



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 18. junija 2015\*

„Predhodno odločanje — Prosto gibanje delavcev — Davčna zakonodaja — Davki na dobiček — Dohodki, prejeti na ozemlju države članice — Delavec nerezident — Obdavčitev v državi zaposlitve — Pogoji“

V zadevi C-9/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 13. decembra 2013, ki je prispela na Sodišče 13. januarja 2014, v postopku

**Staatssecretaris van Financiën**

proti

**D. G. Kiebacku,**

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, J.-C. Bonichot (poročevalec), A. Arabadžiev, J. L. da Cruz Vilaça in K. Likurgos, sodniki

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za D. G. Kiebacka S. Douma, G. Boulogne in N. Schipper, belagstingadviseurs,
- za nizozemsko vlado M. Bulterman in B. Koopman, agentki,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Rebelo in J. Martins da Silva, agenti,
- za švedsko vlado A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, L. Swedenborg, E. Karlsson in K. Sparrman, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Cordewener in W. Roels, agenta,

\* Jezik postopka: nizozemščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 5. marca 2015

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 39 ES (postal člen 45 PDEU).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) in D. G. Kiebackom, ker je nizozemska davčna uprava zavrnila, da bi v dohodke, ki jih je zadevna stranka prejela v obdobju, v katerem je bila zaposlena na Nizozemskem, od 1. januarja 2005 do 31. marca 2005, upoštevala stroške iz istega obdobja zaradi vračila posojila, zavarovanega s hipoteko in sklenjenega za nakup lastniškega stanovanja v Nemčiji.

### Pravni okvir

- 3 Na Nizozemskem člen 2.3 zakona o dohodnini iz leta 2001 (Wet Inkomstenbelasting 2001, v nadaljevanju: zakon iz leta 2001) določa:

„Dohodnina se nanaša na naslednje dohodke, ki jih davčni zavezanec prejme v zadevnem koledarskem letu:

- (a) obdavčljivi dohodki iz dela ali iz stanovanja,
- (b) obdavčljivi dohodki, ki izhajajo iz pretežnega deleža v družbi, in
- (c) obdavčljivi dohodki iz prihrankov in naložb.“

- 4 Člen 2.4 zakona iz leta 2001 določa:

„1. Obdavčljivi dohodki iz dela ali stanovanja se določijo:

- (a) za nacionalne davčne zavezance: v skladu z določbami poglavja 3,
- (b) za tuje davčne zavezance: v skladu z določbami oddelka 7.2 [...]“

- 5 Člen 2.5 zakona iz leta 2001 določa:

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

[...]“

- 6 V skladu s členom 3.120(1) zakona iz leta 2001 lahko nizozemski rezident odšteje „negativne dohodke“ iz lastniškega stanovanja na Nizozemskem.
- 7 V skladu s členom 7.1(a) zakona iz leta 2001 se davek plača od obdavčljivih dohodkov od dela in stanovanja na Nizozemskem, prejetih v koledarskem letu.

- 8 Na podlagi člena 7.2(2)(b) in (f) zakona iz leta 2001 so del obdavčljivih dohodkov od dela in stanovanja obdavčljiva plača v zvezi z delom, ki se opravlja na Nizozemskem, in morebitni obdavčljivi dohodki od lastniškega stanovanja na Nizozemskem.

### **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

- 9 D. G. Kieback je nemški državljan. V obdobju od 1. januarja 2005 do 31. marca 2005, dneva, ko je začel opravljati poklicno dejavnost v Združenih državah, je D. G. Kieback delal na Nizozemskem, prebival pa v Nemčiji, kjer je imel lastniško stanovanje.
- 10 Če bi bil na Nizozemskem zaposlen vse leto 2005, bi lahko, čeprav ni bil rezident te države članice, od dohodkov od svoje obdavčljive plačane zaposlitve odštel „negativne dohodke“ za stanovanje, ki so izvirali iz stroškov posojila, sklenjenega za njegov nakup, če bi v tej državi članici prejel glavnino svojih dohodkov tistega leta.
- 11 Ker je nizozemska davčna uprava ugotovila, da je D. G. Kieback glavnino svojih dohodkov leta 2005 prejel v Združenih državah, ga je obdavčila za dohodke, prejete na Nizozemskem v tistem letu, ne da bi upoštevala „negativne dohodke“ v zvezi z njegovim stanovanjem.
- 12 Po zavrnitvi njegovega ugovora pri tej upravi je D. G. Kieback vložil tožbo pri Rechtbank te Breda (sodišče v Bredi), ki je njegovemu predlogu ugodilo. Na podlagi pritožbe je Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu) 23. marca 2012 potrdilo odločbo, izdano na prvi stopnji.
- 13 Staatssecretaris van Financiën je vložil kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču in zatrjeval, da je v skladu s sodno prakso Sodišča priznanje nerezidentu – enako kot rezidentom – davčnih olajšav, ki so vezane na njegov osebni in družinski položaj, obvezno samo, če je vsaj 90 % celotnih dohodkov zadevne osebe obdavčenih v državi zaposlitve in da se to merilo uporablja na letni podlagi v tej državi.
- 14 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali se v primeru, kakršen je ta v zadevi v glavni stvari, za namene ugotavljanja, ali davčni zavezanec pridobi vse ali skoraj vse dohodke v državi zaposlitve, ne upošteva položaj, vezan na davčno leto v celoti, ampak samo tisti del, ki ustreza obdobju, v katerem je davčni zavezanec prebival v neki državi članici, v tem primeru Zvezni republiki Nemčiji, in delal v drugi državi članici, in sicer Kraljevini Nizozemski. Čeprav se predložitvenemu sodišču zdi ta pristop najbolj logičen, kljub temu o tem dvomi zaradi Priporočila Komisije 94/79/ES z dne 21. decembra 1993 o obdavčitvi nekaterih dohodkov, ki jih nerezidenti pridobijo v državi članici, ki ni država njihovega stalnega prebivališča (UL 1994, L 39, str. 22), v katerem je v členu 2(2) omenjen skupni obdavčljivi dohodek v koledarskem letu.
- 15 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali je treba člen 39 ES razlagati tako, da mora država članica, v kateri je zaposlen davčni zavezanec, pri odmeri dohodnine upoštevati njegov osebni in družinski položaj, če je bil ta davčni zavezanec samo del davčnega leta zaposlen v tej državi članici, prebival pa je v drugi državi članici, je vse ali skoraj vse dohodke v tem obdobju prejel v državi zaposlitve, je šel v tem letu prebivat in delat tudi v drugo državo in vseh ali skoraj vseh dohodkov glede na celotno davčno leto ni prejel v prvi državi zaposlitve?
  2. Ali je treba na prvo vprašanje odgovoriti drugače, če država, v katero je šel delavec v času davčnega leta prebivat in delat, ni članica Evropske unije?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

- 16 Predložitveno sodišče s tema vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 39(2) ES razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica za namene obdavčitve dohodkov delavca nerezidenta, ki je v tej državi članici del zadevnega leta opravljal poklicno dejavnost, nato pa jo je opravljal v drugi državi, zavrne dodelitev davčne ugodnosti temu delavcu ob upoštevanju njegovega osebnega in družinskega položaja, kajti čeprav je v tej državi članici prejel vse ali skoraj vse dohodke v tem obdobju, ti ne pomenijo glavnine njegovih obdavčljivih virov za tisto leto. Sprašuje se tudi, ali okoliščina, da je delavec svojo poklicno dejavnost začel opravljati v tretji državi, in ne v drugi državi članici Evropske unije, lahko vpliva na to razlago.
- 17 Prvič, najprej je treba pojasniti, da predložitveno sodišče postavlja ti vprašnji v primeru, da ni sporno, da ima – v nasprotju s položajem nerezidenta, kar je D. G. Kieback – davčni zavezanec, ki prebiva na Nizozemskem, možnost, da se upoštevajo njegovi negativni dohodke v zvezi z njegovim lastniškim stanovanjem, ki je na Nizozemskem, čeprav tam ni prejel vseh ali skoraj vseh dohodkov za tisto leto, ker je v tem letu prebival v drugi državi.
- 18 Zato ni sporno, da je v tem primeru obravnava, ki na podlagi veljavnega nacionalnega prava velja za davčne zavezance nerezidente, manj ugodna od obravnave davčnih zavezancev rezidentov.
- 19 Drugič, ni sporno, da upoštevanje „negativnih dohodkov“, ki se nanašajo na nepremičnino v državi članici, v kateri zadevnih davčni zavezanec prebiva, pomeni, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 29 sklepnih predlogov, davčno ugodnost, povezano z osebnim in družinskim položajem zadevne osebe, pomembnim za oceno univerzalne davčne sposobnosti davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbi Lakebrink in Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, točka 34, ter Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, točke od 65 do 67).
- 20 V teh okoliščinah je treba glede manj ugodne obravnave nerezidentov v zadevnem nacionalnem pravu spomniti, da v skladu s členom 39(2) ES prosto gibanje delavcev vključuje odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic v zvezi z zaposlitvijo, plačilom ter drugimi delovnimi in zaposlitvenimi pogoji. Sodišče je zlasti presodilo, da načelo enakega obravnavanja na področju plačil ne bi imelo učinka, če bi mu lahko škodovala diskriminatorne nacionalne določbe na področju dohodnine (glej zlasti sodbi Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 23, in Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, točka 22).
- 21 Do diskriminacije namreč lahko pride le z uporabo različnih pravil v primerljivih položajih ali z uporabo istega pravila v različnih položajih (glej zlasti sodbi Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 30, in Talotta, C-383/05, EU:C:2007:181, točka 18).
- 22 Na področju neposrednih davkov rezidenti in nerezidenti praviloma niso v primerljivih položajih, ker je dohodek, ki ga na ozemlju države članice pridobi nerezident, najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju njegovega prebivališča, in ker je osebno zmožnost prispevanja nerezidenta, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja, najlažje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar po navadi ustreza kraju njegovega običajnega prebivališča (glej zlasti sodbi Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točki 31 in 32, ter Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 25).
- 23 Tako je Sodišče v točki 34 zgoraj navedene sodbe Schumacker presodilo, da dejstvo, da država članica nerezidentu ne podeljuje nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih podeljuje rezidentu, praviloma ni diskriminatorno, in sicer zaradi objektivnih razlik med položajem rezidentov in položajem nerezidentov tako z vidika vira dohodkov kot z vidika osebne zmožnosti prispevanja ali osebnega in družinskega položaja (glej zlasti sodbo Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 26).

- 24 Diskriminacija v smislu Pogodbe ES med rezidenti in nerezidenti bi bila mogoča samo, če bi se ugotovilo, da obe kategoriji zavezancev, čeprav imata stalno prebivališče v različnih državah članicah, plačujeta davke glede na vsebino in predmet ustreznih nacionalnih določb v primerljivih okoliščinah (glej zgoraj navedeno sodbo Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, točka 26).
- 25 To zlasti velja, če davčni zavezanec nerezident ne prejema znatnega dela prihodka v državi članici stalnega prebivališča in prejema znatni del obdavčljivega prihodka v državi članici zaposlitve, tako da mu država članica stalnega prebivališča ne more zagotoviti ugodnosti, ki bi izhajale iz upoštevanja njegovega osebnega ali družinskega položaja (glej zlasti sodbe Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 36; Lakebrink in Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, točka 30, ter Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, točka 61).
- 26 V takem primeru pomeni diskriminacijo dejstvo, da se osebni in družinski položaj nerezidenta, ki v državi članici, ki ni država članica njegovega stalnega prebivališča, prejme precejšen del dohodka in skoraj vse družinske dohodke, ne upošteva niti v državi stalnega prebivališča niti v državi zaposlitve (sodbe Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 38; Lakebrink in Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, točka 31, ter Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, točka 62).
- 27 Sodišče je v točki 34 sodbe Lakebrink in Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452) pojasnilo, da se sodna praksa iz prej navedene sodbe Schumacker nanaša na vse davčne ugodnosti v zvezi z davčno sposobnostjo nerezidenta, ki niso dane niti v državi članici stalnega prebivališča niti v državi članici zaposlitve (sodba Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, točka 63).
- 28 Tako ob upoštevanju takih davčnih ugodnosti, povezanih z davčno sposobnostjo zadevnega davčnega zavezanca, samo okoliščina, da je nerezident v državi zaposlitve prejel dohodke pod enakimi pogoji kot rezident te države, ne zadostuje za to, da je njegov položaj objektivno primerljiv položaju tega rezidenta. Da bi se ugotovila taka objektivna primerljivost, je treba tudi, da mu zaradi tega, ker ta nerezident prejema glavnilno dohodkov v državi članici zaposlitve, država članica prebivališča ne more dodeliti ugodnosti, ki izvirajo iz upoštevanja celote njegovih dohodkov in njegovega osebnega in družinskega stanja.
- 29 Če nerezident sredi leta začne opravljati svojo poklicno dejavnost v drugi državi, ni mogoče šteti, da samo zato država prebivališča ne bo mogla upoštevati vseh dohodkov in osebnega ter družinskega položaja zadevne osebe. Poleg tega, ker bi bila zadevna oseba po odhodu lahko zaporedno ali celo hkrati zaposlena v več državah in bi lahko določila središče svojih osebnih in premoženjskih interesov v eni ali drugi od teh držav, se za državo, v kateri je opravljala svojo poklicno dejavnost pred tem odhodom, ne more šteti, da lahko presoja ta položaj lažje kot država ali države, v katerih prebiva po odhodu.
- 30 To bi bilo lahko drugače samo, če bi se izkazalo, da je zadevna oseba v državi zaposlitve, ki jo je zapustila sredi leta, v tem letu prejela glavnilno dohodkov in skoraj vse družinske dohodke; ta država bi bila torej tista, ki bi ji najlažje podelila ugodnosti, ki izvirajo iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja.
- 31 Da bi ugotovili, ali je tako, je treba imeti na voljo vse potrebne informacije, da bi se presodila univerzalna davčna sposobnost davčnega zavezanca ob upoštevanju vira njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja. Da bi bila taka presoja glede tega dovolj upoštevna, se mora položaj, ki ga je treba upoštevati, nanašati na celotno zadevno davčno leto, saj je to obdobje po navadi priznано kot tisto, na podlagi katerega se v večini držav članic ugotovi dohodnina, kar velja tudi za Nizozemsko.
- 32 Tako mora biti med drugim tudi za določitev – glede na celoto družinskih dohodkov, ki jih prejme zadevna oseba – deleža, ki ga dosegajo dohodki, ki jih je prejel v državi zaposlitve, preden je začel svojo poklicno dejavnost opravljati v drugi državi.

- 33 Taka logika je poleg tega prevladala pri sprejetju Priporočila 94/79, katerega člen 2(2) določa, da države članice za dohodke fizičnih oseb nerezidentk ne smejo določiti višje obdavčitve od obdavčitve rezidentov, če dohodki, ki so obdavčljivi v državi članici, v kateri fizična oseba nima prebivališča, pomenijo vsaj 75 % skupnega obdavčljivega dohodka te osebe v davčnem letu.
- 34 Iz tega sledi, da davčni zavezanec nerezident, ki v državi zaposlitve ni prejel vseh ali skoraj vseh družinskih dohodkov celotnega zadevnega leta, ni v položaju, ki bi bil primerljiv s položajem rezidentov te države pri upoštevanju njegove davčne sposobnosti za namen obdavčitve njegovih dohodkov v tej isti državi. Država članica, v kateri je davčni zavezanec prejel samo del obdavčljivih virov v celotnem upoštevnem letu, torej ni zavezana, da mu podeli ugodnosti, ki jih daje svojim rezidentom.
- 35 Tega sklepa ne more omajati okoliščina, da je zadevna oseba pustila svojo zaposlitev v eni državi članici, da bi šla opravljat svojo poklicno dejavnost v tretjo državo, in ne v drugo državo članico. Razlaga člena 39(2) ES glede obveznosti, ki jo določa, in sicer, da se ne sme diskriminatorno obravnavati delavec, ki opravlja poklicno dejavnost v državi članici, ki ni država članica njegovega prebivališča, velja za vse države članice. Tako je tudi v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, glede države članice, v kateri je delavec, kljub temu da je prebival v drugi državi članici, opravljal svojo dejavnost, preden se je odpravil na delo v državo, ki ni bila država članica, ampak tretja država.
- 36 Glede na navedeno je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 39(2) ES razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica za namene obdavčitve dohodkov delavca nerezidenta, ki je v tej državi članici del zadevnega leta opravljal poklicno dejavnost, nato pa jo je opravljal v drugi državi, zavrne dodelitev davčne ugodnosti temu delavcu ob upoštevanju njegovega osebnega in družinskega položaja, kajti čeprav je v tej državi članici prejel vse ali skoraj vse dohodke v tem obdobju, ti ne dosegajo glavnine njegovih obdavčljivih virov za tisto leto. Okoliščina, da je delavec odšel opravljat svojo poklicno dejavnost v tretjo državo, in ne v drugo državo članico Unije, na to razlago ne vpliva.

### **Stroški**

- 37 Ker je ta postopek za stranki v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

**Člen 39(2) ES je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica za namene obdavčitve dohodkov delavca nerezidenta, ki je v tej državi članici opravljal poklicno dejavnost del zadevnega leta, nato pa jo je začel opravljati v drugi državi, zavrne dodelitev davčne ugodnosti temu delavcu ob upoštevanju njegovega osebnega in družinskega položaja, ker čeprav je v tej državi članici prejel vse ali skoraj vse dohodke v tem obdobju, ti ne dosegajo glavnine njegovih obdavčljivih virov za tisto leto. Okoliščina, da je delavec odšel opravljat svojo poklicno dejavnost v tretjo državo, in ne v drugo državo članico Evropske unije, na to razlago ne vpliva.**

Podpisi