem skupnem dohodku sorazmeren delu dohodka, ustvarjenega v Nemčiji.

60 Iz sodne prakse, navedene v točki 44 te sodbe, pa izhaja, da mora država rezidentstva te olajšave načeloma upoštevati v celoti. Torej jih je načeloma treba, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 54 sklepnih predlogov, v celoti uporabiti za del dohodka, ki ga je davčni zavezanec ustvaril v tej državi.

61 Nazadnje je treba prav tako poudariti, da nemška ureditev določa možnost izbire drugega sistema kot odbitek davka, odtegnjenega pri viru v tujini, od nemškega davka, in sicer odštetje tujega davka od davčne osnove.

62 Tudi ob predpostavki, da je tak sistem združljiv s pravom Unije, pa je iz sodne prakse razvidno, da je lahko nacionalna ureditev, ki omejuje prosti pretok, nezdružljiva s pravom Unije, tudi če je njena uporaba izbirna (glej v tem smislu sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 162, in z dne 18. marca 2010 v zadevi Gielen, C-440/08, ZOdl., str. I-2323, točka 53). V zvezi s tem obstoj možnosti, na podlagi katere bi neki položaj morda postal združljiv s pravom Unije, tako sam po sebi ne odpravi nezakonitosti sistema, kakršnega določa sporna ureditev, ki zajema mehanizem obdavčenja, ki ni združljiv s tem pravom. Dodati je treba, da to velja še toliko bolj, če se kot v obravnavani zadevi samodejno uporabi mehanizem, ki ni združljiv s pravom Unije, kadar davčni zavezanec ne opravi izbire.

63 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero se v okviru režima za omejitev dvojnega obdavčevanja davčnim zavezancem, ki so neomejeno zavezani za plačilo davka, kadar v državi izvora tujih dohodkov plačajo davek na te dohodke, ki ustreza dohodnini, ki jo odmeri navedena država članica, odbitek navedenega tujega davka od zneska dohodnine v tej državi članici opravi tako, da se znesek davka, ki se v tej državi članici dolguje iz naslova obdavčljivih dohodkov, ki zajemajo dohodke tujega izvora, pomnoži z razmerjem med navedenimi dohodki tujega izvora in vsoto dohodkov, pri čemer se pri tej vsoti ne upoštevajo posebni izdatki in izredna bremena kot stroški, povezani z življenjskim slogom ali osebnimi ali družinskimi okoliščinami.

Stroški

64 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 (drugi senat) razsodilo:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero se v okviru režima za omejitev dvojnega obdavčevanja davčnim zavezancem, ki so neomejeno zavezani za plačilo davka, kadar v državi izvora tujih dohodkov plačajo davek na te dohodke, ki ustreza dohodnini, ki jo odmeri navedena država članica, odbitek navedenega tujega davka od zneska dohodnine v tej državi članici opravi tako, da se znesek davka, ki se v tej državi članici dolguje iz naslova obdavčljivih dohodkov, ki zajemajo dohodke tujega izvora, pomnoži z razmerjem med navedenimi dohodki tujega izvora in vsoto dohodkov, pri čemer se pri tej vsoti ne upoštevajo posebni izdatki in izredna bremena kot stroški, povezani z življenjskim slogom ali osebnimi ali družinskimi okoliščinami.

Podpisi