SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 25. januarja 2007 *

V zadevi C-329/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 28. junija 2005, ki je na Sodišče prispela 2. septembra 2005, v postopku

Finanzamt Dinslaken

proti

Geroldu Meindlu,

ob udeležbi

Christine Meindl-Berger,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann in M. Ilešič (poročevalec), sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: P. Léger,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. maja 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za nemško vlado M. Lumma, glavni zastopnik, in U. Forsthoff, zastopnik,

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

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 13. julija 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Dinslaken (v nadaljevanju: Finanzamt) in G. Meindlom, ker je Finanzamt zavrnil, da bi se mu dohodnina odmerila skupaj z njegovo ženo C. Meindl-Berger.

Nacionalni pravni okvir

3 Člen 26(1), prvi stavek, zakona o dohodnini v različici, veljavni leta 1997 (Einkommensteuergesetz 1997, v nadaljevanju: EStG 1997), daje zakoncema, ki nista trajno ločena, pravico, da izbereta skupno odmero dohodnine v skladu s členom 26b tega zakona ali da ostaneta ločeno obdavčena. To pravico do izbire pa pogojuje s tem, da sta oba zakonca neomejeno davčno zavezana, to pomeni, da imata stalno ali običajno prebivališče v Nemčiji.

4 Vendar pa se lahko na podlagi člena 1a(1), točka 2, EStG 1997 pod določenimi pogoji določi skupna odmera dohodnine, in sicer ob upoštevanju dohodka zakonca, od katerega ni trajno ločen in prebiva v tujini. Čeprav ti dohodki v Nemčiji niso obdavčeni z dohodnino, se jih v skladu s to določbo uporabi kot element za izračun v okviru člena 26b. Natančneje, upoštevajo se pri izračunu davčne stopnje za dohodek zakonca, ki je v Nemčiji zavezan za plačilo dohodnine v okviru uporabe sistema „delitve“ („splitting“).

5 Za priznanje skupne odmere dohodnine mora biti po eni strani zakonec, ki je neomejeno davčno zavezan, državljan države članice Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora (EGP) in mora imeti njegov zakonec stalno ali običajno prebivališče zunaj Nemčije, vendar v državi Unije ali EGP.

6 Po drugi strani je skupna odmera dohodnine mogoča le, če je vsaj 90 % dohodkov obeh zakoncev v koledarskem letu z dohodnino obdavčenih v Nemčiji oziroma če dohodki, ki niso obdavčeni z dohodnino, ne presegajo zneska 24.000 DEM.

7 Na podlagi člena 1(3), drugi stavek, EStG 1997 se dohodki zakoncev, ki nista trajno ločena, določijo v dveh fazah. V prvi fazi je treba določiti znesek svetovnih dohodkov. V drugi fazi se ti dohodki razdelijo na dohodke, ki so obdavčeni z dohodnino v Nemčiji, in na tiste, ki niso.

8 Pri določitvi svetovnih dohodkov se upoštevajo vsi dohodki zakoncev, ne glede na to, ali so bili pridobljeni v Nemčiji ali v tujini. Člen 1a(1), točka 2, v povezavi s členom 1(3), drugi stavek, EStG 1997 ne določa posebnega pravila o načinu določitve dohodkov, tako da je pojem dohodkov izpeljan iz nemške davčne zakonodaje na področju dohodnine. To velja prav tako za dohodke, ki niso navedeni v potrdilu, ki ga izda davčna uprava države prebivališča, ali ki so v njem navedeni kot dohodki, ki niso obdavčeni. Ker ni nasprotnih zakonskih določb, se namreč šteje, da to potrdilo ni zavezujoče.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 G. Meindl, avstrijski državljan, prebiva v Dinslaknu (Nemčija). Njegova žena, C. Meindl-Berger, je avstrijska državljanka in prebiva v Innsbrucku (Avstrija).

10 V letu 1997 (v nadaljevanju: sporno leto) je G. Meindl v Nemčiji pridobil dohodke iz samostojnih in obrtnih dejavnosti v skupnem znesku 138.422 DEM. V tem letu je

njegova žena rodila hčer. Avstrijska država ji je zato plačala nadomestilo za porod in za porodniški dopust ter družinske dodatke. C. Meindl-Berger ni v tem obdobju v skladu z avstrijskim pravom prejemala nobenih obdavčljivih dohodkov.

11 Zakonca Meindl sta v skladu s členoma 26 in 26b EStG 1997 v spornem letu zahtevala skupno odmero dohodnine.

12 Finanzamt je to zahtevo zavrnil, ker niso bili izpolnjeni pogoji iz členov 1a(1), točka 2, in 1(3) EStG 1997. Po mnenju Finanzamt naj bi bil namreč po eni strani delež dohodkov zakoncev Meindl, pridobljenih v Nemčiji, nižji od praga 90 % in po drugi strani naj bi bil dosežen prag 24.000 DEM, saj je C. Meindl-Berger od avstrijske države prejela nadomestila za izgubljeni zaslužek, in sicer nadomestilo za porod in za porodniški dopust v znesku 26.994,73 DEM, pri tem pa ni upoštevan otroški dodatek. Poleg tega naj nadomestila za izgubljeni zaslužek ne bi bila oproščena davka na podlagi EStG 1997, ker naj ne bi bila izplačana na podlagi določb nemškega prava. Sicer pa naj dejstvo, da omenjena nadomestila po avstrijskem pravu niso obdavčena, ne bi imelo nobenega vpliva na to, da se upoštevajo pri preučitvi zahteve za skupno odmero dohodnine.

13 Finanzamt je zato menil, da je treba G. Meindla obdavčiti kot samskega in je določil znesek njegove dohodnine na 45.046 DEM.

14 Po neuspešni pritožbi zoper to odločbo Finanzamt je Finanzgericht prejelo tožbo G. Meindla. Presodilo je, da je slednji imel pravico do skupne odmere dohodnine v skladu s členom 1a(1), točka 2, v povezavi s členom 26 EStG 1997.

15 Finanzamt je tedaj vložil revizijo pri Bundesfinanzhof. Po njegovem mnenju naj ne bi bili izpolnjeni pogoji za skupno odmero dohodnine. Glede tega navaja, da je C. Meindl-Berger od avstrijske države prejela nadomestila za izgubljeni zaslužek v protivrednosti 26.994,73 DEM, to je znesek, ki po eni strani presega prag 24.000 DEM in po drugi strani znižuje delež dohodkov zakoncev Meindl, pridobljenih v Nemčiji, pod prag 90 %. Poleg tega Finanzamt meni, da je treba opredeliti pojem dohodkov in dohodke določiti izključno v skladu z nemškim davčnim pravom in ne v skladu z davčnim pravom države prebivališča, to je avstrijskim davčnim pravom.

16 Zatrjuje zlasti, da je bila skladnost praga 90 % s pravom Skupnosti potrjena s sodbama z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225) in z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind (C-391/97, Recueil, str. I-5451).

17 Po mnenju Finanzamt namreč načelo prostega gibanja delavcev, določeno v členu 48 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 39 ES), ne nasprotuje temu, da je takrat, ko zakonodaja države članice podeljuje poročenim parom rezidentom ugodnost uporabe sistema „delitve“ („splitting“), podelitev iste davčne ugodnosti poročenim parom nerezidentom pogojena s tem, da je bistveni del njihovega svetovnega dohodka obdavčen v tej državi članici.

18 G. Meindl predlaga zavrnitev revizije.

19 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali gre za kršitev [člena 52 Pogodbe], če se davčnemu zavezancu rezidentu zavrne skupna odmera dohodnine z njegovim zakoncem, ki prebiva v Avstriji, od katerega pa

ni ločen, z obrazložitvijo, da je slednji prejel več kot 10 % dohodkov gospodinjstva in več kot 24.000 DEM ter da ti dohodki po avstrijskem pravu niso obdavčeni?“

Vprašanje za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člen 52 Pogodbe nasprotuje temu, da država članica, v kateri davčni zavezanec rezident prebiva, temu zavrne skupno odmero dohodnine z njegovim zakoncem, od katerega ni ločen in prebiva v drugi državi članici, z obrazložitvijo, da je ta zakonec v tej drugi državi članici prejel več kot 10 % dohodkov gospodinjstva in več kot 24.000 DEM, če dohodki, ki jih je prejel ta zakonec v omenjeni drugi državi članici, v njej niso obdavčeni z dohodnino.

21 Uvodoma je treba po eni strani opozoriti, da čeprav je sistem neposredne obdavčitve v pristojnosti držav članic, ga morajo te izvrševati v skladu s pravom Skupnosti in se zato vzdržati vsakršne diskriminacije, ki temelji na državljanstvu (glej v tem smislu sodbo z dne 13. novembra 2003 v zadevi Schilling in Fleck-Schilling, C-209/01, Recueil, str. I-13389, točka 22 in navedena sodna praksa), in da po drugi strani 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 (zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 26 in navedena sodna praksa).

22 Na podlagi ustaljene sodne prakse diskriminacija ne pomeni le uporabe različnih pravil v podobnih položajih, temveč tudi uporabo istega pravila v različnih položajih (zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točka 30, in Gschwind, točka 21).

23 Na področju neposrednih davkov položaj rezidentov praviloma ni primerljiv s položajem 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 zmožnost prispevanja 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, kar po navadi ustreza kraju njegovega običajnega prebivališča (sodba z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin, C-169/03, ZOdl., str. I-6443, točka 15 in navedena sodna praksa).

24 Vendar je G. Meindl, kot je navedeno v predložitveni odločbi, davčni zavezanec rezident države, na ozemlju katere prejema vse svoje obdavčljive dohodke gospodinjstva.

25 Glede tega je treba poudariti, da se ga obravnava drugače kot davčnega zavezanca rezidenta, čigar zakonec, ki prejema le dohodke, ki niso obdavčeni, prav tako prebiva v tej državi članici. Takemu davčnemu zavezancu se namreč lahko prizna skupna obdavčitev.

26 Vendar je, kot je opozoril generalni pravobranilec v točki 36 sklepnih predlogov, davčni zavezanec rezident, čigar zakonec prebiva v isti državi članici in v njej prejema samo dohodke, ki niso obdavčeni, objektivno v enakem položaju kot davčni zavezanec rezident, čigar zakonec prebiva v drugi državi članici in v njej prejema le dohodke, ki niso obdavčeni, ker obdavčljivi dohodki gospodinjstva v obeh primerih izvirajo iz dejavnosti enega samega zakonca in je v obeh primerih to davčni zavezanec rezident.

27 Glede tega je treba pojasniti, da C. Meindl-Berger v spornem letu ni prejela nobenih dohodkov, ki bi bili obdavčljivi v državi njenega prebivališča, ker zadevna nadomestila za izgubljeni zaslužek na podlagi davčne zakonodaje te države niso bila obdavčljiv dohodek.

28 Poleg tega je treba poudariti, da je pogoj prebivališča zakonca zahteva, ki jo lažje izpolnijo državljani Nemčije kot državljani drugih držav članic, ki so se nastanili v Nemčiji, da bi v njej opravljali gospodarsko dejavnost, ker člani njihovih družin pogosteje prebivajo zunaj te države članice (glej po analogiji sodbo z dne 16. maja 2000 v zadevi Zurstrassen, C-87/99, Recueil, str. I-3337, točka 19).

29 V teh okoliščinah odločitev Finanzamt, da se G. Meindla šteje za samskega davčnega zavezanca, čeprav je poročen in prejema vse obdavčljive dohodke gospodinjstva v državi svojega prebivališča, z obrazložitvijo, da je njegova žena ohranila prebivališče v drugi državi članici in v njej prejela dohodke, ki niso obdavčeni in ki hkrati presegajo 10 % dohodkov gospodinjstva in 24.000 DEM, ni upravičena. Država prebivališča takega davčnega zavezanca je namreč edina država, ki lahko upošteva osebni in družinski položaj tega davčnega zavezanca, saj slednji ne le prebiva v tej državi, temveč v njej tudi prejema vse obdavčljive dohodke gospodinjstva (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Zurstrassen, točka 23).

30 Ker se v tem primeru za G. Meindla v okviru skupne odmere dohodnine nikakor ne more upoštevati njegov osebni in družinski položaj, je treba ugotoviti, da gre za diskriminacijo, ki je prepovedana s členom 52 Pogodbe (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Wallentin, točka 17 in navedena sodna praksa), tudi če so, kot je navedeno v davčni odločbi v postopku v glavni stvari, dohodki obeh zakoncev v spornem letu nižji od praga 90 % in dohodki, ki v Nemčiji niso obdavčeni, presegajo znesek 24.000 DEM.

31 V zvezi s tem je treba poudariti, da se položaj, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, bistveno razlikuje od položaja, ki je bil povod za izdajo zgoraj navedene sodbe Gschwind, ker je bila v njej podelitev take davčne ugodnosti, kot jo je zahteval G. Meindl, poročenim parom nerezidentom pod pogojem, da je vsaj 90 % njihovega svetovnega dohodka obdavčenega v državi članici zaposlitve ali, če ta odstotek ni dosežen, da njihovi dohodki, ki izvirajo iz tujine in v tej državi članici niso obdavčeni, ne presegajo določene višine, razglašena za združljivo s Pogodbo, če je ohranjena možnost upoštevanja njihovega osebnega in družinskega položaja v državi njihovega prebivališča. V postopku v glavni stvari pa ne gre za tak primer.

32 Glede na vse navedeno je treba na vprašanje odgovoriti, da člen 52 Pogodbe nasprotuje temu, da država članica, v kateri davčni zavezanec rezident prebiva, temu zavrne skupno odmero dohodnine z njegovim zakoncem, od katerega ni ločen in ki prebiva v drugi državi članici, z obrazložitvijo, da je ta zakonec v tej drugi državi članici prejel več kot 10 % dohodkov gospodinjstva in več kot 24.000 DEM, če dohodki, ki jih je prejel ta zakonec v omenjeni drugi državi članici, v njej niso obdavčeni z dohodnino.

Stroški

33 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 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) nasprotuje temu, da država članica, v kateri davčni zavezanec rezident prebiva, temu zavrne skupno odmero dohodnine z njegovim zakoncem, od katerega ni ločen in ki prebiva v drugi državi članici, z obrazložitvijo, da je ta zakonec v tej drugi državi članici prejel več kot 10 % dohodkov gospodinjstva in več kot 24.000 DEM, če dohodki, ki jih je prejel ta zakonec v omenjeni drugi državi članici, v njej niso obdavčeni z dohodnino.

Podpisi