

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA,
predstavljeni 27. oktobra 2009¹

1. Hoge Raad (nizozemsko vrhovno sodišče) postavlja Sodišču vprašanje za predhodno odločanje, ali je odbitek davka na nizozemski dohodek, ki povzroči diskriminacijo davčnih zavezancev nerezidentov, čeprav imajo ti možnost predhodno izbirati med davčno shemo za davčne zavezance rezidente in davčno shemo za nerezidente, skladen s členom 43 ES.
3. Postavljeno vprašanje za predhodno odločanje je dober primer tega orwellovskega izkrivljanja.

I – Pravni okvir

2. Ta zadeva daje Sodišču priložnost ugotoviti, ali se z vidika njegove sodne prakse na področju neposredne obdavčitve s pravico do izbire pri obdavčitvi diskriminacijsko obravnavanje nevtralizira. Kot bom predstavil v nadaljevanju, pa to, da so rezidenti in nerezidenti enakopravni, lahko zavaja, ker je, če parafraziram prašiča propagandista iz *Živalske farme*, v nekaterih primerih mogoče trditi, da so vsi evropski davčni zavezanci enakopravni, vendar so nekateri bolj enakoopravni kot drugi.²

A – Skupnostna ureditev

4. Člen 43 ES določa pravico do ustanavljanja podjetij in samostojnih podjetnikov na celotnem področju Skupnosti:

1 – Jezik izvirnika: španščina.

2 – Orwell, G., *Živalska farma*, izdaja Tehniške založbe Slovenije, Ljubljana, 1982, iz angleščine prevedel Boris Grabnar, na str. 16 pripoveduje, da je znamenito končno zapoved, ki spreminja Sedem zapovedi in jih združuje v eni sami zapovedi, izrazil prašič Cvilko, ki je „vzbujal pozornost s svojim predirljivim glasom in prebrisanim pogledom. Imel je okrogla lica in urne gibe. Bil je imeniten govornik in kadar je dokazoval kaj posebno težkega, je imel navado, da je neprestano skakljal sem in tja in pri tem mahljajal z repkom, kar je bilo zelo prepričevalno. O njem so pravili, da zna črno spremeniti v belo“.

„V okviru določb, navedenih v nadaljevanju, se omejitve glede pravice do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice prepovejo. Ta prepoved se uporablja tudi za omejitve pri ustanavljanju

agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice s sedežem na ozemlju katere koli države članice.

6. Člen 7.2 določa obdavčljivi dohodek kot:

Pravica do ustanavljanja zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij iz drugega odstavka člena 48, pod pogoji, ki jih ob upoštevanju določb poglavja o kapitalu za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede.“

„1. Obdavčljivi dohodek iz dela in iz lastniškega stanovanja na Nizozemskem je dohodek iz dela in iz lastniškega stanovanja na Nizozemskem, zmanjšan za izgube iz dela in iz lastniškega stanovanja, izračunane v skladu s pravili iz poglavja 3.

2. Obdavčljivi dohodek iz dela in iz lastniškega stanovanja na Nizozemskem je skupni znesek, sestavljen iz:

B – *Nizozemska ureditev*

a) obdavčljivega dobička, ustvarjenega v nizozemskem podjetju, to je vseh ugodnosti, pridobljenih v podjetju ali delu podjetja s stalno poslovno enoto na Nizozemskem ali prek stalnega zastopnika s sedežem na Nizozemskem (nizozemsko podjetje).

5. Na Nizozemskem je davek na dohodek urejen z Wet op de Inkomstenbelastingen 2001 (zakon o davku na dohodek). Člen 2.1 tega zakona določa, da so fizične osebe, ki ne prebivajo v tej državi, zavezanci za ta davek, če prejemajo dohodke na nizozemskem ozemlju.

[...]“

7. Odbitek, ki se uporablja za podjetnika, je določen v členu 3.74 navedenega zakona, vendar pa člen 3.76 natančno določa, da so do odbitka upravičene samo samozaposlene osebe, ki delajo minimalno število ur. Znesek tega odbitka je odvisen od dobička. Izračuna se po regresivni lestvici, objavljeni v zakonu.

prebivajo na Nizozemskem, v skupni izračun ur vključijo delovne ure, opravljene v tej državi, in delovne ure, opravljene v tujini.

8. Člen 3.6 zakona o davku na dohodek določa, da „merilo števila ur“ pomeni:

„[...] opravljenih vsaj 1225 delovnih ur v koledarskem letu za eno ali več podjetij, v katerem/ih zavezanec ustvarja dobiček kot podjetnik [...]“

10. S členom 2.5 navedenega zakona se uvaja izbirna davčna shema za podjetnike nerezidente, in sicer:

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

II – Dejansko stanje

9. Čeprav v nacionalni zakonodaji to ni izrecno navedeno, predložitveno sodišče meni, da se pri tem številu ur obračunavajo samo ure, ki jih je davčni zavezanec nerezident opravil za dejavnost v podjetju s sedežem na Nizozemskem. Iz spisa izhaja, da lahko v skladu s členom 9 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (odlok o izogibanju dvojnega obdavčevanja) davčni zavezanci, ki

11. F. Gielen je samozaposlena oseba in prebiva v Nemčiji, ki je njegova matična država in v kateri skupaj z dvema drugima osebama upravlja podjetje za gojenje rastlin v rastlinjaku. To podjetje ima na Nizozemskem

stalno poslovno enoto, v kateri goji okrasne rastline.

glede na vse njene dohodke. Na tej podlagi je Gerechtshof znižalo davčno osnovo na 11.188 EUR.

12. F. Gielen je leta 2001 na Nizozemskem prijavil dohodek 11.577 EUR, ki ga je ustvaril v svojem nizozemskem podjetju. Ker pa je za svojo dejavnost na Nizozemskem porabil manj kot 1225 ur, ne izpolnjuje zahteve iz člena 3.6 zakona in mu je bila zato zavrnjena pravica do odbitka 6084 EUR od njegovega obdavčljivega dobička, ki bi ga lahko uveljavil iz naslova dohodka, ustvarjenega v tej državi članici.

14. F. Gielen je vložil kasacijsko pritožbo zoper to sodbo, izrečeno v pritožbenem postopku, pri Hoge Raad, v njej pa vztraja pri pravici do celotnega odbitka 6084 EUR, ki bi ga lahko uveljavil glede na svoj dohodek na Nizozemskem. Tožena uprava je vložila nasprotno kasacijsko pritožbo in v njej zagovarja nasprotno trditev.

13. Ko je davčna uprava F. Gielenu izdala odločbo o zavrnitvi pravice do odbitka, je zadevna oseba vložila upravno pritožbo, ta pa je bila zavrnjena, zato je vložil pritožbo pri sodišču v Bredí, to pa jo je prav tako razglasilo za neutemeljeno. F. Gielen je vložil pritožbo zoper to sodbo pri Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu), in to je delno ugodilo predlogom tožeče stranke, ker je menilo, da F. Gielen lahko uveljavlja zadevni odbitek, čeprav ni opravil minimalnega števila 1225 delovnih ur na Nizozemskem, a je zadevni znesek izračunalo na podlagi deleža dobička, ki ga je zadevna oseba ustvarila na Nizozemskem,

15. Generalni pravobranilec pri Hoge Raad J. A. C. A. Overgaauw je 4. oktobra 2007 predstavil sklepne predloge, v katerih je pri-trdil trditvam F. Gielena, saj je menil, da je nerezident, ki se mu za namen davčnega odbitka zavrne obračun delovnih ur, opravljenih v drugi državi članici, žrtev diskriminacije, ki je v nasprotju s pravom Skupnosti. Dodal je, da je z nizozemsko davčno shemo podjetnikom nerezidentom, kot je F. Gielen, omogočeno, da izberejo shemo za rezidente, po kateri bi se jim upoštevale vse delovne ure, ki jih opravijo na Nizozemskem in v drugih državah Unije. S to možnostjo bi se popravila zgoraj navedena diskriminacija in ohranila združljivost s Pogodbo ES.

III – Vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

16. Z vidika trditev strank in sklepnih predlogov generalnega pravobranilca J. A. C. A. Overgaauiwa je tretji senat Hoge Raad prekinil odločanje in s sklepom z dne 12. septembra 2008 Sodišču v predhodno odločanje postavil to vprašanje:

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

17. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vpisan 6. oktobra 2008.

18. Pisna stališča so predložili F. Gielen, nizozemska, nemška, estonska, švedska in portugalska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti.

19. Zastopnik F. Gielena ter zastopniki nizozemske, švedske, nemške, portugalske in estonske vlade ter Komisije so ustna stališča predstavili na obravnavi 17. septembra 2009.

IV – Dopustnost

20. Portugalska vlada in F. Gielen trdijo, da so vprašanja Hoge Raad hipotetična in da izhajajo zgolj iz razlage nacionalnega prava, ki je v izključni pristojnosti sodišč držav članic.

21. Po ustaljeni sodni praksi mora nacionalno sodišče, ki odloča o sporu, presoditi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki

jih predloži Sodišču na podlagi člena 234 ES.³ Vendar je Sodišče v izjemnih okoliščinah sprejelo, da preuči okoliščine, v katerih mu je nacionalno sodišče predložilo zadevo, da bi preverilo svoje pristojnosti.⁴ Za to gre zlasti v primeru, ko je problem, predložen Sodišču, popolnoma hipotetičen,⁵ ker sodelovanje, ki mora prevladati v postopku za sprejetje predhodne odločbe, dejansko pomeni, da nacionalno sodišče upošteva nalogo, zaupano Sodišču, ki je pomagati pravosodju v državah članicah, ne pa oblikovati svetovalnih mnenj o splošnih in hipotetičnih vprašanjih.⁶

22. Kot sem navedel zgoraj, se vprašanje, ki ga obravnava Hoge Raad, nanaša na učinke odločitve, ki se ureja z nizozemsko zakonodajo. F. Gielen se je odločil za eno od dveh ponujenih možnosti (možnost za nerezidente) in razkriva svoj neugodni položaj v primerjavi s položajem davčnih zavezancev, ki prebivajo na Nizozemskem. Čeprav je alternativno

možnost, ponujeno tožeči stranki, mogoče oceniti samo v okviru „hipotetične“ uporabe nizozemskih pravil, da bi naredili „preizkus“ enakosti, pa je treba uporabiti neki referenčni parameter.⁷ Če se ocenjuje diskriminacija, predvidena v pravnem pravilu, se primerjajo to pravilo in druge določbe. Da dopolnim sklepanje, referenčni parameter se vedno uporabi kot „predpostavka“, vendar pa spor zato ne postane „hipotetičen“.

23. Poleg tega ne verjamem, da je bil v podporo primerjavi med rezidenti in nerezidenti uporabljen napačen parameter. Ta vidik izhaja iz presoje diskriminatornosti, ki jo bo treba opraviti pri obravnavi vsebine, ker kot tak ne vpliva na ustreznost vprašanja za predhodno odločanje, ampak vpliva na podrobno preučitev, ki jo je treba opraviti s tega vidika.

24. Zato predlagam Sodišču, naj vprašanje za predhodno odločanje razglasi za dopustno.

- 3 – Sodbe z dne 16. julija 1992 v zadevi Meilicke (C-83/91, Recueil, str. I-4871, točka 23); z dne 18. marca 2004 v zadevi Siemens in ARGE Telekom (C-314/01, Recueil, str. I-2549, točka 34); z dne 22. novembra 2005 v zadevi Mangold (C-144/04, ZOdl., str. I-9981, točka 34); z dne 18. julija 2007 v zadevi Lucchini (C-119/05, ZOdl., str. I-6199, točka 43) in z dne 6. novembra 2008 v zadevi Trespa International (C-248/07, ZOdl., str. I-8221, točka 32).
- 4 – Sodba z dne 16. decembra 1981 v zadevi Foglia (244/80, Recueil, str. 3045, točka 21).
- 5 – Sodbe z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra (C-379/98, Recueil, str. I-2099, točka 39); z dne 22. januarja 2002 v zadevi Canal Satellite Digital (C-390/99, Recueil, str. I-607, točka 19); z dne 5. februarja 2004 v zadevi Schneider (C-380/01, Recueil, str. I-1389, točka 22) in z dne 12. junija 2008 v zadevi Gourmet Classic (C-458/06, ZOdl., str. I-4207, točka 25).
- 6 – Zgoraj navedena sodba Foglia, točki 18 in 20; sodba z dne 3. februarja 1983 v zadevi Robards (149/82, Recueil, str. 171, točka 19); zgoraj navedena sodba Meilicke, točka 64, in sodba z dne 18. decembra 2007 v zadevi ZF Zefeser (C-62/06, ZOdl., str. I-11995, točka 15).

7 – Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, 2. izd., Oxford University Press, Oxford, 2006, str. od 81 do 83.

V – Analiza vprašanja za predhodno odločanje

diskriminacije, ki bi izhajala iz zadevne zakonodaje, saj je različno obravnavanje, ki ga je bil deležen, posledica njegove izbire.

25. To analizo je treba opraviti v dveh stopnjah.

26. Prvič, F. Gielen trdi, da je nezmožnost obračunavanja delovnih ur, ki jih je opravil v Nemčiji, za pridobitev pravice do odbitka od nizozemske davčne osnove na dohodek omejitev, ki na Nizozemskem velja samo za nerezidente, ki se sklicujejo na svoj položaj. Države, ki so predložile stališča v tem postopku predhodnega odločanja, ter Komisija in F. Gielen so v zvezi s tem zagovarjali različna mnenja.

27. Drugič, dvomi Hoge Raad se v bistvu nanašajo na utemeljitev, ki jo je navedla nizozemska vlada. Samozaposlene osebe, ki ne prebivajo na Nizozemskem, vendar ustvarjajo dobiček na ozemlju te države, imajo možnost izbrati shemo, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente. Tako bi lahko F. Gielen izbral drugo shemo in obračunal delovne ure, ki jih je opravil v Nemčiji. Svobodno se je odločil, da tega ne stori, tako da ni bil deležen

28. Vrhovno predložitveno sodišče ne dvomi, da je sporni odbitek za nerezidente na Nizozemskem diskriminacijski in torej v nasprotju s členom 43 ES. Če bi Sodišče sprejelo to predpostavko, bi preučilo le učinke možnosti, predvidene v nizozemskem zakonu. Vendar pa se vsi udeleženci tega postopka predhodnega odločanja ne strinjajo s stališčem Hoge Raad. Poleg tega, kot upravičeno navaja nemška vlada, če bi bila omejitev glede števila delovnih ur, opravljenih v tujini, v skladu s pravom Skupnosti, bi se bilo nesmiselno odločati o zadevni izbirni davčni shemi.

29. Skratka, treba je ugotoviti, ali je sistem odbitkov, ki je za samozaposlene osebe nerezidente predviden na Nizozemskem, združljiv s členom 43 ES. Če bi bil odgovor nikalen, bi bilo treba izbirno shemo iz zakona o davku na dohodek, s katero so nerezidenti pooblaščen, da izberejo davčni status rezidentov, temeljiteje preučiti.

A – Odbitek, odobren samozaposlenim osebam, in diskriminatornost obračunavanja delovnih ur, ki so jih opravili nerezidenti

stalnega prebivališča. Poleg tega se osebna davčna sposobnost nerezidenta, kot izhaja iz njegovega skupnega dohodka in njegovega osebnega ter družinskega položaja, najlažje presodi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov.¹² Na splošno je to kraj, v katerem zadevna oseba po navadi prebiva.

30. Po ustaljeni sodni praksi Sodišča se s pravilom o enakem obravnavanju ne prepoveduje samo očitna diskriminacija na podlagi državljanstva, ampak tudi vse prikriti oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko privedejo do istega rezultata.⁸ Ne glede na to, ali je razsežnost posredna ali neposredna, torej diskriminacija obstaja, če se različna pravila uporabljajo za primerljive položaje oziroma se isto pravilo uporablja za različne položaje.⁹

32. Sodišče je na podlagi te trditve priznalo, da to, da država članica nerezidentu ne priznava nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih priznava rezidentom, ni diskriminacijsko, saj ti skupini davčnih zavezancev nista v primerljivem položaju.¹³

31. Sodišče od sodbe Schumacker¹⁰ vztraja pri tem, da glede neposrednih davkov položaja rezidentov in nerezidentov nista primerljiva.¹¹ Praviloma je dohodek, ki ga na ozemlju države članice prejme nerezident, najpogosteje samo del njegovih celotnih dohodkov, ki se zbirajo v kraju njegovega

33. Z zgoraj navedenimi načeli države članice ne dobijo bianko čeka niti niso pooblaščen za vzpostavitev očitno diskriminacijskih shem za davčne zavezance nerezidente. Ravno nasprotno, namen sodne prakse Schumacker je bil preprečiti nacionalne ukrepe, s katerimi je predvideno različno obravnavanje nerezidentov, ki so v podobnem položaju

8 – Sodbe z dne 12. februarja 1974 v zadevi Sotgiu (152/73, Recueil, str. 153, točka 11); z dne 21. novembra 1991 v zadevi Le Manoir (C-27/91, Recueil, str. I-5531, točka 10); z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16) in z dne 27. novembra 1997 v zadevi Meints (C-57/96, Recueil, str. I-6689, točka 44).

9 – Zgoraj navedena sodba z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, točka 17; sodbe z dne 7. maja 1998 v zadevi v zadevi Lease Plan (C-390/96, Recueil, str. I-2553, točka 34); z dne 19. septembra 2000 v zadevi Nemčija proti Komisiji (C-156/98, Recueil, str. I-6857, točka 84) in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 46).

10 – Sodba z dne 14. februarja 1995 (C-279/93, Recueil, str. I-225).

11 – Zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 31; sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly (C-336/96, Recueil, str. I-2793, točka 49) in z dne 9. novembra 2006 v zadevi Turpeinen (C-520/04, ZOdl., str. I-10685, točka 26).

12 – Zgoraj navedena sodba Schumacker, točki 31 in 32; sodbe z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind (C-391/97, Recueil, str. I-5451, točka 22); z dne 16. maja 2000 v zadevi Zurstrassen (C-87/99, Recueil, str. I-3337, točka 21); z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 43); z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin (C-169/03, ZOdl., str. I-6443, točka 15); z dne 6. julija 2006 v zadevi Conijn (C-346/04, ZOdl., str. I-6137, točka 20) in z dne 25. januarja 2007 v zadevi Meindl (C-329/05, ZOdl., str. I-1107, točka 23).

13 – Zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 34.

kot rezidenti.¹⁴ V zvezi s tem je zadeva Schumacker zelo pomembna, saj se je nanašala na belgijskega državljana, ki je prebival v Belgiji in skoraj ves dohodek prejemal v Nemčiji. Sodišče je menilo, da je Schumacker, če ga postavimo v enake okoliščine, v kakršnih je delavec, ki prebiva v Nemčiji, in če ni mogoče preučiti njegovega osebnega in družinskega položaja, diskriminiran. Sodbe Wielockx, Gschwind ali Meindl temeljijo na enakem sklepanju.¹⁵

dejavnost, povezano z osebnim položajem davčnih zavezanecv.¹⁷ Z uporabo tega razlikovanja se izrecno priznava, da imajo države članice na voljo manj manevrskega prostora, če je neka gospodarska dejavnost zaščitena, ne glede na osebni položaj oseb, ki jo opravljajo. Vendar pa se s sodno prakso zagotavlja ohranitev fiskalne suverenosti vsake države članice, kadar se ovira nanaša na osebni položaj davčnega zavezanca, ki ga mora vsak organ presojati glede na ozemeljska merila. Ta analiza, ki ni brez težav,¹⁸ ima svojo logiko, ker ima pristojnosti na davčnem področju še naprej vsaka država in se Sodišče ne želi vmešavati v ta občutljivi vidik, ki neposredno vpliva na finance držav članic.¹⁹

34. Iz te sodne prakse izhaja, da postane neenakost zakonita, če se osebni in družinski položaji rezidentov in nerezidentov zelo razlikujejo. Nasprotno pa je diskriminacija nezakonita, če se razlikovanje nanaša na odbitke, neposredno povezane z dejavnostjo, s katero je bil ustvarjen obdavčljivi dohodek.¹⁶ Sodišče nasprotno priznava nacionalna davčna pravila, ki z davčno politiko spodbujajo, nagrajujejo ali kaznujejo vsako gospodarsko

35. Na odbitek, določen v členu 3.74 zakona o davku na nizozemski dohodek, se lahko sklicujejo nerezidenti in rezidenti. Prvi morajo na Nizozemskem na leto opraviti najmanj 1225 delovnih ur, drugi pa morajo poleg delovnih

14 – To zamisel sem izrazil tudi v sklepnih predlogih v zadevi Gschwind, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba, in v točki 42 dodal, da sodba Schumacker „ni imela namena prekiniti s splošno priznanim načelom mednarodnega davčnega prava, ki je na področju dvojnega obdavčevanja vključeno v pravo držav članic z vzorčno konvencijo Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) o dvojnem obdavčevanju in po katerem mora država stalnega prebivališča davčnega zavezanca obdavčiti v celoti ob upoštevanju elementov, ki izhajajo iz njegovega osebnega in družinskega položaja“.

15 – Zgoraj navedene sodbe.

16 – Sodba z dne 8. maja 1990 v zadevi Biehl (C-175/88, Recueil, str. I-1779, točka 16); zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 36; zgoraj navedena sodba Gerritse, točki 27 in 28; sodbe z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 42); z dne 15. februarja 2007 v zadevi Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, ZOdl., str. I-1425, točka 23) in z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi (C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 50).

17 – Sodna praksa, navedena v prejšnji opombi, in Almendral, V., „La tributación del no residente comunitario entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional“, EUI Working Papers LAW 2008/25, str. od 17 do 21 in od 23 do 26.

18 – Kot poudarja Almendral, V., op. cit., str. 21, ostaja sodna praksa v negotovosti, ker Sodišče ne želi ali ne more objektivno razlikovati med odbitkom, povezanim z dohodki, in osebnim odbitkom.

19 – Sodišče priznava pristojnost držav članic na področju neposredne obdavčitve, če se izvaja ob spoštovanju prava Skupnosti: sodbe z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer (C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 19); z dne 26. oktobra 1999 v zadevi Eurowings Luftverkehrs (C-294/97, Recueil, str. I-7447, točka 32); z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard (C-55/98, Recueil, str. I-7641, točka 15); z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID (C-141/99, Recueil, str. I-11619, točka 19) in z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29).

ur, ki so jih opravili v tej državi, upoštevati tudi delovne ure, ki so jih opravili v drugih državah. Tukaj je očitno neenako obravnavanje, ki ga nizozemska vlada priznava. Vendar pa nekatere države zavračajo izenačitev položaja nerezidentov s položajem rezidentov in trdijo, da je zadevna diskriminacija združljiva s členom 43 ES.

dejansko opraviti, *da dokaže, da je njegova glavna dejavnost podjetniška dejavnost.*²¹ Kot je Komisija upravičeno navedla v stališčih, namen merila števila ur, določenega v nizozemski zakonodaji, ni pogojevanje ali ocenjevanje osebnega ali družinskega položaja davčnega zavezanca, ampak je zagotoviti, da osebe, ki opravljajo posebno dejavnost (v tej zadevi samozaposlitveno dejavnost), ne goljufajo.²² Z zahtevo, naj se določeno število ur opravi na Nizozemskem, nacionalno pravilo ne prispeva k opredelitvi vrste zadevne dejavnosti.

36. S tem stališčem se ne strinjam.

37. Nizozemska v tem postopku opisuje, da je cilj, ki ga poskuša doseči s spornim odbitkom: obdavčenje dohodka samozaposlenih oseb je treba uporabljati za osebe, ki dejavnost opravljajo kot glavno dejavnost.²⁰ Z nizozemskim davčnim pravom je bila za samozaposlene osebe oblikovana shema obdavčenja, s katero se nagrajujejo še posebno prizadevni pri podjetniški dejavnosti. Da bi bil ta rezultat zagotovljen, je treba preseči prag delovnih ur.

39. Člen 3.74 zakona o davku na dohodek se nanaša na naravo obdavčene storitve, in ne na osebne ali družinske dejavnike davčnega zavezanca, tako da je položaj samozaposlene osebe nerezidentke primerljiv s položajem samozaposlene osebe rezidentke, vsaj kar zadeva davčni odbitek, ki je predmet navedene določbe.

38. Nerezident, ki na Nizozemskem, kjer je obdavčen, dela kot samozaposlena oseba, mora opraviti minimalno število delovnih ur, da lahko zahteva odbitek iz člena 3.74 zakona o davku na dohodek. Te delovne ure mora tudi

40. Zato menim, da Nizozemska diskriminira samozaposlene osebe nerezidentke s tem, da

20 – Kot je na obravnavi potrdil zastopnik nizozemske vlade.

21 – F. Gielen se sklicuje na sklepne predloge generalnega pravobranilca pri Hoge Raad v postopku v glavni stvari, v točki 6.2.3 katerih je navedeno, da „merila števila ur ni mogoče ločiti od ugodnosti, ki se priznajo podjetnikom. [...] Skratka, zgodovinsko ozadje zakona kaže, da je namen merila števila ur preprečiti, da bi bili ‚navidezni‘ podjetniki upravičeni do ugodnosti, priznanih podjetnikom, ali če se izrazimo pozitivno, zagotoviti, da so samo ‚pravi‘ podjetniki upravičeni do ugodnosti, ki se priznavajo podjetnikom“.

22 – Točka 10 stališč Komisije.

jim (drugače kot rezidentkam) preprečuje obračunavanje delovnih ur, ki so jih opravile v drugi državi, da bi dokazale pomembnost svoje gospodarske dejavnosti.

in švedska vlada ter F. Gielen se strinjajo s tem stališčem. Vendar pa obstajajo razhajanja glede glavnega vprašanja v tej zadevi v zvezi z možnostjo, ki jo nizozemska ureditev ponuja podjetnikom nerezidentom, in sicer da so obdavčeni kot rezidenti in niso deležni domnevnega diskriminacijskega obravnavanja.

41. V tem okviru je treba ugotoviti, ali je diskriminacija utemeljena, ker je davčni zavezanec nerezident imel možnost svobodno izbrati davčno shemo za rezidente.

42. Tak je gordijski vozle tega vprašanja za predhodno odločanje.

44. V zvezi s tem se vse stranke, ki so predložile stališča, strinjajo in zagovarjajo tako imenovano trditev o „nevtralizaciji“, v skladu s katero pravica do izbire davčnemu zavezancu omogoča, da pretehta prednosti in pomanjkljivosti vsake sheme. Če ima zadevna oseba raje diskriminacijsko shemo, ki bi se ji lahko izognila z izbiro druge možnosti, se ne sme pritoževati nad neenakostjo, ki iz tega izhaja. Tudi generalni pravobranilec pri Hoge Raad je o sporu o glavni stvari podal enako mnenje.

B – Izbirna shema obdavčenja za nerezidente in njena vloga mehanizma za nevtralizacijo diskriminacije

43. Kot sem pojasnil že zgoraj, Hoge Raad meni, da odbitki, ki se uvajajo z zakonom o davku na dohodek za samozaposlene osebe, pomenijo diskriminacijo. Nizozemska

45. F. Gielen in Komisija sta za reševanje vprašanja za predhodno odločanje izbrala drugačen pristop in se med drugimi razlogi osredotočata na upravne obremenitve, naložene samozaposleni osebi nerezidentki, ki želi izbrati shemo za rezidente.

1. Pravica izbire kot instrument potrditve nezakonitosti

46. Ta zadeva postavlja občutljivo vprašanje v zvezi z načelom enakosti. Bolj abstraktno, Hoge Raad sprašuje Sodišče, ali nezakonita diskriminacija lahko postane zakonita, kadar jo je žrtev svobodno izbrala. Ta dilema dobi poseben pomen na davčnem področju, na katerem ima davčni zavezanec pogosto možnost izbire med več shemami, ki v nekaterih primerih vsebujejo elemente, ki se lahko izkažejo kot neugodni.²³

47. Žrtev normativne diskriminacije ni v primerljivem položaju z osebo, ki je žrtev posamične ali dejanske diskriminacije. Ko zakonodajalec ali uprava oblikujeta splošni in stabilni pravni okvir, preučita najrazličnejše možnosti in uživata široko diskrecijsko pravico. Vendar pa se avtor individualne odločbe ali dejanske prakse običajno skriva za bolj

določen in konkreten pravni okvir. Zato ima zakonodajalec večja pooblastila, ta zbirka možnosti, ki se mu priznavajo, pa ne more voditi k diskriminaciji, razen v zelo resnih okoliščinah.²⁴ Sama ureditev vedno vključuje različno obravnavanje, ker se pravilo običajno uporablja za določene subjekte, ne pa za vse.²⁵ To razlikovanje samo po sebi ne krši načela enakosti, nič bolj kot shema, ki ponuja več možnosti in ne nazadnje različne pravne statute.

48. Države, udeležene v postopku predhodnega odločanja, trdijo, da kdor je svobodno izbral, da bo zanj veljalo neko pravilo, tega naknadno ne more grajati. Torej, kadar se s pravom daje osebam možnost izbire med različnimi pravili, med katerimi je tudi diskriminacijsko pravilo, se s to možnostjo odpravlja kršitev načela enakosti. Z drugimi besedami, če je oseba deležna diskriminacije na podlagi sheme, ki jo je sprejela brez pridržkov, prednost, ki jo je dala tej shemi,

23 – Wouters, J., „The Principle of Non-discrimination in European Community Law“, *European Community Tax Review*, št. 2, 1999, str. 102; Peters, C. in Snellaars, M., „Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses“, *European Community Tax Review*, št. 1, 2001, str. 13, in Zalasinski, A., „The Limits of the EC Concept of ‚Direct Tax Restriction on Free Movement Rights‘, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity“, *Intertax*, zv. 37, št. 5, str. 283.

24 – Sodišče je to v sodni praksi že kmalu priznalo: glej med drugim sodbe z dne 5. oktobra 1994 v zadevi Nemčija proti Svetu (C-280/93, Recueil, str. I-4973, točki 89 in 90); z dne 12. novembra 1996 v zadevi Združeno kraljestvo proti Svetu (C-84/94, Recueil, str. I-5755, točka 58); z dne 17. julija 1997 v združenih zadevah SAM Schiffahrt in Stapf (C-248/95 in C-249/95, Recueil, str. I-4475); z dne 14. julija 1998 v zadevi Safety Hi-Tech (C-284/95, Recueil, str. I-4301, točka 37) in v zadevi Bettati (C-341/95, Recueil, str. I-4355, točka 35); z dne 19. novembra 1998 v zadevi Združeno kraljestvo proti Svetu (C-150/94, Recueil, str. I-7235, točka 53); z dne 15. decembra 2005 v zadevi Grčija proti Komisiji (C-86/03, ZOdl., str. I-10979, točka 88) in z dne 16. decembra 2008 v zadevi Arcelor Atlantique in Lorraine in drugi (C-127/07, ZOdl., str. I-9895, točka 57).

25 – Kot je zapisal generalni pravobranilec M. Poiares Maduro v sklepnih predlogih v zadevi Arcelor Atlantique in Lorraine in drugi k zgoraj navedeni sodbi, „[j]e [...] med zakonodajnim preizkušanjem in načelom enakosti že po naravi prisotna določena napetost“ (točka 46). Glej tudi Rubio Llorente, F., „Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad“, *La forma del poder*, iz: CEPC, Madrid, 1997, str. 642.

nevtalizira neenako obravnavanje. Zato bi zadoščalo, da zakonodajalec komu podeli diskrecijsko pravico, da bi lahko nato zanj nekaznovano sprejel očitno diskriminacijske določbe.

da je to diskriminacijsko obravnavanje, in zato zahtevati podoben davčni izračun. Ko se oseba odloči za zakonito možnost ali drugo, nezakonito možnost, samo zaradi te izbire tisto, kar je diskriminacijsko, zato ni nič bolj enako.

49. V nasprotju z zagovorniki nevtalizacijskega učinka pravice do izbire menim, da so dvomi Hoge Raad bolj abstraktni, kar omogoča odgovor na postavljeno vprašanje, ne da bi upoštevali značilnosti te zadeve.

50. Sklepanje držav temelji torej na napačni predpostavki, v skladu s katero je mogoče izbirati med zakonito možnostjo in drugo, nezakonito možnostjo.

51. Znan pregovor pravi, da v nezakonitosti ni enakosti.²⁶ Če se na primer davčna uprava zmoti in podjetju obračuna nižji davek, kot ga to dolguje, konkurenti ne bodo mogli trditi,

52. Portugalska vlada, ki zavrača to trditev, se sklicuje na rek rimskega prava *non venire contra factum proprium*, v katerem se izraža načelo, v skladu s katerim je treba upoštevati „lastna dejanja“ zadevne osebe („doctrina de los actos propios“ v španskem pravu). Vseeno je treba pojasniti, da se je ta rek vedno uporabljal v okviru zakonitosti. Če v nezakonitosti ni mogoče priznati enakosti, dejanja zadevne osebe, ki so v nasprotju s pravom, prav tako nimajo pravne veljave, ker bi bila posledica tega potrditev nezakonitega dejanja, kar je za pravni red nesprejemljivo.

53. Poleg tega je ta izbira ponujena vsem samostojnim podjetnikom, ker Nizozemska ne navaja drugih zahtev, ki jih je treba izpolniti, da bi lahko izkoristili ta mehanizem. V teh okoliščinah je toliko težje priznati nevtalizacijski učinek te možnosti „splošne“ izbire, ki je brezpogojna in do katere ima pravico vsak podjetnik, ne da bi se upoštevale

26 – García Prats, A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, iz. Tecnos, Madrid, 1998, str. od 222 do 224.

posebnosti, povezane z različnimi skupinami samozaposlenih podjetnikov.²⁷

56. Zdaj je treba analizirati te zadnje trditve.

54. Predloženo vprašanje za predhodno odločanje lahko na tej stopnji štejemo za rešeno. Če pa bi Sodišče menilo, da zgoraj navedena izbira potrjuje diskriminacijo, ker ji daje zakonitost, bi preučil primerljivost položajev tujih rezidentov, ki uporabijo pravico do izbire, in pravih nizozemskih rezidentov.

a) Stroški administrativnega upravljanja

57. Komisija in F. Gielen navajata stroške upravljanja, povezane z davčno napovedjo, ki se vloži na podlagi sheme za rezidente.

2. Posledice izbire sheme za rezidente za davčnega zavezanca

55. Po mnenju nizozemske vlade bi se, če bi F. Gielen izbral shemo obdavčenja za rezidente, njegov davčni dolg izenačil z dolgom osebe, ki ima na Nizozemskem dejanski davčni domicil. Zastopnik F. Gielena se ne strinja s tem stališčem ter pri upravljanju in obdavčenju razkriva očitne razlike, zaradi katerih postane izbirna shema zgolj navidezna alternativna rešitev.

58. To navedbo je mogoče ekstrapolirati na večino davčnih sistemov držav članic, ker obstaja načelo, ki je močno zasidrano v mednarodnem davčnem pravu in v skladu s katerim mora vsaka država obdavčiti dohodke, pridobljene na njenem ozemlju (načelo teritorialnosti). To načelo se izvaja s podelitvijo davčnih pristojnosti v državi stalnega prebivališča (obdavčenje v državi stalnega prebivališča) in državi, na ozemlju katere se opravlja obdavčljiva dejavnost (obdavčenje v državi izvora).²⁸ Prva je kraj, v katerem se osebna davčna sposobnost davčnega zavezanca, kot izhaja iz njegovega skupnega dohodka, najlažje oceni, brez poseganja v poznejšo uporabo popravilnih mehanizmov za izogibanje dvojnega obdavčevanja (načelo obdavčevanja pri viru). V drugi državi se prijavi in obdavči

27 – Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevi HSBC Holdings in Vidacos Nominees (sodba z dne 1. oktobra 2009, C-569/07, ZOdl, str. I-9047, točki 71 in 72).

28 – Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties Issues and Solutions*, izd. Kluwer, Haag-London-New York, 2002, str. od 197 do 200.

le dohodek, pridobljen v tej državi, ker ta ne pozna osebnih razmer davčnega zavezanca.

59. Očitno je, da mora davčni zavezanec v prvem primeru davčni upravi predložiti več dokazil.

60. Na podlagi te predpostavke bi F. Gielen davčno shemo za rezidenta na Nizozemskem lahko sprejel z domnevo, ki jo je vpe-ljal nizozemski zakonodajalec, čeprav zato ne bi bil oproščen obveznosti, da vložil napo-ved v Nemčiji v skladu s shemo za rezidente (tokrat nemške). Ker ima F. Gielen prebivali-šče v Nemčiji, mora v Nemčiji prijaviti svoje celotne dohodka, kar bi moral storiti tudi na Nizozemskem, če bi izbral status rezidenta, ki ga določa zakon o davku na nizozemski dohodek. Po vložitvi prijav v vsaki državi bi se v vsaki od njiju opravila ustrezna prilagoditev v skladu z načelom teritorialnosti.

61. Z davčno shemo za samozaposlene osebe rezidentke se davčnemu zavezancu nerezidi-dentu nalagajo dodatni stroški, ki niso nujni za davčne zavezance rezidente. Medtem ko

oseba s stalnim prebivališčem na Nizozem-skem prijavi samo celotni dohodek in plača davek v tujini iz naslova dohodka, ki ga tam prejme, pa bi moral davčni zavezanec, kot je F. Gielen, celotni dohodek prijaviti v obeh drža-vah članicah, s tem da bi moral računovodske standarde prilagoditi dvema nacionalnima pravnima redoma in stroške administrativ-nega upravljanja plačati dvema davčnima upravama, ki poleg tega uporabljata različna jezika.²⁹ Očitno je, da davčni dolžnik, kot je F. Gielen, ki ne živi na Nizozemskem, ni v enakem položaju kot davčni zavezanec, ki je obdavčen in prebiva na Nizozemskem.

62. Sodišče je bilo strogo glede upravnih obremenitev, ki jih države članice nalagajo davčnim zavezancem nerezidentom. Nevar-nost, ki jo ti ukrepi pomenijo za pravilno delovanje notranjega trga, je sodišče Skupno-sti privedla do tihega priznanja, da je obve-znost nerezidenta, da upošteva računovodska pravila države, v kateri dobiva dohodka, lahko ovira, ki je v nasprotju s členom 43 ES.³⁰

29 – Zastopnik nizozemske vlade je glede jezikovnega vidika na obravnavi priznal, da davčna uprava njegove države spre-jema dokumente in sporočila, sestavljene v enem od „običaj-nih jezikov“, ki niso nizozemščina, vendar vedno neuradno in brez vsakršnih pravnih jamstev. Zastopnik v ta namen ni zagotovil nobene informacije o dejanskem položaju osebe, ki se želi obrniti na nizozemske organe v drugem jeziku, in ne v nizozemščini. Nasprotno pa je zastopnik F. Gielena pred Sodiščem izjavil, da kdor želi na Nizozemskem vzpostaviti stik z davčnimi službami, mora to storiti v uradnem jeziku te države, kar se mi zdi verjetnejše.

30 – Zgoraj navedena sodba Futura Participations in Singer, točka 25.

63. Vendar pa se v tej zadevi vprašanje, ali so administrativne obremenitve, ki izhajajo iz izbire, predvidene v členu 2.5 zakona o davku na dohodek, v nasprotju z načeli prostega pretoka, ni obravnavalo. Taka presoja zgolj dokazuje, da samozaposlena oseba nerezidentka kljub možnosti, biti obdavčena v skladu s shemo za rezidente, ne uživa enakih ugodnosti. F. Gielen in Komisija sta menila tako, vendar pa niti Nizozemska niti druge države članice tega argumenta niso zadostno zavrnila v pisnih in ustnih stališčih.

2984 EUR. Vendar pa izračun še ni končan, ker bi F. Gielen od svoje davčne osnove lahko odbil samo delež, ki ustreza dobičku, ustvarjenemu na Nizozemskem.

65. Po mnenju zastopnika F. Gielena je treba za izračun končnega odbitka dohodek, pridobljen na Nizozemskem, deliti s celotnim dobičkom, rezultat pa pomnožiti z odbitkom, ki se uporablja, kar je izraženo s števkami:

b) Znesek davčnega dolga

$$(11.577/88.849) \times 2984 = 389 \text{ EUR}$$

64. Nizozemska vlada je med obravnavo v tem postopku predhodnega odločanja ponovila, da so dohodki, ustvarjeni na podlagi sheme za rezidente, ki so davčna osnova za namene uporabe odbitka, določenega v členu 2.5 zakona, celotni dohodki davčnega zavezanca, kar pomeni, da če bi F. Gielen izbral shemo za rezidente, ne bi prijavil 11.577 EUR, prejetih na Nizozemskem, ampak bi prijavil 88.849 EUR, ki jih je med letom ustvaril v svojih dveh podjetjih (nizozemskem in nemškem). Tako se ustrezni odbitek nanaša na višje dohodke in znaša

66. Po mnenju F. Gielena pa rezident na Nizozemskem, ki se mu obdavčijo vsi dohodki, ne glede na to, ali jih je prejel na Nizozemskem ali v tuji državi, zneska odbitka ne izračuna kot sorazmerni delež, ampak odbije celotni znesek, ki se uporablja za davčno osnovo. Ta diskriminacija je utemeljena s tem, da bi moral biti F. Gielen, čeprav je bil obdavčen po shemi za rezidente, obdavčen samo iz naslova dohodkov, prejetih na Nizozemskem, tako da se izračun sorazmernega deleža uporablja samo za to, da davčni zavezanec nerezident ne bi imel ugodnejšega statusa kot pravi rezidenti.

67. Nizozemska vlada je med obravnavo opisala alternativno metodologijo za izračun, po kateri so finančni odbitki, odobreni pravemu rezidentu in nerezidentu, ki se je odločil za shemo za rezidente, enaki. Čeprav je zastopnik F. Gielena vztrajal pri tem, da je ta metodologija napačna in da se končni rezultat razlikuje glede na dve skupini davčnih zavezancev, pa Sodišče nima na voljo zadostnih dokazov za odločitev o tej razpravi, ker ne sme posegati v nadzor nizozemske davčne zakonitosti, kar bi močno presegalo njegovo področje pristojnosti.

ujema, pa se pravila, ki se uporabljajo za eno ali drugo skupino davčnih zavezancev, razlikujejo. Poleg tega v skladu z navedbami Komisije in mojimi navedbami iz točk od 57 do 63 dejstvo, da je treba vložiti dve napovedi za celotne dohodke, eno na Nizozemskem in eno v Nemčiji, pomeni veliko breme, zlasti kadar so dohodki, pridobljeni na Nizozemskem, nizki. Tako ni bila odpravljena prvotna diskriminacija, analizirana v točkah od 30 do 42 teh sklepnih predlogov, ker davčni zavezanec nerezident ni izenačen z davčnim zavezancem rezidentom, čeprav izbere davčno shemo za rezidente.

68. Menim torej, da mora predložitveno sodišče presoditi, ali je znesek davčnega dolga enak v obeh preučeni primerih.

c) Začasne posledice

69. Kljub negotovosti, ki sem jo ravnokar opisal, si je težko predstavljati, da sta položaja primerljiva.

70. Kot je na obravnavi pojasnil zastopnik nizozemske vlade, čeprav se davčni dolg

71. Tuji davčni zavezanec, ki je raje obdavčen v skladu s pravili, ki se uporabljajo za rezidente, ni v enakem položaju, kot so domači državljani. To pomanjkanje homogenosti prepoveduje, da bi možnost, predvideno v členu 2.5 zakona o davku na dohodek, šteli za nevtraliziranje nezakonite diskriminacije, ki je povezana z eno od dveh možnosti. Ta ugotovitev je potrjena, kadar jo gledamo

s širšega vidika, zlasti z vidika sodne prakse Sodišča.

3. Pravica do izbire in sodna praksa Schumacker

72. Nizozemska vlada potrjuje, da je davek na nizozemske dohodke, s tem da daje možnost izbire med shemo za rezidente in shemo za nerezidente, v skladu s sodbo Schumacker in celo presega načela, ki jih je Sodišče določilo v tej zadevi.³¹

73. Te zamisli, ki temelji na napačni razlagi zgoraj navedene sodbe, ne odobravam.

74. Sodišče je v tej sodbi razglasilo, da kadar nerezident ne prejema večjih dohodkov

v državi stalnega prebivališča, ampak prejema bistveni del sredstev iz dejavnosti, ki jo opravlja v drugi državi članici, teh dohodkov v državi zaposlitve ni mogoče bolj obdavčiti, kot so obdavčeni dohodki rezidenta, ki opravlja enak posel. Sodba Schumacker torej temelji na primerljivosti položajev, ker mora biti posameznik, ki dela skoraj izključno v državi, ki ni država njegovega prebivališča, v državi zaposlitve deležen enake obravnave kot rezident. Kadar je taka primerjava mogoča, mora davčni sistem države gostiteljice upoštevati osebni in družinski položaj delavca nerezidenta, zlasti kadar ta elementa nista upoštevana tudi v državi njegovega stalnega prebivališča.³²

75. Za utemeljitev nevtralizacije take diskriminacije, kakršne žrtev je bil F. Gielen, se ni mogoče opirati na sodbo Schumacker. Ta sodna praksa ima posebno področje uporabe, ki se razlikuje od področja spora o glavni stvari, in izhaja iz parametrov – parametri delavca, čigar osebni in družinski položaj nista upoštevana –, ki ne spadajo k primeru, ki ga preučujem v obravnavani zadevi. Zato ni treba trditi, kakor zatrjuje Nizozemska, da se člen 2.5 zakona o davku na dohodek izkaže za bolj zaščitniškega od sodne prakse Schumacker.

31 – To stališče nizozemske vlade najdemo tudi v stališčih F. Gielena, v katerih je navedeno, da je v pripravljanih dokumentih za zakon o davku na dohodek podobna utemeljitev, in sicer izvajanje sodbe Schumacker in odobritev nerezidentom ugodnejše sheme, kot je shema, preučena v tej zadevi (MvT Kamerstukken (parlamentarni dokumenti) II 1998/99, št. 3, str. 79 in 80 (citat iz stališč F. Gielena, str. 11)).

32 – Lenaerts, K. in Bernardeau, L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe“, *Cahiers de droit européen*, št. 1 in 2, 2007, str. od 77 do 80.

76. Poleg tega bi imela široka razlaga sodbe Schumacker, ki jo zagovarja Nizozemska, škodljive učinke. Ta spor to dokazuje. Prav tako si ni mogoče zamisliti priznanja, da bi lahko država s sprejetjem izbirnih davčnih shem v korist nerezidentov odobrila vse vrste diskriminacije, ki se ji zdijo primerne, pod pretvezo, da se že s samo izbiro nevtralizira neenako obravnavanje. Če bi Sodišče sprejelo trditev nizozemske vlade, bi bilo treba uvesti varovala za zaviranje širitve diskriminacije, ugotovljene v škodo nerezidentov, in njeno zmanjševanje na strogo določen obseg. Ker je tako varovanje težko načrtovati, menim, da je treba zavrniti zamisel, po kateri naj bi zadevna alternativa imela funkcijo potrditve.

izbirne sheme na diskriminacijo, ugotovljeno v škodo nerezidentov.

4. Končni razmislek

77. Teh sklepnih predlogov ne bom končal, ne da bi poudaril, da v obravnavani zadevi izbirna shema, uvedena v skladu s členom 2.5 zakona o davku na dohodek, ni sporna. Kljub zgoraj navedenemu je treba opozoriti, da je namen presoje oceniti nevtralizacijski učinek

78. Treba je biti previden, ker ima sistem, uveden na Nizozemskem, očitne ugodnosti.³³ Po strokovnih mnenjih ima omogočanje davčnemu zavezancu, da so njegovi celotni dohodki obdavčeni v državi njegovega stalnega prebivališča in državi izvora, optimalne posledice, zlasti na podlagi nadnacionalnega obdavčenja fizičnih oseb.³⁴ Ob upoštevanju različnih davčnih modelov, ki veljajo v državah članicah, vsebuje nizozemski sistem pozitivne elemente, ki jih ne zanikam. Niti ne gre za to, da bi ovrgli zakonitost tega modela, saj je bila razprava omejena na nevtralizacijski učinek tega sistema. Samo v tem okviru člen 2.5 zakona o davku na dohodek ne zadošča za utemeljitev nezakonite diskriminacije, ki jo doživljajo nerezidenti, kot je F. Gielen.

33 – V nizozemski shemi, ki jo obravnavamo tukaj, je predvidena brezpogojna izbira za samozaposlene osebe nerezidentke. Več držav članic je sicer sprejelo izbirne mehanizme, kot je nizozemski sistem, vendar jih uporabljajo le za davčne zavezance, ki prejemajo velik delež dohodkov v drugi državi Skupnosti, in ne v državi stalnega prebivališča. Ta ukrep je spodbujala Komisija v Priporočilu 94/79/ES z dne 21. decembra 1993 o obdavčitvi nekaterih dohodkov, ki jo nerezidenti pridobijo v drugi državi članici, ki ni država njihovega stalnega prebivališča (UL 1994, L 39, str. 22), v katerem je navedeno, da bi moral imeti davčni zavezanec nerezident možnost izbrati shemo za rezidente, če v državi izvora prejema več kot 75 % dohodkov.

34 – Terra, B. J. M. in Wattel, P. J., *European Tax Law*, 4. iz., Kluwer, Deventer, 2005, str. od 80 do 82.

VI – Predlog

79. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Hoge Raad, odgovori:

Člen 43 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim pravilom, ki ustvarjajo diskriminacijo v škodo samozaposlenih oseb nerezidentk, tudi kadar je tuji davčni zavezanec imel možnost izbrati shemo za samozaposlene osebe rezidentke, ki pa je ni uporabil.