

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA,
predstavljeni 26. oktobra 2004¹

I – Uvod

1. Za uresničitev carinske unije v Skupnosti je bilo treba vzpostaviti skupno carinsko tarifo, za zagotovitev neoviranega pretoka blaga pa je bila potrebna uskladitev posrednega obdavčenja. Prosta gibanje oseb in pretok kapitala naj bi privedla do zблиžanja sistemov neposrednega obdavčenja, kar bi pripomoglo k temu, da na odločitve, kje se bodo zadevne osebe ali kapital nahajali, ne bi vplival večji ali manjši davčni pritisk v posameznih državah članicah.²

2. Vendar so države članice, kar zadeva zakonodajo, s katero so urejeni taki prispevki, ohranile suverenost, zato je to področje načeloma zunaj dosega pravnega reda Skupnosti.³ Kljub temu morajo države članice pri izvajanju te pristojnosti kljub temu upoštevati določbe prava Skupnosti⁴, zlasti – glede te zadeve – tiste, povezane s prostim pretokom kapitala: to načelo je namreč očitno v nasprotju s sprejemanjem ukrepov, katerih namen bi bil odvrniti naložbe držav-

1 — Jezik izvirnika: španščina.

2 — Glede tega glej Álvarez García, S., in Arizaga Junquera, M. C.: „Libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios“, Noticias de la Unión Europea, št. 144, januar 1997, str. od 79 do 87. Glej tudi Aparicio Pérez, A.: „La libre circulación de capitales en la Unión Europea. Especial referencia a la fiscalidad“, ista izdaja iste revije, str. od 59 do 78.

3 — Edino zakonito sredstvo, s katerim lahko Skupnost posega na to področje, je člen 94 ES (prej člen 100 Pogodbe ES), na podlagi katerega je mogoče sprejemati usklajevalne predpise na področjih, ki neposredno vplivajo na vzpostavitev ali delovanje skupnega trga. Tak primer je Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15). Drugi primer sta direktivi Sveta 90/434/EGS in 90/435/EGS, obe z dne 23. julija 1990, o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic oziroma o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225, str. 1 oziroma 6). Dodal bi še direktivi Sveta 2003/48/ES in 2003/49/ES o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti oziroma o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnih med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL L 57, str. 38 oziroma 49).

4 — Sodišče se je v tem smislu prvič izreklo v sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 21), ko je podalo rešitev, ki se je odlej že uveljavila, saj je bila povzeta tudi v drugih sodbah, kot so sodbe z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 19); z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 58); z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 32) in z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi (združeni zadevi C-397/97 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 37).

ljanov zadevne države članice v druge države članice⁵ ali – kar je bolj nenavadno – tujce odvrniti od vlaganj v zadevni državi⁶, zato je državam članicam na podlagi tega načela prepovedano sprejemati davčne predpise s takim učinkom.

le, če se vsaj 90 % njihovega premoženja nahaja na nizozemskem ozemlju. Četrty davčni senat *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*⁷ se sprašuje o skladnosti teh predpisov s prostim pretokom kapitala.

3. Predlog za sprejetje predhodne odločbe v tej zadevi sproža načelna vprašanja o davčni pristojnosti držav članic in omejitvah, ki so na tem področju postavljene z zakonodajo Skupnosti. Prvič, Sodišče naj bi opredelilo, ali se pravna doktrina o dohodnini samodejno uporablja tudi za davek na dediščino. Drugič, analiziralo naj bi možnost, da država članica s sklenitvijo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja ustvari diskriminacijo med državljani drugih držav članic. Nazadnje se bo moralo še enkrat izreči o skladnosti nacionalnega postopkovnega pravila z načelom učinkovitosti prava Skupnosti.

Poleg tega je ta država članica z Belgijo sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, na podlagi katere so belgijski državljani upravičeni do olajšave pod istimi pogoji kot davčni zavezanci rezidenti, ne glede na to, kakšen delež v njihovem skupnem premoženju zavzema premoženje, ki ga imajo na Nizozemskem. Predložitevno sodišče dvomi o zakonitosti različnega obravnavanja oseb, ki prebivajo v Belgiji, in oseb s prebivališčem v drugih državah članicah Evropske unije, ki je bilo vpeljano s tem mednarodnim aktom.

4. Na Nizozemskem je na podlagi sistema, ki se uporablja za davek na premoženje, davčnim zavezancem rezidentom omogočena olajšava, do katere so nerezidenti s prebivališčem v drugih državah članicah upravičeni

Nazadnje se predložitevno sodišče loteva še vprašanja skladnosti načela učinkovitosti prava Skupnosti z nacionalnimi predpisi, na podlagi katerih se tožeči stranki, ki je v postopku za obrambo svojih interesov uspešna, lahko povrne le zelo majhen del dejanskih stroškov, nastalih v postopku.

5 — Glede tega glej sodbo z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 18, in v njej navedena sodna praksa).

6 — Kot bomo videli, se prav na to nanaša spor o glavni stvari.

7 — Mesto v Brabantu, blizu Antwerpna, kjer se je okrog leta 1450 rodil slikar Hieronymus Bosch.

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

5. S členom 56 ES (prej člen 73b Pogodbe ES) so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala in plačil med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami, ne da bi to vplivalo na določbe nacionalne davčne zakonodaje, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital (člen 58 ES – prej člen 73d Pogodbe ES –, odstavek 1(a)). Vendar ta pridržek nikakor ne sme biti pretveza za sprejetje ukrepov za izvajanje samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja zgoraj navedenega prostega pretoka (člen 58(3) ES).

6. V drugi alineji člena 293 ES (prej člen 220 Pogodbe ES) je določeno, da se lahko države članice med seboj pogajajo, zato da bi v korist svojih državljanov zagotovile odpravo dvojnega obdavčevanja v Skupnosti.

B – Nizozemsko pravo

1. Davek na premoženje

7. Nizozemska je ta davek obračunavala do leta 2000. Urejen je bil z *Wet op de*

vermogensbelasting 1964 (v nadaljevanju: *Wet VB*), v katerem je bilo v členu 1 določeno, da gre za neposredni davek, ki se uporablja za fizične osebe. S to določbo je bila opredeljena razlika med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci s stalnim prebivališčem v drugih državah članicah, ki imajo v posesti obdavčljivo premoženje na Nizozemskem („davčni zavezanci nerezidenti“).

8. V členu 3 je bilo določeno, da je mogoče rezidente obdavčiti za vse njihovo premoženje, v členu 12 pa, da so nerezidenti zavezani k plačilu davka na premoženje samo za premoženje, ki ga imajo na začetku vsakega koledarskega leta v posesti na Nizozemskem; v obeh primerih je bilo to premoženje enako razliki med vrednostjo premoženja, ki ga je imela zadevna oseba v posesti, in njenimi dolgovi.

9. Na podlagi člena 14(2) je bil za davčne zavezance rezidente obdavčljivi znesek enak čistemu premoženju, izračunanemu na navedeni način in zmanjšanemu za olajšavo iz naslednjega odstavka, medtem ko je bilo nerezidentom plačilo davka naloženo brez kakršne koli olajšave. Na podlagi člena 3 je leta 1998 olajšava za samske osebe (kategorija I) znašala 193.000 NLG, za poročene osebe (kategorija II) pa 241.000 NLG.

10. *Staatssecretaris van Financiën* (državni sekretar za finance) je 18. aprila 2003 odločil, da je treba člen 14(3) *Wet VB* uporabljati tudi za davčne zavezanke nerezidente, če se 90 % ali več njihovega premoženja nahaja na Nizozemskem.⁸

13. S tem so davčni zavezanci s prebivališčem v Belgiji pridobili pravico do uveljavljanja davčnih ugodnosti, ki so bile z *Wet VB* zagotovljene osebam s prebivališčem na Nizozemskem.

2. Konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki ju je sklenila Nizozemska

14. V času nastanka dejstev iz postopka v glavni stvari belgijski davčni sistem ni poznal davka na premoženje.

a) Z Belgijo

b) Z Nemčijo

11. Na podlagi tega dvostranskega sporazuma z dne 19. oktobra 1970 se premoženje, sestavljeno iz nepremičnin, obdavči v državi, kjer se to premoženje nahaja (člen 23(1)).

15. Na podlagi konvencije, ki sta jo 16. junija 1959 sklenili Kraljevina Nizozemska in Zvezna republika Nemčija v Haagu, lahko za nepremičnine davčnega zavezanca davek na premoženje obračuna država članica, ki je na podlagi te konvencije pristojna za obdavčitev dohodkov iz tega premoženja (člen 19).

12. V členu 25(3) je določeno, da „so fizične osebe, ki so rezidentke ene od držav, v drugi državi upravičene do osebnih odbitkov, olajšav in znižanj, ki jih zadevna druga država zagotavlja svojim rezidentom zaradi njihovega položaja ali družinskih obveznosti“.

16. Na podlagi člena 4(1) lahko dohodke, ki jih prebivalec ene od držav pridobi iz nepremičnin v drugi državi, obdavči zadnja.

⁸ — V predložitvenem sklepu je navedeno, da je bila ta upravna odločba, ki nosi številko CPP2003980 (BNB 2003/237), sprejeta na podlagi sodbe z dne 18. julija 2000 (BK 99/01421), s katero je *Gerechthof te s'Gravenhage* razsodilo, da med položajem davčnega zavezanca s prebivališčem v Španiji, kjer praktično nima premoženja, medtem ko se vse njegovo obdavčljivo premoženje nahaja na Nizozemskem, in položajem davčnega zavezanca rezidenta, ki ima vse obdavčljivo premoženje na Nizozemskem, ni nobene objektivne razlike, s katero bi bilo mogoče utemeljiti okoliščino, da se prvemu ne prizna olajšava.

17. V Nemčiji je bil davek na premoženje odpravljen 1. januarja 1997. *Bundesverfassungsgesicht* (zvezno ustavno sodišče) je v

sodbi z dne 22. junija 1995 odločilo, da je zakon, s katerim je bil urejen ta davek, zaradi kršenja načela enakosti protiustaven, vendar je kljub temu dovolilo njegovo nadaljnjo uporabo do 31. decembra 1996.

podlagi člena 2 se ti stroški ocenijo pavšalno v skladu s priloženim točkovnim sistemom (dodelijo se glede na vrsto akta in njegovo kompleksnost).⁹

3. Povrnitev stroškov postopka

18. Postopek, ki se uporablja v nizozemskih davčnih sporih, je urejen z *Algemene Wet Bestuursrecht* (splošni zakon o upravnem pravu, v nadaljevanju: Awb), na podlagi katerega je posamezniku omogočeno, da začne postopek brez pomoči odvetnika. Na podlagi člena 8:73 tega zakona lahko sodišče davčni upravi naloži, naj tožeči stranki povrne škodo, nastalo zaradi sprejetja nepravilne odločbe o odmeri davka; to povračilo mora vsebovati dejanske stroške, ki so bili priglašeni do pritožbe.

19. Stroški postopka so urejeni s členom 8:75 Awb, ki se sklicuje na *Besluit van 22 december 1993, houdende nadere regels betreffende de proceskostenveroordeling in bestuursrechtelijke procedures*, uredbno pravilo, v katerem je s členom 1(a) določeno, da stroški, katerih plačilo se naloži zadevni stranki, vključujejo zlasti stroške, nastale zaradi pomoči pravnega strokovnjaka; na

20. Na podlagi člena 2(3) tega besedila je v posebnih okoliščinah mogoče odstopanje od načelnega pravila. Po mnenju predložitvenega sodišča samo dejstvo, da je bilo z odločbo o odmeri davka kršeno pravo Skupnosti, ni taka okoliščina.

III – Dejstva v sporu o glavni stvari

21. D. je poročena oseba, ki prebiva v Nemčiji in ima nemško državljanstvo. 1. januarja 1998 so 10 % njegovega premoženja sestavljale nepremičnine na Nizozemskem, medtem ko se je preostalo premoženje nahajalo v njegovi državi; zato je bil na podlagi Wet VB obravnavan kot davčni zavezanec nerezident.

⁹ — V skladu s to prilogo se za vložitev tožbe dodeli ena točka; še eno točko je mogoče dodeliti za navzočnost na obravnavi; z vložitvijo replike je mogoče utemeljiti dodelitev naslednje pol točke; za izdelavo pisnih stališč v postopku predhodnega odločanja in navzočnost na obravnavi v takem postopku je mogoče vsakič dodeliti še po dve točki. Vsaka točka je vredna 322 EUR. Na koncu se izvede še ponderiranje s ponderjem, ki se razlikuje glede na težavnost obravnavane zadeve in lahko znaša od 0,25 za lažje zadeve do 2,00 za kompleksne zadeve.

22. Ko je prejel odločbo o odmeri davka, je od Nizozemske zahteval, naj mu na podlagi prava Skupnosti prizna odbitke, določene za Nizozemce.

23. Ker je nizozemska uprava to zahtevo zavrnila, je D. pri Gerechtshof te 's-Hertogenbosch vložil tožbo, to pa se je, da bo lahko odločilo o predloženi zadevi, na Sodišče obrnilo s spodaj navedenimi vprašanji.

24. Stroški, ki jih je D. priglasil za obrambo svojih pravic, znašajo 20.000 EUR, od tega 10.000 EUR za pritožbeni postopek, preostali znesek pa za postopek pred predložitvenim sodiščem. K temu znesku je treba prišteti še 2500 EUR, porabljenih za postopek predhodnega odločanja pred Sodiščem. V predložitvenem sklepu je navedeno, da odobreni znesek za kritje stroškov ne sme preseči 2000 EUR; za povrnitev stroškov upravnega postopka bo treba vložiti odškodninsko tožbo.

je ureditev iz postopka v glavni stvari, po kateri je davčni zavezanec rezident vedno upravičen do olajšave v okviru davka na premoženje, medtem ko davčni zavezanec nerezident do te olajšave ni upravičen, če se večina njegovega premoženja nahaja v državi, katere rezident je (kjer se sicer davek na premoženje ne obračunava)?

2. Ali je v primeru nikalnega odgovora v tem primeru položaj drugačen, ker je ob uporabi dvostranske pogodbe Nizozemska priznala pravico do te olajšave osebam, ki prebivajo v Belgiji (kjer prav tako ni davka na premoženje), ki so sicer v primerljivih okoliščinah?

IV – Vprašanja za predhodno odločanje

25. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch je postavilo ta vprašanja:

- „1. Ali pravo Skupnosti, zlasti člen 56 ES in naslednji, nasprotujejo ureditvi, kakršna

3. Ali je v zadevi, ko je stranka zmagala pred nacionalnim sodiščem zaradi kršitve prava Skupnosti s strani države članice, v primeru pritrdilnega odgovora na eno izmed obeh zgornjih vprašanj, ureditev stroškov postopka, kot je ta v zadevni stvari, po kateri so lahko načeloma povrnjeni le omejeni stroški postopka, v nasprotju s pravom Skupnosti?“

D.

V – Postopek pred Sodiščem

26. D., Komisija ter nemška, belgijska, finska, francoska, nizozemska in britanska vlada so predložili pisna stališča v roku, določenem v členu 20 Statuta ES Sodišča. V postopku v glavni stvari je intervenirala tudi uprava, tožena v postopku v glavni strani, ki je izrazila strinjanje s stališčem nizozemske vlade.

27. Javna obravnava, na kateri so ustna stališča predstavili predstavnik D., zastopniki nemške, nizozemske in britanske vlade ter zastopnik Komisije, je potekala 14. septembra 2004.

Skupnosti“ na splošno in šele nato, kot je treba, natančno opredeli, da gre za „člen 56 ES in naslednje“.

29. Očitno je, da bi se v primeru sklicevanja na celoten pravni sistem Skupnosti lahko zgodilo, da bi bil predlog za sprejetje predhodne odločbe zavržen kot nedopusten zaradi nenatančnosti in pomanjkljive obrazložitve. Zato je treba analizo Sodišča omejiti na okvir, opredeljen s to posebno navedbo, to je na prosti pretok kapitala, saj se je, kot je razvidno iz predložitvenega sklepa (točka 4.2), D. v svoji razpravi v postopku v glavni stvari osredotočil na to področje.

B – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

VI – Analiza vprašanj za predhodno odločanje

A – Uvodna ugotovitev glede zadevnih predpisov Skupnosti

28. Predložitveno sodišče se v vprašanjih, ki jih je postavilo, najprej sklicuje na „pravo

30. S tem vprašanjem želi predložitveno sodišče izvedeti, ali načelo prostega pretoka kapitala v Uniji nasprotuje predpisom, s katerimi je, kot v primeru nizozemskih predpisov, v okviru davka na premoženje olajšava priznana samo davčnim zavezancem rezidentom, medtem ko so nerezidenti do te olajšave upravičeni le, če je najmanj 90 % njihovega premoženja na Nizozemskem. Komisija in vlade, ki so v predhodnem postopku predložile stališča, menijo, da v tem primeru ni nobenega protislovja, medtem ko D. trdi nasprotno.

31. Kot uvod v to razpravo je koristno preleteti doktrino Sodišča, kar zadeva odnose med pristojnostjo, ki jo imajo države članice pri nalaganju neposrednih davčnih bremen, ter prostim pretokom in svobodo ustanavljanja. Ker pa se postopek v glavni stvari nanaša na davek, naložen fizični osebi, je treba ta pregled omejiti na analizo sodb, v katerih je bila obravnavana ta vrsta davkov in so se poleg tega nanašale na posameznike, ter izločiti sodno prakso, povezano z družbami, saj – čeprav gre za ista načela – okoliščine, ki lahko nastanejo v enem in drugem primeru, niso popolnoma primerljive.

1. Sodna praksa Skupnosti, povezana s temeljnimi svoboščinami in neposredno obdavčitvijo posameznikov

32. Sodišče se z nizozemskimi predpisi o davku na premoženje ne ukvarja prvič. V zadevi Baars (C-251/98)¹⁰ je analiziralo določbe, s katerimi je določeno, da je delež fizične osebe v kapitalu podjetja, če ne preseže določenega zneska, oproščen plačila davka, če ima družba naslov za vročanje na Nizozemskem, vendar se je pri tem omejilo na odločanje z vidika člena 43 ES in svobode ustanavljanja ter menilo, da ta pravila nasprotujejo takim davčnim predpisom.

10 — Sodba z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787).

33. Zdi se mi, da se Sodišče ob drugih priložnostih ni izreklo glede odnosa med temeljnimi svoboščinami iz Pogodbe, zlasti prostim pretokom kapitala¹¹, in zgoraj navedenim davkom, se je pa večkrat izrekalo v zadevah, povezanih z dohodnino.

34. Prva sodba na tem področju je bila sodba v zadevi Biehl¹², v skladu s katero člen 48 Pogodbe ES (postal člen 39 ES), v katerem je določeno prosto gibanje delavcev na notranjem trgu in izražen nasprotovanje kakršni koli diskriminaciji na podlagi državljanstva, nasprotuje temu, da bi davčni sistem – v tej zadevi luksemburški – preprečil, da bi davčni zavezanec nerezident prejel povračilo preveč plačanih zneskov. Sodišče je pri tem namigovalo na prikrite oblike diskriminacije, ki imajo enak učinek kot odkrita diskriminacija na podlagi državljanstva (točki 13 in 14). Ta doktrina je bila čez nekaj let potrjena v sodbi z dne 26. oktobra 1995 v zadevi Komisija proti Luksemburgu.¹³

11 — Pred začetkom veljavnosti Pogodbe o Evropski uniji, s katero so bili v Pogodbo ES vstavljeni člen 73b in naslednji (postal člen 56 ES in naslednji), so bile v Prilogi I k Direktivi Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (UL L 178, str. 5) kot pretoki kapitala opredeljene naložbe nerezidentov v nepremičnine v državah članicah. V sodni praksi Skupnosti je izraženo mnenje, da je ta priloga, kar zadeva opredelitev pojma pretoka kapitala, ohranila informativno vrednost (sodbi z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer (C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 21) in z dne 23. septembra 2003 v zadevi Ospelt in Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, str. I-9743, točka 7)).

12 — Sodba z dne 8. maja 1990 v zadevi Biehl (C-175/88, Recueil, str. I-1779).

13 — Sodba z dne 26. oktobra 1995 v zadevi Komisija proti Luksemburgu (151/94, Recueil, str. I-3685).

35. Po še eni zamujeni priložnosti, ko je bila 26. januarja 1993 izrečena sodba v zadevi Werner¹⁴, se je Sodišče tega vprašanja neposredno lotilo v zgoraj navedeni sodbi Schumacker, ki velja za temeljno sodbo na tem področju in v kateri je določeno:

1) Na podlagi člena 48 Pogodbe ES je mogoče omejiti davčne pristojnosti držav članic, saj jim je s tem členom onemogočeno, da bi za državljana druge države članice, ki je uveljavil pravico do prostega gibanja, uporabile sistem, ki bi bil zanj manj ugoden od sistema, ki se uporablja za državljana te države v enakem položaju (točka 24).

2) S pravili enakega obravnavanja so poleg odkritih oblik diskriminacije na podlagi državljanstva prepovedane tudi vse oblike prikritih diskriminacij, ki na podlagi drugih razlikovalnih meril privedejo do istega rezultata. Tak je primer nacionalnih predpisov, ki sicer ne omenjajo državljanstva, ampak se opirajo na merilo prebivališča davčnega zavezanca, tako da rezidentom priznajo ugodnosti, ki nerezidentom – ki so običajno tudi nedržavljeni – niso priznane (točke od 26 do 28).

3) Kar zadeva neposredne davke, položaja rezidentov običajno ni mogoče primerjati s položajem nerezidentov. Dohodek, ki ga na ozemlju države članice, ki obdavčuje, prejema nerezident, je običajno le del celotnega dohodka tega nerezidenta, ki je običajno osredotočen v kraju, kjer ta prebiva; zato je v tem kraju tudi najlažje oceniti plačilno sposobnost nerezidenta, ker je tam središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov. Zato dejstvo, da država članica nerezidentom ne priznava nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih priznava rezidentom, običajno ni diskriminatorno (točke od 31 do 34).

36. Od izreka sodbe v zadevi Schumacker naprej je mogoče zadeve, ki jih je obravnavalo Sodišče, razdeliti na dva sklopa. V prvem sklopu so zadeve, v katerih je izrečena graja nacionalnih davčnih sistemov, s katerimi je za davčne zavezanca določena uporaba predpisov, ki se razlikujejo glede na prebivališče. Drugi sklop vključuje zadeve, v katerih preučeni predpisi za davčne zavezanca določajo različne metode glede na izvor obdavčljivih dohodkov ali premoženja. Zadeva iz postopka v glavni stvari spada v prvi sklop, zato bo treba analizo opraviti na podlagi ustrezne sodne prakse, vendar ne smemo prezreti niti sodne prakse, povezane z drugim sklopom, saj je, kot bomo videli, za odgovor na obravnavano vprašanje za predhodno odločanje, koristna tudi ta.

14 — Sodba z dne 26. januarja 1993 v zadevi Werner (C-112/91, Recueil, str. I-429). V tej zadevi dvomov, ki jih je glede skladnosti nemške zakonodaje o dohodnini s prostim gibanjem delavcev izrazilo Finanzgericht Köln, ni bilo mogoče odpraviti, saj se je spor nanašal na popolnoma notranjo zadevo.

a) Razlike glede na prebivališče davčnega zavezanca

prizna pravica, da se odločijo za metodo delitve („splitting“), medtem ko je ta pravica parom nerezidentom priznana le, če je vsaj 90 % njihovega celotnega dohodka obdavčenega v zadevni državi ali – če to ni tako – njihovi dohodki tujega izvora ne presegajo določene najvišje meje.¹⁸

37. V sodbi v zadevi Wielockx¹⁵, ki je bila izrečena le nekaj mesecev po sodbi Schumacker, je Sodišče menilo, da člen 52 Pogodbe ES (postal člen 43 ES) nasprotuje nacionalnim predpisom, na podlagi katerih lahko samo davčni zavezanci rezidenti od svojega obdavčljivega dohodka odbijejo dobiček, ki so ga vložili v pokojninske sklade, medtem ko ta ugodnost ni priznana državljanom drugih držav, čeprav ti v zadevni državi prejemajo skoraj vse svoje dohodke. Čez deset mesecev je Sodišče v sodbi v zadevi Asscher¹⁶ menilo, da je načelo prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva, ki je določeno z zgoraj navedeno določbo, kršeno tudi, ko se v okviru davčnega sistema v objektivno enakih primerih uporablja višja davčna stopnja za dohodke iz poklicne dejavnosti, ki jih prejemajo davčni zavezanci nerezidenti.

39. Še vedno v okviru člena 48 Pogodbe ES je bilo v sodbi v zadevi Zurstrassen¹⁹ ponovno odločeno, da temeljna svoboda, na katero se nanaša ta določba, nasprotuje uporabi nacionalnih predpisov – v tem primeru prav tako luksemburških –, na podlagi katerih se v okviru dohodnine možnost skupnega obdavčenja nerazvezanih zakoncev pogojuje z okoliščino, da sta oba rezidenta zadevne države, medtem ko se ta davčna ugodnost ne prizna delavcu, ki prebiva v tej državi, v kateri prejema vse dohodke gospodinjstva, če njegov zakonski partner prebiva v drugi državi članici. Tudi ta sodba se nanaša na prikrita oblike diskriminacije in potrebo po njihovi odpravi, saj je v njej izraženo mnenje, da je primer zakoncev Zurstrassen primerljiv s položajem katerega koli drugega zakonskega para, katerega „člana“ prebivata v Luksemburgu (točka 18 in naslednje).

38. V sodbi v zadevi Gschwind z dne 14. septembra 1999¹⁷ je bilo na podlagi enake utemeljitve odločeno, da načelo prostega gibanja delavcev ni v nasprotju z davčnim sistemom, v katerem se pri odmeri dohodnine poročenim parom rezidentom

40. Posebej zanimiva je sodba v zadevi Gerritse z dne 12. junija 2003²⁰, v kateri je Sodišče na podlagi načel, določenih s sodbo Schumacker (točke od 43 do 45), odločilo, da

15 – Sodba z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493).

16 – Sodba z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089).

17 – Sodba z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind (C-391/97, Recueil, str. I-5451).

18 – Šlo je za nemški sistem, ki se bil spremenjen leta 1996; do spremembe je prišlo zaradi upoštevanja zahtev, postavljenih s sodno prakso v zadevi Schumacker.

19 – Sodba z dne 16. maja 2000 v zadevi Zurstrassen (C-87/99, Recueil, str. I-3337).

20 – Sodba z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933).

je nacionalna zakonodaja, s katero je na splošno določeno, da se za nerezidente upoštevajo bruto dohodki (brez odbitka poklicnih stroškov), medtem ko je davčnim zavezancem rezidentom davek odmerjen od neto dohodkov (po odbitku teh stroškov), v nasprotju s svobodo opravljanja storitev (člen 59 Pogodbe ES, ki je postal člen 49 ES).

rezidentom. Ta nedavna odločba je za obravnavani primer še posebej pomembna, ker se nanaša na primer, ko je oseba, ki je živela v Nemčiji in je v svoji državi izvora prejemale dohodke, oproščene dohodnine, na Švedskem za svoje švedske dohodke zahtevala podobno davčno obravnavo, kot so je bili deležni rezidenti.

41. Ta sodna praksa je bila potrjena z nedavnimi sodbami, ki so temeljile na istih načelih. V sodbi v zadevi Schilling in Fleck-Schilling z dne 13. novembra 2003²¹ je bilo odločeno, da so v nasprotju z načelom prostega gibanja delavcev predpisi, s katerimi je uradnikom Skupnosti iz Nemčije, ki prebivajo v Luksemburgu, kjer opravljajo poklicne dejavnosti, od obdavčljivega dohodka v prvi državi prepovedano odbiti stroške, nastale zaradi plačila hišne pomočnice v drugi državi.

42. Nazadnje je bila v istem smislu izrečena tudi sodba v zadevi Wallentin proti Riksskatteverket z dne 1. julija 2004²², v kateri je bilo odločeno, da so v nasprotju s prostim gibanjem delavcev švedski predpisi, na podlagi katerih davčnim zavezancem, ki niso švedski davčni rezidenti, niso bile priznane enake ugodnosti kot davčnim zavezancem

43. Zgoraj navedene razlagalne sodbe, ki so bile izrečene v skladu s sodbo Schumacker, temeljijo na naslednjih stališčih: 1. države članice morajo ob izvajanju svojih pristojnosti na področju neposrednega obdavčenja ravnati v skladu s pravom Skupnosti in torej tudi v skladu z načeloma prostega pretoka in svobode ustanavljanja; 2. s temi temeljnimi pravili organizacije notranjega trga je izključena kakršna koli odkrita ali prikrita diskriminacija na podlagi državljanstva, katere učinek bi bil, da bi se v primerljivih okoliščinah neupravičeno uporabljala različna pravila ali da bi se isto pravilo uporabljalo v različnih okoliščinah; 3. kar zadeva neposredne davke, položaj rezidentov v določeni državi običajno ni primerljiv s položajem nerezidentov, saj med tema kategorijama obstajajo objektivne razlike z vidika vira dohodkov, plačilne sposobnosti ter osebne in družinskega položaja; 4. vendar sta v precej primerih (kot na primer v primerih iz nekaterih zgoraj navedenih sodb) ta položaja primerljiva in je zato lahko različno obravnavanje v nasprotju z zgoraj navedenimi svoboščinami.

21 — Sodba z dne 13. novembra 2003 v zadevi Schilling in Fleck-Schilling (C-209/01, Recueil, str. I-13389).

22 — Sodba z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin proti Riksskatteverket (C-169/03, ZOdl., str. I-6443).

b) Razlike glede na izvor dohodkov

44. Če izvzamemo sodbo Baars, je bila prva odločba, ki se je v okviru odmere davka fizičnim osebam nanašala na različno obravnavanje glede na izvor obdavčljivih dohodkov, sodba z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, v kateri je Sodišče poleg tega o „Skupnostnem značaju“ odločalo z vidika prostega pretoka kapitala. Ob tej priložnosti se je Sodišče izreklo o vprašanju, o katerem se ni opredelilo v sodbi Baars²³, saj je odločilo, da člen 67 Pogodbe ES, ki je bil takrat v veljavi, nasprotuje nacionalnemu zakonodajnemu ukrepu, na podlagi katerega je v primeru obdavčenja dividend, izplačanih delničarjem, odobritev oprostitve plačila davka pogojena s tem, da te dividende izplačajo družbe s sedežem na ozemlju zadevne države.²⁴

45. Tudi v sodbi z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt²⁵ se je Sodišče izreklo v prid svobodi opravljanja storitev, ki je trčila ob švedske predpise, na podlagi katerih je za zavarovanja, sklenjena pri družbah s sedežem v drugih državah članicah, veljal z vidika dohodnine manj ugoden davčni sistem.

46. Poleg tega je bilo v sodbi v z dne 13. novembra 2003 v zadevi Lindman²⁶ odločeno, da je v nasprotju s svobodo opravljanja storitev tudi finska zakonodaja, na podlagi katere se ta davek obračunava od loterijskih dobitkov, pridobljenih v okviru loterij, organiziranih v drugih državah članicah, medtem ko so ga bile loterije v tej državi oproščene.

47. V sodbi z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji²⁷ je bilo ugotovljeno, da so bile kršene obveznosti, ki izhajajo iz členov 49 ES in 56 ES, saj je zadevna država popolnoma izključevala možnost, da bi kdor koli, ki od oseb ali gospodarskih subjektov s sedežem v drugi državi članici prejema dohodek iz določenih finančnih naložb, lahko izbral med plačevanjem dohodnine po eni strani in uporabo odtegnitve davka pri viru po drugi strani. Sodbi z dne 15. julija

23 — Čeprav je šlo za drugačna davčna bremena, je bil sporni nizozemski predpis v bistvu v obeh zadevah enak. Sodba Baars se je nanašala na določbo, na podlagi katere je veljalo, da je oprostitve davka na premoženje, ki se je priznavala za premoženje, vloženo v obliki delnic, pogojena z okoliščino, da ima družba sedež na Nizozemskem. Zadeva Verkooijen se je nanašala na oprostitve dohodnine, ki je bila odvisna od kraja, kjer je imela družba, ki je bila vir zadevnih dohodkov, sedež.

24 — Prav tako so bila načela priznavanja pristojnosti držav članic na področju neposrednih davkov, spoštovanja prava Skupnosti kot omejitve izvajanja te pristojnosti in zavračanja kakršnih koli predpisov, na podlagi katerih bi se lahko državljanji drugih držav članic Skupnosti znašli v slabšem položaju kot državljanji zadevne države članice, upoštevana v sklepu z dne 12. septembra 2002 v zadevi Martens (C-431/01, Recueil, str. I-7073), s katerim je Sodišče grajalo belgijske predpise, na podlagi katerih je lahko davčni zavezanec rezident, ki je v Belgiji opravljal poklicno dejavnost kot samozaposlena oseba, od letnega obdavčljivega dobička v okviru davka za fizične osebe odbil izgubo, ki jo je utrpel prejšnje leto, samo če te izgube ni bilo mogoče pripisati plačilom, ki jih je zadevni davčni zavezanec prejel kot zaposlena oseba v drugi državi članici v istem predhodnem letu. Taka odločitev je bila sprejeta, ker tako nastale izgube ni bilo mogoče odbiti od obdavčljivega dohodka in nobeni od zadevnih držav članic, medtem ko bi jo bilo mogoče odbiti, če bi zadevna fizična oseba dejavnosti samozaposlene in zaposlene osebe opravljala samo v državi članici, kjer prebiva.

25 — Sodba z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt (C-422/01, Recueil, str. I-6817).

26 — Sodba z dne 13. novembra 2003 v zadevi Lindman (C-42/02, Recueil, str. I-13519).

27 — Sodba z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji (C-334/02, Recueil, str. I-2229).

istega leta v zadevah Lenz in Weidert-Paulus²⁸ sta privedli do podobnih rešitev, saj je Sodišče menilo, da člena 56 ES in 58(1)(a) ES nasprotujeta nacionalnim predpisom (avstrijskim oziroma luksemburškim), na podlagi katerih za dohodke iz kapitala veljajo manj ugodni pogoji, če ti izvirajo iz drugih držav članic, kakor če bi izvirali iz zadevne države. Že prej je v sodbi z dne 21. novembra 2001 v zadevi X in Y²⁹ Sodišče grajalo diskriminacijo, kar zadeva kapitalske dobičke, povezane s podjetji s sedežem v tujini.

2. Uporaba sodne prakse iz obdobja pred sporom o glavni stvari

48. Pri taki uporabi nastopita dve težavi: najprej je treba ugotoviti, ali je mogoče sodne odločbe, sprejete glede dohodnine, prenesti na davek na premoženje. Nato je treba ugotoviti še, ali je mogoče sodno prakso, ki se navezuje na razlago prostega gibanja oseb (zaposlenih in samozaposlenih delavcev) in svobode opravljanja storitev, preprosto prenesti na prosti pretok kapitala. Da bi

odgovorili na ti vprašanji, je treba preučiti naravo tega davka in analizirati člena 56 ES in 58 ES.

a) Narava davka na premoženje

49. Podobno kot dohodnina je tudi davek na premoženje neposredna obremenitev za državljanke; z drugimi besedami: gre za davka, ki temeljita na plačilni sposobnosti davčnega zavezanca in imata zato osebni značaj. Višina davka se določi na podlagi premoženja, katerega imetnik je zadevna oseba ob zapadlosti v plačilo, vendar se v nekaterih predpisih (na primer v Wet BV) upoštevajo tudi druge okoliščine, kakršna je na primer zakonski status.³⁰

50. Vendar je med tema vrstama odmere davka vseeno razlika, ki – kot se bo razkrilo v nadaljevanju – za odgovor na to vprašanje za predhodno odločanje ni popolnoma nepomembna: dohodnina obstaja v davčnih sistemih vseh držav članic, medtem ko se davek na premoženje obračunava samo v nekaterih državah.³¹ Če je torej premoženje fizične

28 — Sodbi z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz (C-315/02, ZOdl., str. I-7063) in v zadevi Weidert-Paulus (C-242/03, ZOdl., str. I-7379).

29 — Sodba z dne 21. novembra 2001 v zadevi X in Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829). Tudi s sklepom z dne 8. junija 2004 v zadevi De Baeck (C-268/03, ZOdl., str. I-5961) je Sodišče grajalo belgijske predpise, na podlagi katerih so kapitalski dobički, ustvarjeni zunaj opravljanja poklicne dejavnosti pri odplačnem prenosu poslovnih deležev ali delnic, oproščeni plačila davka samo, če se prenos opravi za belgijsko družbo, združenje, ustanovo ali organizacijo.

30 — Države članice, ki obračunavajo ta davek (navedene v naslednji opombi), pri tem upoštevajo zakonski status davčnega zavezanca in v nekaterih primerih tudi osebe, ki jih ta vzdržuje.

31 — Davek na premoženje obračunava le šest držav članic (Španija, Finska, Francija, Luksemburg, Nizozemska in Švedska) od petnaisterice, ki je v času predložitve vloge za sprejetje predhodne odločbe sestavljala Evropsko unijo.

osebe razdeljeno med dve državi, od katerih ena ne obračunava davka na premoženje, se za davčne namene šteje, da je premoženje, ki ga ima ta oseba v drugi državi, vse njeno obdavčljivo premoženje.

52. Prva navedba glede tega izhaja iz dejstva, da je s Pogodbo – v nasprotju z določbami, ki se nanašajo na prosto gibanje oseb in svobodo opravljanja storitev – najprej prepovedano kakršno koli omejevanje prostega pretoka kapitala (člen 56 ES) in je ta prepoved šele nato ublažena z natančno opredelitvijo, da s tem državam članicam ni prepredena uporaba davčnih določb, na podlagi katerih jim je omogočeno razlikovanje med davčnimi zavezanci glede na njihovo prebivališče ali kraj, kjer je bil kapital naložen (člen 58(1)(a)), to je prav glede na okoliščini, na kateri se – kot sem že navedel – osredotoča sodna praksa Skupnosti.

b) Razlaga členov 56 ES in 58 ES

51. Do nedavne sodbe z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen³² Sodišče v svoji sodni praksi ni zavzelo jasnega stališča glede odnosov, ki jih ta člena določata, kar zadeva pristojnost držav članic na področju uvajanja neposrednih davkov za fizične osebe. Čeprav je bilo v točkah od 43 do 45 zgoraj navedene sodbe Verkooyen glede teh dveh določb podanih nekaj zanimivih stališč, se je ta sodba nanašala na člen 67 Pogodbe ES, ki je bil njun neposredni predhodnik.³³ Sodba Komisija proti Franciji je, podobno kot sodba Weidert-Paulus (obe navedeni zgoraj), kar zadeva ta vprašanja, nekoliko redkobesedna, saj v njej ni analiziran doseg teh določb.

53. Nekateri so trdili, da je edini cilj člena 58(1) ES opredeliti – zlasti na davčnem področju – območje državne pristojnosti v razmerju do prostega pretoka kapitala³⁴, kar se tudi sicer zdi očitno glede na besedilo in strukturo te določbe.³⁵ Ampak ali to pomeni, da lahko države članice omejijo območje te svobode prek meja, sprejemljivih za druga temeljna pravila delovanja notranjega trga, in sicer do take mere, da se za to področje ne bi več uporabljala sodna praksa Sodišča?

32 – Sodba z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477).

33 – V členu 67 Pogodbe ES je bilo določeno, da „kolikor je potrebno za zagotovitev pravnega delovanja skupnega trga, države članice med seboj postopno odpravijo vse omejitve pretoka kapitala [...]“, medtem ko je v členu 56 ES odločneje opredeljeno, da „so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala [...]“.

34 – García-Moncó, A. M.: „Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios“, Editorial Civitas, Madrid, 1999, str. 141.

35 – Točka (b) vsebuje podobno klavzulo, kar zadeva ohranitev pristojnosti sankcioniranja, zlasti na področju obdavčitve, ter pristojnosti sprejemanja ukrepov, potrebnih za zagotavljanje javne varnosti in javnega reda, in ukrepov, potrebnih za seznanitev s pretoki kapitala.

54. Načeloma je treba na to vprašanje odgovoriti nikalno.

55. Kot je Sodišče navedlo v sodbi Manninen, je treba najprej opozoriti, da je treba člen 58(1)(a) ES razlagati ozko, saj je v njem določena izjema od temeljnega načela prostega pretoka kapitala (točka 28). Treba je še dodati – kot je Sodišče glede člena 73d(3) Pogodbe ES opozorilo v točki 44 zgoraj navedene sodbe Verkooijen –, da je v členu 58(3) ES določeno, da razlikovanja, ki so državam članicam Evropske unije dovoljena pri obravnavanju davčnih zavezancev glede na prebivališče ali kraj, kjer je bil njihov kapital naložen, ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala. Različno obravnavanje je torej mogoče³⁶, če je utemeljeno z dejanskimi razlikami ali nujnimi razlogi v javnem interesu.³⁷ Z drugimi besedami, če povzamem formulacijo kolegice Kokott iz sklepnih predlogov, predstavljenih 18. marca 2004 v zadevi Manninen, je od zgoraj navedene sodbe naprej gotovo, „da ta

določba državam članicam ne priznava privilegija možnosti uporabe vsake oblike različnega obravnavanja davčnih zavezancev glede na kraj vlaganja kapitala v skladu z nacionalnim davčnim pravom.“³⁸

56. Dejansko je, kot je navedeno v točki VI (B)(1) navedenih sklepnih predlogov in točki 43 sodbe Verkooijen, s členom 58(1)(a) ES načelo, ki je bilo že vključeno v sodno prakso, dobilo status zapisanega pravila. Čeprav ta določba „kodificira“ – kot se je izrazila generalna pravobranilka J. Kokott³⁹ – sodno prakso Sodišča, ki se nanaša na prosto gibanje oseb in svobodo ustanavljanja, ni nobenega razloga za to, da zadevne določbe ne bi razširili tudi na svoboščino, s katero je zaščiten prosti pretok kapitala na enotnem trgu. Z drugimi besedami: pri zagotavljanju obravnavanih svoboščin se na davčnem področju pojavijo nekatere skupne težave.⁴⁰

57. Iz tega sledi, da so z „doktrino Schumacker“ učinki člena 58(1)(a) ES omejeni, saj

36 – Pri tem seveda mislim na negativno različno obravnavanje, saj je pozitivno razlikovanje, če se z njim spodbuja pretok kapitala med različnimi državami članicami Unije in zato koristi rezidentom drugih držav članic, ne le dopustno, ampak celo zaželeno. Na straneh 146 in 147 zgoraj navedenega dela A. M. García-Moncó ugotavlja, da je imel obstoj politik, katerih namen je bil z ukrepi pozitivne diskriminacije zagotoviti davčno konkurenčnost, v Maastrihtu večji vpliv na sprejetje člena 73d(1)(a) kot možnost, da bo prišlo do izvajanja ukrepov negativne diskriminacije.

37 – To stališče je izrazil generalni pravobranilec A. Tizzano v točki 44 sklepnih predlogov v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 30. maja 2002 v zadevi Schmid (C-516/99, Recueil, str. I-4573). Sodišče se je nedavno tega temu mnenju pridružilo v točki 29 sodbe Manninen.

38 – Na podlagi tega je Sodišče v točki 39 sodbe Manninen lahko potrdilo, da „teritorialno načelo [...] ne more upravičiti nobenega drugačnega obravnavanja dividend, ki so jih izplačale družbe s sedežem na Finskem, in dividend, ki so jih izplačale družbe s sedežem v drugi državi članici, če so dividende različnih vrst, ki so različno obravnavane, v enakem objektivnem položaju“.

39 – Glej točko 38 sklepnih predlogov Manninen, v katerih je generalna pravobranilka povzela točko 27 sklepnih predlogov, ki jih je predstavila v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 15. julija 2004 v zadevi Weidert-Paulus (C-242/03, ZOdl., str. I-7379).

40 – Martin, P.: „La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestation de services, capitaux): réflexions au regard du droit interne“, Revue de droit fiscal, št. 44, november 2000, str. od 1444 do 1448, zlasti str. 1448.

je v tej sodni praksi določeno, da je državam članicam – čeprav lahko različno obravnavajo rezidente in nerezidente – prepovedana kakršna koli neposredna ali posredna diskriminacija glede na državljanstvo.

zavezanca najbolje presodi država članica, v kateri ta prebiva, in lahko zato ta država tudi najbolje določi ustrezní znesek, ki se natančno ujema s to sposobnostjo. Zato menim, da je na abstraktni ravni razlikovanje med rezidenti in nerezidenti upravičeno.

c) Primer tožeče stranke v postopku v glavni stvari

58. Zato je mogoče doktrino Sodišča, kar zadeva omejitve pristojnosti držav članic na področju obdavčenja dohodka fizičnih oseb, postavljene z zahtevama po prostem gibanju oseb in svobodi opravljanja storitev, razširiti tudi na obrambo neke druge svoboščine, to je prostega pretoka kapitala, če se države na podlagi svoje suverenosti odločijo za obdavčitev premoženja.

59. Običajno imajo posamezniki večino premoženja (in zlasti nepremičnin) v državi, v kateri prebivajo, zato je položaj, ko ima fizična oseba vse premoženje ali večino tega premoženja v drugi državi članici, izjemen.⁴¹ Poleg tega lahko, kot je navedeno v sodbi Schumacker, o plačilni sposobnosti davčnega

60. Odtod se bo moral odgovor, ki ga bo dalo Sodišče predložitvenemu sodišču, da bo lahko uporaben, osredotočiti na okoliščine iz postopka v glavni stvari, ki so opredeljene s po enim pravnim in dejanskim podatkom. Prvi podatek se deli na dva dela: prvi del se nanaša na dejstvo, da je z nizozemskimi predpisi o davku na premoženje določeno razlikovanje glede na prebivališče davčnega zavezanca, saj je rezidentom priznana pravica do olajšave, ki se nerezidentom prizna samo, če imajo vsaj 90 % premoženja na Nizozemskem; drugi del izhaja iz dejstva, da se v Nemčiji leta 1998 ni obračunavala nobena oblika davka na premoženje. Dejanski podatek je, da je imel D. le 10 % premoženja na Nizozemskem, medtem ko je bil preostanek njegovega premoženja v državi članici, kjer je prebival.

41 — Kar zadeva nepremičnine (in dokler ne pride do tako zaželenih uskladitve neposrednega obdavčenja), bi bilo po mojem mnenju za izgradnjo enotnega tuga brez ovir za navezno točko najustreznejše izbrati kraj, kjer se premoženje nahaja, in bi bilo to premoženje torej tudi v davčni pristojnosti države članice, v kateri se nahaja, medtem ko bi se rezidenčna država v tem primeru odpovedala možnosti, da to premoženje kakor koli upošteva, pa čeprav le za oceno celotnega premoženja davčnega zavezanca. Žato je v členu 22 Vzorcne konvencije Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) o izogibanju dvojnega obdavčevanja navedeno, da so nepremičnine, ki jih ima rezident države pogodbenice v posesti v drugi državi pogodbenici, obdavčljive v zadnji.

61. Ker diskriminacija pomeni, da se primerljive okoliščine brez očitnega razloga obravnavajo neenako ali da se isto pravilo uporablja za različne primere, je treba najprej opredeliti, ali je mogoče v tem pogledu

D.

položaj D. – kljub različnemu kraju prebivališča – izenačiti s položajem osebe s prebivališčem na Nizozemskem, ki je upravičena do olajšave.

samo neobdavčljive dohodke, izenačilo s položajem davčnega zavezanca, ki nima nobenega dohodka, in pri tem opredelilo, da se za tako osebo uporablja „doktrina Schumacker“.

62. Menim, da je treba na to vprašanje vsekakor odgovoriti pritrdilno.

63. Prvič, kot poudarja D. v pisnih stališčih, je davčna osnova v obeh primerih določena enako: od vrednosti premoženja v posesti zadevne osebe se odštejejo dolgovi, pri čemer se za tuje upoštevajo samo premoženje na Nizozemskem in dolgovi, nastali na ozemlju te države.

65. D. je v enakem položaju kot nizozemski državljan, ki ima v posesti enakovredno premoženje, saj se vse njegovo obdavčljivo premoženje nahaja na Nizozemskem; vendar mu kljub temu ni priznana nobena pravica do olajšave, saj se za njegovo premoženje na Nizozemskem odmeri višji davek od davka, ki se uporablja za nizozemskega rezidenta. Objektivna enakost in različno obravnavanje sta očitna, če primerjamo položaj tožeče stranke v postopku v glavni stvari s položajem nizozemskega državljana, ki bi imel, podobno kot tožeča stranka, 10 % premoženja v svoji državi, preostanek pa v Nemčiji; tak nizozemski državljan namreč v Zvezni republiki Nemčiji ne bi plačal nobenega davka, za premoženje na Nizozemskem pa bi bil upravičen do olajšave.

64. Drugič, v nasprotju s trditvijo Komisije in nizozemske vlade je v obravnavanem primeru odločilno dejstvo, da Nemčija ni obračunavala podobnega davka, saj je zato položaj D., kar zadeva njegovo premoženje na Nizozemskem, enak položaju rezidenta, ker se dejansko 100 % njegovega obdavčljivega premoženja nahaja na Nizozemskem: premoženje, ki ga ima v posesti v državi, kjer prebiva, je namreč z davčnega vidika brezpredmetno. V zgoraj navedeni sodbi Wallentin proti Riksskatteverket je Sodišče, kar zadeva dohodnino, položaj davčnega zavezanca, ki v državi članici izvora prejema

66. Tako različno obravnavanje pomeni posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva, saj so rezidenti posamezne države članice običajno tudi državljani te države, in poleg tega ovira prosti pretok kapitala, saj osebe, ki živijo v Nemčiji, odvrta od vlaganja kapitala v sosednjo državo. Dejansko ta položaj dopolnjuje položaj, ki ga je Sodišče preučevalo v sodbi Verkooijen, kjer so bile fizične osebe rezidentke odvrnjene od vlaganja prihrankov v družbe s sedežem v drugih državah Unije.

67. Položaj je diskriminatoren, saj ni mogoče z ničimer utemeljiti razlike v sistemu. Vlade, ki so predložile svoja stališča, in Komisija niso podale razlogov, s katerimi bi poskusile to odstopanje nizozemske zakonodaje pojasniti, ampak so se, potem ko so navedle sodbe Schumacker, Gschwind in Verkooijen, zadovoljile samo s postavitvijo predpostavke, da ta zakonodaja ni v nasprotju z zakonodajo Skupnosti. Le belgijska vlada je svojo trditev utemeljila z razlago, da med primerom D. in primerom nizozemskega rezidenta ni nujnih podobnosti, na podlagi katerih bi bilo mogoče zahtevati enakost pri odmeri davka.

68. Ta vlada dodaja, da pravo Skupnosti ni bilo kršeno, ker je bilo mogoče – v nasprotju s primerom R. Schumackerja in po zgledu primera zakoncev Gschwind – osebne in družinske okoliščine D. upoštevati v Nemčiji, kjer ima ta večino premoženja. Vendar ta trditev ne drži preprosto zato, ker se, kot sem že navedel, v Nemčiji ne obračunava davek na premoženje fizičnih oseb, zato breme, ki ga D. nosi za vse svoje „obdavčljivo premoženje“, ne izkazuje njegove plačilne sposobnosti.

69. Drži sicer, da ta okoliščina izhaja iz dejstva, da se v Nemčiji davek na premoženje ne obračunava in je bilo zato 90 % „dejanškega premoženja“ D. oproščene davka,

vendar je to dejstvo brezpredmetno, saj za sistem, ki mu je podvržen na Nizozemskem in ki ga odvrta od naložb, nikakor ni mogoče najti logičnega pojasnila.

70. Poleg tega sicer drži, da je na podlagi členov 56 ES in 58 ES izključeno neutemeljeno različno obravnavanje, vendar le pod pogojem, da je tako obravnavanje negativno, to je da zadevni osebi škoduje. Pozitivno različno obravnavanje, s katerim se spodbujajo naložbe v tujino in pretok kapitala, je treba priznati in spodbujati. Zato je dejstvo, da D. za svoje premoženje v Nemčiji ne plačuje davka, brezpredmetno, saj tega davka za svoje morebitne nepremičnine v Zvezni republiki Nemčiji ne plačujejo niti rezidenti drugih držav članic – zlasti tisti, ki prebivajo na Nizozemskem.

71. Na podlagi zgoraj navedenih ugotovitev Sodišču predlagam, naj odloči, da načelo prostega pretoka kapitala v Evropski uniji nasprotuje nacionalnim predpisom, s katerimi je, kar zadeva davek na premoženje, davčnim zavezancem rezidentom priznana pravica do olajšave, medtem ko nerezidenti do nje niso upravičeni (razen če se 90 % njihovega premoženja nahaja v tej državi članici), če je „obdavčljivo premoženje“ zadnjih sestavljeno samo iz premoženja v tej državi, saj se za premoženje, ki ga imajo v posesti v drugih državah članicah, ne obračunava podoben davek.

C – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

1. Retorično vprašanje

72. Glede na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje je odgovarjanje na drugo vprašanje odveč. Vendar si bom kljub temu dovolil nekaj podrednih pojasnil, če bi Sodišče odločilo v nasprotju z mojim predlogom.

73. Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je mogoče trditev, da davčni sistem, vzpostavljen z Wet BV, ne krši člena 56 ES, omajati z upoštevanjem konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki sta jo sklenili Nizozemska in Belgija in s katero se davčne ugodnosti, ki jih nizozemska zakonodaja priznava svojim rezidentom, razširijo tudi na belgijske rezidente, ki imajo v posesti nepremičnine na Nizozemskem, kar pomeni, da se olajšave, predvidene za nizozemske rezidente, uporabljajo tudi zanje.

74. To vprašanje temelji na predpostavki, da je odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje nikalen, ker bi Sodišče pri izrekanju o vprašanju enakosti z vidika prostega pretoka kapitala menilo, da položaj nemškega rezidenta, kar zadeva davek na premoženje na Nizozemskem, ni primerljiv s

položajem nizozemskega rezidenta, čeprav imata oba na Nizozemskem premoženje iste vrednosti, ki je enako njenemu celotnemu obdavčljivemu premoženju. S takim izhodiščem bi postalo drugo vprašanje za predhodno odločanje odvečno, saj ne bi bilo mogoče primerjati niti imetnikov enakega premoženja, med katerima bi prvi živel v Nemčiji, drugi pa v Belgiji.

75. Če pa vendarle menimo, da je mogoče položaja, ki ju zadeva spor o glavni stvari (položaj D. in položaj davčnega zavezanca, ki prebiva na Nizozemskem), drugega z drugim izenačiti, je treba na isto raven postaviti tudi položaja, na katera se nanaša zadevno drugo vprašanje (položaj D. in položaj davčnega zavezanca na Nizozemskem, ki bi prebival v Belgiji), in ju je zato treba analizirati popolnoma hipotetično in podredno, ne da bi rezultat te analize lahko kakor koli vplival na izrek odločbe, ki bo sprejeta na podlagi predloga za sprejetje predhodne odločbe.

76. Leta 1998, po sklenitvi zgoraj navedene vzajemne konvencije, je bil belgijski rezident, ki je imel v posesti nepremičnine na Nizozemskem, v tej državi upravičen do ugodnejše davčne obravnave kakor nemški rezident v enakem položaju, saj je bil prvi upravičen do olajšave, ki drugemu ni bila priznana, čeprav nobeden od njiju v državi izvora ni plačeval davka na premoženje.

Zaradi tega mednarodnega sporazuma je nizozemski pravni red Nemce – v primerjavi z osebami, ki prebivajo v Belgiji – odvrčal od vlaganja prihrankov na Nizozemsko.

77. Da bi opredelili, ali je tak položaj z vidika prava Skupnosti dopusten, je treba poskusiti razumeti vsebino člena 293 ES.

2. Možnost, ki jo imajo države članice, kar zadeva odpravo dvojnega obdavčevanja v Skupnosti s sklenitvijo dvostranskih sporazumov

78. Odprava pojava dvojnega obdavčevanja je cilj Pogodbe⁴², ki je tesno povezan z izgradnjo notranjega trga.⁴³

42 – V točki 11 sodbe z dne 11. julija 1985 v zadevi Mutsch (137/84, Recueil, str. 2681) je Sodišče menilo, da so na podlagi člena 220 Pogodbe ES države članice zavezane, da jamstva, ki jih zagotavljajo lastnim državljanom, razširijo tudi na državljane drugih držav članic. V točki 16 sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly (C-336/96, Recueil, str. I-2793) je še natančneje navedlo, da „odprava dvojnega obdavčevanja znotraj Skupnosti spada [...] med cilje Pogodbe“.

43 – Tako je z zanj značilno jasnostjo in jedrnatostjo zapisal Melchior Wathelet, nekdanji sodnik Sodišča, v sestavku „Les conventions de double imposition dans la jurisprudence de notre Cour“, svojem prispevku k *Mélanges en l'honneur de Gil Carlos Rodríguez Iglesias, Une communauté de droit*, Berliner Wissenschafts-Verlag, 2003, str. 445.

79. Vendar, kot je opozorilo Sodišče v sodbi Gilly, je treba ugotoviti, da do danes razen Konvencije z dne 23. julija 1990 o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij⁴⁴ v okviru Skupnosti ni bil sprejet noben drug ukrep poenotenja ali usklajevanja, katerega namen bi bil odprava dvojnega obdavčevanja.

80. S členom 293 ES je državam članicam dopuščeno, da se glede tega med seboj pogajajo.⁴⁵ Ker ni večstranske konvencije, ki bi jo podpisale vse članice Skupnosti, so stranke, ki so se odločile za uskladitev in s tem omejitev lastne davčne suverenosti, tako da so se odpovedale delu njene vsebine, sklenile dvostranske konvencije. Z drugimi besedami: namen teh sporazumov je razdelitev pristojnosti, kar zadeva določitev meril obračunavanja davkov za obdavčljive dogodke.

81. Izvajanje te pristojnosti lahko privede do nastanka razlik, saj nacionalna davčna pravila niso usklajena.⁴⁶

44 – UL L 225, str. 10.

45 – V sklepnih predlogih v zadevi Gilly, ki so bili predstavljeni 20. novembra 1997, sem opozoril, da je s to določbo državam članicam dopuščena široka diskrecijska pravica, da odločijo, ali je treba začeti pogajanja ali ne (točka 35).

46 – Sodišče je to izrecno priznalo v točki 30 sodbe Gilly.

82. Da pa je uporaba neke možnosti zakonita, je treba upoštevati omejitve, ki veljajo zanjo, pri čemer je vsako preseganje postavljenih omejitev neutemeljeno. Po drugi strani, kot sem že navedel, je namen sklepanja dvostranskih pogodb med državami članicami, tako kot v postopku v glavni stvari, razdelitev davčne pristojnosti; če torej ni ničesar, kar bi bilo mogoče razdeliti, je tak sporazum nesmiseln. Ker davek na premoženje v Belgiji ni obstajal, postane člen 25(3) konvencije z Nizozemsko⁴⁷ – v delu, v katerem na belgijske rezidente razširja upravičenost do olajšave, ki se priznava nizozemskim rezidentom – preprost privilegij brez kakršne koli protistoritve ali vzajemnosti, zato je treba še toliko bolj dosledno preveriti njegov „Skupnostni značaj“. Razlogi in posledice, ki so jih nekoliko alarmantno izpostavile vlade, ki so predložile svoja stališča, in ki jih bom navedel v nadaljevanju, se razblinijo kakor dim, saj zadevni predpis nima ničesar skupnega s posebno vsebino sporazumov, katerih namen naj bi bila odprava dvojnega obdavčevanja.

83. Zato različno obravnavanje davčnih zavezancev, ki prebivajo v Belgiji, in davčnih zavezancev, ki prebivajo v Nemčiji, vzpostavljeno z nizozemskim davčnim sistemom, katerega sestavni del je zgoraj navedeni

sporazum, ni v skladu s členoma 56 ES in 58 ES, saj je z njim otežen prosti pretok kapitala med Nemčijo in Nizozemsko.

84. Čeprav bi menili, da je nacionalni davčni sistem, kakršnega sem pravkar preučil, rezultat dosledne uporabe davčne pristojnosti, kar zadeva preprečevanje dvojnega obdavčevanja, še vedno ne bi bilo gotovo, da je tak sistem skladen s pravom Skupnosti. V tem okviru se je treba znova sklicevati na sodno prakso.

3. Doktrina Sodišča, kar zadeva izvajanje možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi člena 293 ES

85. Kot sem že poudaril, lahko države članice prosto razpolagajo s svojo davčno suverenostjo, vendar se morajo pri tem ravnati v skladu s pravom Skupnosti, in sicer tako pri posamičnem kakor tudi usklajenem ravnanju.⁴⁸ Rezultat poziva iz zgoraj navedene določbe Pogodbe ni v nasprotju z želenim rezultatom, to je vzpostavitev enotnega trga z uresničitvijo temeljnih svoboščin prostega pretoka, saj je okoliščina, da je mogoče isti obdavčljivi dogodek obdavčiti

47 – V Vzorčno konvencijo OECD ni vključena nobena taka določba.

48 – Sodišče je to trditve dosledno zagovarjalo vse od sodbe z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji (270/83, t. i. zadeva Davčni odbitek, Recueil, str. 273, točka 26) naprej.

dvakrat, najresnejša ovira, s katero se pri prehajanju notranjih meja srečujejo pravni subjekti in njihov kapital.

zavrnejo odbitek davka, ki se priznava nacionalnim družbam in družbam s sedežem v državah članicah, s katerimi je zadevna država sklenila sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Predložitveno sodišče je dejansko zanimalo, ali je mogoče s sklenitvijo take pogodbe uveljaviti razlikovanje med družbami iz različnih držav članic Skupnosti. Žal je Sodišče menilo, da mu na to vprašanje ni treba odgovoriti (točka 97).

86. Vsakokratna analiza vsebine takih dvostranskih konvencij, ki jo je opravilo Sodišče, je imela za izhodišče osebo s prebivališčem v eni od zadevnih držav članic, ki se je pritožila zaradi dejstva, da je zaradi uporabe konvencije v drugi državi deležna diskriminacije. V zadevi Gilly je šlo za odmero dohodnine, ki je bila v Nemčiji odmerjena paru s prebivališčem v Franciji v skladu s pravili iz konvencije, ki sta jo zadevni državi sklenili 21. julija 1959. Sodba z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot⁴⁹ se je nanašala na položaj, ko je nizozemski rezident v poslovnem letu 1994 kot zaposlena oseba delal za družbe iz iste skupine na Nizozemskem in v treh drugih državah članicah (Nemčiji, Franciji in Združenem kraljestvu), ki so vse sklenile konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja z Nizozemsko.

88. Podobno je bilo v zadevi Saint-Gobain ZN – na katero sem se tudi že skliceval –, saj je v tej zadevi stalna poslovna enota v Nemčiji podjetja z naslovom za vročanje v drugi državi članici trdila, da je v Nemčiji upravičena do ugodnosti, ki se, kar zadeva obdavčitev dividend, ki so jih izplačale družbe s sedežem v tretjih državah, ki nista članici Skupnosti (Švicarski konfederaciji in Združenih državah Amerike), priznavajo nacionalnim družbam na podlagi pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenih z zadevnima tretjima državama.

87. Pregled je kljub temu drugačen, ko gre za pravne osebe. V zgoraj navedeni zadevi Metallgesellschaft in drugi je bilo postavljeno vprašanje, ali lahko organi države članice družbi iz druge države članice Skupnosti

89. Kot vidimo, sta ti zadevi do določene mere podobni primeru D., ki od Nizozemske zahteva, naj ga obravnava enako, kot na podlagi dvostranskega sporazuma obravnava belgijske rezidente. Torej bo moralo Sodišče na podlagi tega trikotnega razmerja in s primerjalnimi podatki iz drugih držav

⁴⁹ – Sodba z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819).

(Nemčije in Belgije) najti zadovoljiv odgovor z vidika zahtev, ki jih postavlja pravo Skupnosti.

vami. Dejansko se navedeni zadevi od obravnavanega primera razlikujeta samo po zadnjem elementu, saj je bil v obravnavanem primeru sklenjen dvostranski sporazum z drugo državo članico. V vseh preostalih pogledih so okoliščine enake.

4. Načelo prepovedi diskriminacije in klavzula o priznavanju največjih ugodnosti

90. Vlade, ki so v tej zadevi predložile stališča, in Komisija so soglasno nasprotovale temu, da bi lahko Sodišče na podlagi zgoraj navedene konvencije člen 56 ES razlagalo v smislu, da mora biti nemškimi rezidentom na Nizozemskem priznано enako obravnavanje kot nizozemskim rezidentom.

91. Zlasti nizozemska vlada je natančno predstavila razlike med obravnavano zadevo in zadevama, v katerih sta bili izrečeni zgoraj navedena sodba Saint-Gobain ZN in sodba v zadevi Gottardo⁵⁰, v katerih so bili v sodni pristojnosti države članice državljani drugih držav članic Skupnosti in je bilo treba opredeliti, ali naj tudi zanje veljajo ugodnosti, do katerih so bili upravičeni državljani zadevne države članice na podlagi mednarodnih konvencij, sklenjenih s tretjimi drža-

92. E. Gottardo, po rodu Italijanka, ki pa je s poroko pridobila francosko državljanstvo, je želela, da se višina njene pokojnine določi v njeni rojstni državi, pri čemer naj bi se poleg obdobja, med katerimi so se obračunavali prispevki v teh dveh državah, upoštevala tudi obdobja, ko je delala v Švici, in sicer na podlagi italijansko-švicarske konvencije o socialni varnosti, na podlagi katere se Italijanom pri določitvi višine pokojnine priznava pravica do upoštevanja obdobja, ko so delali v Švicarski konfederaciji. Zadeva Saint-Gobain ZN se je nanašala na družbo s sedežem v Franciji, ki je za podružnico na nemškem ozemlju plačevala davke na dobiček in premoženje v Nemčiji in je zahtevala, naj se ji priznajo davčne ugodnosti, ki so se na podlagi konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenih s Švico oziroma ZDA, priznavale družbam z naslovom za vročanje v Nemčiji. D. prebiva v Nemčiji, na Nizozemskem pa ima status davčnega zavezanca, kar zadeva nepremičnine, ki jih ima v posesti v tej državi; rad bi, da se mu prizna davčna ugodnost, ki jo pravni red te države članice na podlagi sporazuma, sklenjenega z Belgijo, priznava osebam, ki prebivajo v Belgiji in so hkrati lastnice nepremičnin na Nizozemskem. Edina razlika med navedenima zadevama in obravnavanim primerom je, da je bila v prvih dveh primerih konvencija sklenjena s tretjo državo, ki ni članica Skupnosti.

50 — Sodba z dne 15. januarja 2002 v zadevi Gottardo (C-55/00, Recueil, str. I-413), ki se je nanašala na dvostransko konvencijo o socialni varnosti, sklenjeno s tretjo državo. V tej zadevi se je Sodišče strinjalo z mojimi sklepnimi predlogi z dne 5. aprila 2001.

93. Vendar na podlagi te razlike še ni mogoče spremeniti podane rešitve.

94. Konvencija, na katero se nanaša postopek v glavni stvari, se od konvencij iz zadev Saint-Gobain ZN in Gottardo namreč razlikuje po tem, da se v celoti umešča v območje uporabe Pogodbe (člen 293 ES), zato so države članice v primeru kakršnega koli morebitnega tveganja, da bi dobesedna razlaga te konvencije ovirala uporabo katere od določb Skupnosti, še bolj kot v zgoraj navedenih zadevah, zavezane, da storijo vse, kar je v njihovi moči, da bi se temu izognile. Čeprav se morda zdi odveč, moram glede na stališča, ki so jih predložile vlade, ki so sodelovale v postopku, še enkrat opozoriti, da morajo države članice pri izvajanju svoje davčne pristojnosti spoštovati pravo Skupnosti, in sicer ne glede na to, ali je uporabljeni normativni akt zakon, uredba, mednarodna konvencija ali konvencija, sklenjena znotraj Skupnosti ali s tretjo državo. Zato je v sodbi Gottardo Sodišče menilo, da „morajo države članice pri uresničevanju obveznosti, za katere so se dogovorile na podlagi mednarodnih konvencij, *ne glede na to, ali gre za konvencijo med državami članicami ali med državo članico in eno ali več tretjimi državami*⁵¹, spoštovati, ob upoštevanju člena 307 ES, obveznosti, ki zanje izhajajo iz prava Skupnosti“ (točka 33).

95. Zato bo D. po izenačitvi njegovega položaja, kar zadeva plačilo davka na nepremičnine na Nizozemskem, s položajem belgijskega rezidenta upravičen do ugodnosti, ki so s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno med Nizozemsko in Belgijo, priznane belgijskemu rezidentu, če bi lahko neuporaba te konvencije povzročila neupravičeno oviranje prostega pretoka kapitala.

96. Podobno kot vlade, ki so sodelovale v postopku predhodnega odločanja, tudi sam menim, da klavzule o priznavanju največjih ugodnosti ni mogoče samodejno prenesti na področje, kakršno je obravnavano področje; ali z drugimi besedami: z načelom prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva, če nanj gledamo kot na pravilo, katerega namen je zagotoviti svoboščine prostega pretoka, ni mogoče utemeljiti zahteve, da mora biti državljan ene od držav članic v drugi državi članici deležen najboljšega možnega obravnavanja, in sicer ne glede na to, ali je to potrebno za izgradnjo skupnega trga ali ne. To stališče se sklada tudi z ugotovitvami, ki sem jih podal v točkah 66 in 67 sklepnih predlogov v zadevi Gilly, kjer sem glede dohodnine ugotovil, da je namen dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja preprečiti položaj, ko bi bili dohodki, ki so bili v eni od držav že obdavčeni, v drugi državi obdavčeni še enkrat, ne pa davčnemu zavezancu v vsakem nastalem primeru zagotoviti najugodnejši davčni status.

51 — Moj poudarek v poševnem tisku.

97. Vendar ni nobenega razloga za to, da pravo Skupnosti ne uvede popravka, s katerim bi bilo mogoče odpraviti nastalo neenakost⁵², ko uporaba predpisa, za katerega se je dogovorila ena od držav članic, zaradi neutemeljenega različnega obravnavanja oseb s prebivališčem v drugih državah članicah ovira prosti pretok kapitala (v prvem pododstavku člena 12 ES je namreč določeno, da je pri obravnavanju teh oseb – ki so evropski državljani – prepovedana kakršna koli neposredna ali posredna diskriminacija glede na državljanstvo). Z drugimi besedami: v trikotnih razmerjih, kakršno je razmerje iz spora o glavni stvari, je lahko položaj davčnega zavezanca v državi obdavčitve zgrajen na podlagi klavzule o priznavanju največjih ugodnosti, lahko pa tudi na podlagi obstoja omejevanja svoboščin prostega pretoka. Davčni zavezanec bo po zgledu D. namreč poskusil doseči, da se tudi nanj razširi ugodnost iz sporazuma, predvidena za belgijske rezidente, pri čemer je mogoče to zahtevo utemeljiti – če se šteje, da so večje davčne breme in negativne posledice v nasprotju s pravnim redom Skupnosti – s konceptom omejevanja prostega pretoka kapitala. Skratka, v nasprotju s pravom Skupnosti je, da država sprejme vzajemne obveznosti do druge države članice, če so z njimi omejene svoboščine prostega gibanja

državljanov tretjih evropskih držav.⁵³ Ne kaže pozabiti, da nacionalni predpisi, med katere spadajo pravilno sklenjene in ratificirane pogodbe, ne smejo biti v nasprotju s temeljnimi svoboščinami evropskega pravnega sistema.

98. Vlade, ki so v tej zadevi predložile stališča, zgoraj navedeni trditvi odločno nasprotujejo, in sicer iz različnih razlogov.

99. Glede tega trdijo, da položaja D. ni mogoče primerjati s položajem davčnega zavezanca v Belgiji; konvencije, sklenjene v okviru člena 293 ES, naj bi bile namreč rezultat pogajanj, med katerimi so se upoštevale strukture in vsebine zadevnih davčnih sistemov, zato naj za ugotovitev, da je določen dejanski položaj enak položaju, na katerega se nanaša zadevna konvencija, ne bi bilo dovolj, da se upošteva le posamezni ukrep ali celo konvencija v celoti, ampak bi bilo treba upoštevati cel nacionalni davčni sistem. Kot zelo jasno poudarja Komisija, različne konvencije povzročijo nastanek različnih položajev, ki jih med seboj ni mogoče primerjati.

52 — Kot je Sodišče že večkrat poudarilo (in je zato navajanje tega poudarka postalo že odvečno), je mogoče člen 12 ES samostojno uporabljati samo v okoliščinah, urejenih s pravom Skupnosti, za katere s Pogodbo niso določena posebna načela prepovedi diskriminacije. V nasprotju s prostim gibanjem delavcev (člen 39(2) ES), svobode ustanavljanja (člen 43, prvi odstavek, ES) in svobode opravljanja storitev (člen 49, prvi odstavek, ES) ni za prosti pretok kapitala določeno nobeno podobno pravilo (člen 56 ES); v tem okviru se je na diskriminacijo mogoče sklicevati samo na podlagi člena 58(3) ES, s katerim je omejeno sprejemanje nekaterih ukrepov, priznanih v odstavku 1, saj je zaradi široke zasnove tega sklicevanja v njegov doseg vključena vsaka oblika neutemeljene diskriminacije, skupaj s tistimi iz člena 12 ES.

53 — Glej García Prats, F. A.: „Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes et derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland et Saint-Gobain)“, Noticias de la Unión Europea, št. 191, december 2000, str. od 9 do 54, zlasti str. 49.

100. Če bi bilo zgoraj navedeno maksimalistično stališče sprejeto, ne bi bilo nikoli mogoče izreči sodb *Gottardo in Saint-Gobain ZN* niti uveljaviti kakršne koli oblike preverjanja, katerega namen bi bil ugotoviti obstoj enakosti položaja; če bi bilo namreč treba – poleg podobnosti upoštevnih dejstev in predpisov – ugotoviti tudi podobnost med razlogi za sprejetje predpisov, njihovo obrazložitvijo, postopkom, na podlagi katerega so bili sprejeti, in pravnimi redi, v katere so vključeni, ne bi bilo nikoli mogoče ugotoviti nobene enakosti položajev niti ne bi (skoraj) nikoli ugotovili, da so obravnavani primeri primerljivi. Dejansko je preizkus vprašanja enakosti enostavnejši in skromnejši, saj je njegov namen ugotoviti, ali za posameznika, ki sta se znašla v primerljivem dejanskem položaju, neupravičeno veljajo različna pravila; v okviru preizkusa teh pravil je edina upoštevna točka opredelitev, ali ima uporaba teh pravil različne učinke v škodo enega ali drugega od udeležencev.

101. Dobro se zavedam tveganj, ki jih imajo zgoraj navedena stališča za ravnovesje in vzajemnost, s katerima je urejen sistem konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, vendar te nevspečnosti ne bi smele ovirati izgradnje enotnega trga. Po eni strani bodo morale države članice pri določanju meril obdavčenja, na podlagi katerih si bodo lahko razdelile davčno pristojnost, ravnati bolj previdno in se izogibati določbam, ki bi lahko ovirale uresničitev tega cilja. Po drugi

strani ima pravica do enakosti v razmerju do vzajemnosti lasten in samostojen značaj, zato ima v primeru spora prednost pred vzajemnimi obveznostmi. Če je vzajemnost obveznosti iz take konvencije v nasprotju s temeljnimi zamislimi, ki so gonilo izgradnje združene Evrope, morajo zadevne države za to, da bi dosegle želeni cilj, poiskati druge načine, ne da bi s kršenjem pravnega reda Skupnosti škodovala državljanom drugih držav članic. To zahteva načelo sorazmernosti.

102. Britanska vlada trdi, da status načela največjih ugodnosti vsebuje tveganje izogibanja davkom, saj se davčni zavezanec lahko sklicuje na najmanj strogo določbo za preprečevanje goljufij, vključeno v katero od konvencij, ki jih je zadevna država članica sklenila z drugimi državami članicami.

103. Vendar je ta trditev neutemeljena. Prvič, ne gre za uporabo načela priznavanja največjih ugodnosti na nacionalni podlagi, ampak za učinkovitost temeljnih načel prava Skupnosti, ki lahko včasih privedejo do rezultatov, podobnih rezultatom tega načela. Drugič, izpostavljeno tveganje je mogoče v primeru spora o glavni stvari samo predpo-

D.

staviti, saj se D. noče izogniti davčnemu nadzoru, ampak zahteva le konkretno in natančno opredeljeno davčno ugodnost.

104. In končno, če bi bil boj zoper izogibanje davkom povzdignjen v absolutni razlog v splošnem interesu, na podlagi katerega bi bilo mogoče utemeljiti omejevanje svoboščin prostega pretoka, bi še vedno potekala razprava o možnosti, da bi izmenjave kapitala znotraj Skupnosti vključili v sistem predhodne odobritve. V sklepnih predlogih v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, sem (v točki 27) poudaril, da boj zoper izogibanje davkom ne more biti „bianko ček“, ki bi ga lahko države članice po potrebi uporabile za omejevanje teh svoboščin, ampak ga je treba v nasprotju s tem – kot to velja za vsako odstopanje od temeljnih načel izgradnje Skupnosti – razlagati in uporabljati ob upoštevanju zahtev, postavljenih z načelom sorazmernosti. Iz tega sledi, da težave pri izvajanju nalog na področju upravljanja in nadzora davkov niso dovolj, da bi postalo zakonito podrejanje temeljnih svoboščin absolutnim omejitvam, če so na voljo tudi drugi, sicer manj učinkoviti, a tudi manj omejevalni ukrepi, s katerimi je mogoče doseči isti cilj.

105. Pritrdilni odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje bi nedvomno močno vplival na zapleteno mrežo dvostranskih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki so jo izoblikovale države članice Skupnosti, vendar ne bi bilo prvič, da bi odločitev Sodišča pretresla pravni sistem držav članic.

106. Zato Sodišču predlagam, naj – ob upoštevanju podrednosti drugega vprašanja za predhodno odločanja in odgovora na prvo vprašanje – na to vprašanje ne odgovori ali pa naj se vsekakor izreče v skladu z zgoraj predstavljenimi smernicami.

D – *Tretje vprašanje za predhodno odločanje*

107. Čeprav si predložitveno sodišče z zadnjim vprašanjem za predhodno odločanje še vedno prizadeva opredeliti, ali so nizozemska pravila skladna s pravom Skupnosti, je z njim zapustilo davčno področje in se podalo v skrivnostni svet procesnega prava.

108. Predložitveno sodišče zlasti zanima, ali načelo učinkovitosti prava Skupnosti dopušča nacionalne predpise, s katerimi se omejuje znesek stroškov, ki se lahko povrnejo tožeči stranki, če se plačilo stroškov naloži administraciji, na minimalno višino v primerjavi z dejanskimi stroški.

109. Nedavno tega sem se imel priložnost izreči o tem načelu in omejitvah, za katere menim, da jih je treba upoštevati v okviru sodne pristojnosti, ki jo ima Sodišče za zagotovitev učinkovitosti predpisov, ki sestavljajo pravni red Skupnosti. Da ne bi podaljševal že tako dovolj dolgih sklepnih predlogov v tej zadevi, bom glede tega napotil na sklepne predloge z dne 14. marca 2002 in 11. decembra 2003 v zadevah Grundig Italiana (točke od 26 do 30)⁵⁴ oziroma Recheio (točke od 23 do 35)⁵⁵.

110. V skladu s trditvijo, ki sem jo zagovarjal takrat, bi morale Sodišče na zadnje vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti samo, da pravo Skupnosti – in zlasti načelo, na podlagi katerega se zahteva njegova učinkovitost – nasprotuje nacionalnim določbam, na podlagi katerih je za povračilo davkov, ki so bili obračunani v nasprotju s tem pravom, glede stroškov postopka določen sistem, v okviru katerega je zelo težko dejansko uveljaviti pravico do povračila. Če mora davčni zavezanec, da bi dosegel vračilo neupravičeno obračunanega in plačanega davka, plačati visoke stroške, bi ga to lahko odvrnilo od takega ravnanja, kar bi pomenilo neutemeljeno omejevanje njegovih pravic. Podobno kot počasen postopek tudi drag postopek ni skladen s pravico do učinkovitega pravnega sredstva.

111. Za presojo nacionalnega procesnega sistema in analizo upoštevanja teh zahtev je – iz praktičnih in vsebinskih razlogov – pristojno predložitveno sodišče. Prav to sodišče lahko namreč najbolje oceni svoje nacionalno pravo in na podlagi tega tudi najbolje ukrepa ter ima poleg tega za to na voljo tudi ustrezna sredstva, ki jih lahko uporabi ob upoštevanju dejanskih in pravnih elementov, s katerimi razpolaga.

112. Glede na predhodno sodno prakso pa je vsekakor zelo mogoče, da Sodišče ne bo upoštevalo mojih priporočil in bo to nalogo opravilo namesto nacionalnega sodišča, kot je to storilo že v sodbah z dne 24. septembra 2002 in 17. junija 2004 v zadevah Grundig Italiana oziroma Recheio. Za ta primer Sodišču podredno predlagam, naj odloči, da bi bili lahko procesni predpisi, na podlagi katerih je tožeči stranki omogočeno vračilo le nekaj več kot 2000 EUR, medtem ko vsi stroški, nastali med sodnim postopkom, katerega namen je bil vračilo neupravičeno obračunanega davka, znašajo 12.500⁵⁶ EUR, v nasprotju z načelom učinkovitosti prava Skupnosti, saj bi lahko povzročili neproduktivnost tožbe in hkrati omajali odločenost imetnikov pravic, ki izhajajo iz pravnega reda Skupnosti, da bodo te pravice tudi dejansko uveljavljali.

54 — Sodba z dne 24. septembra 2002 (C-255/00, Recueil, str. I-8003).

55 — Sodba z dne 17. junija 2004 (C-30/02, ZOdl., 2004, str. I-6051).

56 — Vračilo stroškov v višini 10.000 EUR, porabljenih med upravnim postopkom, je odvisno od rezultata odškodninske tožbe.

VII – Predlog

113. Na podlagi zgoraj navedenih ugotovitev Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori:

Člena 56 ES in 58 ES, ki se nanašata na prosti pretok kapitala v Skupnosti, nasprotujeta nacionalnim predpisom, s katerimi je, kar zadeva davek na premoženje, davčnim zavezancem rezidentom priznana pravica do olajšave, medtem ko nerezidenti do nje niso upravičeni (razen če se 90 % njihovega premoženja nahaja v zadevni državi članici), če zadnji nimajo drugega ‚obdavčljivega premoženja‘, saj se za premoženje, ki ga imajo v posesti v drugih državah, tak davek ne obračunava.

Pravo Skupnosti, in zlasti načelo učinkovitosti, nasprotuje določbam posameznih držav članic, na podlagi katerih je za povračilo davkov, ki so bili obračunani v nasprotju s tem pravom, določen sistem povračila stroškov, v okviru katerega povračilo postane zelo drago; predložitveno sodišče mora na podlagi dejanskih in pravnih podatkov, ki jih ima na voljo, odločiti, ali so sporni nacionalni predpisi v postopku v glavni stvari skladni s tem načelom.