

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 18. decembra 2014(*)

„Predhodno odlo?anje – Svoboda ustanavljanja – Dav?na zakonodaja – Dohodnina – Dav?ni zavezanec nerezident – Odbitnost stroškov v zvezi s spomenikom, v katerem živi njegov lastnik – Neodbitnost glede spomenika zgolj zato, ker ni varovan v državi obdav?itve, ?eprav je varovan v državi rezidentstva“

V zadevi C?87/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odlo?bo z dne 1. februarja 2013, ki je prispela na Sodiš?e 21. februarja 2013, v postopku

Staatssecretaris van Financiën

proti

X,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, K. Lenaerts, podpredsednik Sodiš?a v funkciji sodnika drugega senata, J.?C. Bonichot (poro?evalec), A. Arabadžiev in J. L. da Cruz Vilaça, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za X F. Engelen, S. Douma in G. Boulogne, svetovalci,
- za nizozemsko vlado B. Koopman in M. Bulterman, agentki,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za špansko vlado A. Rubio González, agent,
- za francosko vlado D. Colas in J.?S. Pilczer, agenta,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za vlado Združenega kraljestva S. Brighthouse, agentka, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo W. Roels in W. Mölls, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 4. septembra 2014

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 PDEU in 63 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) in X zaradi zavrnitve nizozemskih davčnih organov, da se od prihodkov davčnega zavezanca odbijejo nekateri stroški, povezani z vzdrževanjem njegovega prebivališča, dvorca v Belgiji, ki je varovan z zakonodajo o spomeniškem varstvu te države članice, samo zato, ker navedeni dvorec ni varovan z zakonodajo o spomeniškem varstvu Kraljevine Nizozemske.

Nizozemsko pravo

3 Člen 2.5(1) zakona o dohodnini z leta 2001 (wet inkomstenbelasting 2001) v različici, ki se uporabi v sporu v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o dohodnini), določa:

„Davčni zavezanec rezident, ki ne prebiva na Nizozemskem celo koledarsko leto, in davčni zavezanec nerezident, ki je kot rezident druge države članice Evropske unije, nizozemskih otokov Bonaire, Sint Eustatius in Saba 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 evropski državi, na nizozemskih otokih Bonaire, Sint Eustatius in Saba ali v navedeni tretji državi, lahko izbere, da bo obdavčen po določbah tega zakona, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente [...]“.

4 Člen 3.1 tega zakona določa:

„1. Obdavčljivi prihodki iz dela in iz naslova stanovanja so prihodki iz poklicne dejavnosti in iz naslova stanovanja, zmanjšani za morebitne izgube v zvezi s poklicno dejavnostjo in stanovanjem (oddelek 3.13).

2. Prihodki iz dela in iz naslova stanovanja so vsota:

- a. obdavčljivega dobička podjetja (oddelek 3.2),
- b. obdavčljive plače (oddelek 3.3),
- c. obdavčljivega prihodka iz različnih dejavnosti (oddelek 3.4),
- d. obdavčljivih mesečnih prejemkov in nakazil (oddelek 3.5),
- e. obdavčljivih prihodkov iz osebnega prebivališča (oddelek 3.6),
- f. negativnih stroškov, povezanih z izplačilom prihodkov (oddelek 3.8) in
- g. negativnih odbitkov iz osebnih razlogov (oddelek 3.9),

od katere se odštejejo:

- h. odbitki zaradi neobstoja ali skorajšnjega neobstoja dolgov, povezanih z osebnim prebivališ?em (oddelek 3.6a),
- i. stroški, povezani z izpla?ilom prihodkov (oddelek 3.7), in
- j. odbitki iz osebnih razlogov (poglavje 6).“

5 Iz navedb v predložitveni odlo?bi je razvidno, da se obdav?ljivi dohodki iz lastnega stanovanja dav?nega zavezanca dolo?ijo pavšalno na podlagi odstotka vrednosti stanovanja.

6 Poglavje 6 zakona o dohodnini vsebuje med drugim posebna pravila o odbitku stroškov v zvezi s stavbo pod spomeniškim varstvom. Možnost odbitka obstaja tako glede stanovanj, ki se uporabljajo za lastne bivalne potrebe, kot tudi za stavbe pod spomeniškim varstvom, ki ustvarjajo dohodke iz var?evanja in naložb, kot so navedene v poglavju 5 navedenega zakona, torej sekundarna prebivališ?a in nepremi?nine kot naložbe. V skladu s ?lenom 6.31 zakona o dohodnini v povezavi s ?lenom 6.1(2), uvodni stavek in to?ka (g), navedenega zakona se kot osebni odbitek pod nekaterimi pogoji lahko upoštevajo stroški stavbe, ki je pod spomeniškim varstvom, ko presežejo nek prag. Ti pogoji se ne navezujejo na osebo ali pla?ilno sposobnost dav?nega zavezanca. V primerih, v katerih je treba stavbo pod spomeniškim varstvom šteti za prebivališ?e, navedena ureditev omogo?a odbitek stroškov vzdrževanja v okviru pavšalnega zneska, navedenega v prejšnji to?ki.

7 ?len 6.2 zakona o dohodnini, naslovljen „Upoštevanje odbitkov iz osebnih razlogov“, dolo?a:

„1. Odbitek iz osebnega razloga zmanjša prihodke iz dela in iz naslova stanovanja v koledarskem letu, pri ?emer ti ne morejo biti manjši od ni?.

2. ?e se odbitek iz osebnega razloga ne uporabi za zmanjšanje prihodkov iz dela in iz naslova stanovanja v koledarskem letu, se uporabi za zmanjšanje obdav?ljivih prihodkov iz var?evanja in investiranja v koledarskem letu, pri ?emer ti ne morejo biti manjši od ni?.

3. ?e se odbitek iz osebnega razloga ne uporabi za zmanjšanje prihodkov iz dela in iz naslova stanovanja ali obdav?ljivih prihodkov iz var?evanja in investiranja v koledarskem letu, se uporabi za zmanjšanje prihodkov iz ve?je udeležbe v koledarskem letu, pri ?emer ti ne morejo biti manjši od ni?.

4. Za uporabo odstavkov 1 in 3 se prihodki iz dela in iz naslova stanovanja ter prihodki iz ve?je udeležbe v koledarskem letu dolo?ijo brez upoštevanja ohranjenih prihodkov.

5. V primeru zmanjšanja se najprej upoštevajo posebni stroški, povezani z vzdrževanjem iz ?lena 6.1(2), to?ka (d).“

8 ?len 6 zakona o varstvu kulturne dediš?ine iz leta 1988 (Monumentenwet 1988) v razli?ici, ki se uporabi v sporu v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o dohodnini), dolo?a:

„1. Ministrstvo za vsako ob?ino vodi register zaš?itenih objektov. V register vpisuje zgodovinske spomenike, ki jih je izbral, ?e zoper izbiro ni bila vložena nobena tožba ali ?e je bila taka tožba zavrnjena.

2. Ministrstvo izvršilnemu odboru, županu in ob?inskim uradnikom pošlje izvod vsakega vpisa v register.

3. Izvod za župana in ob?inske uradnike se v ob?inskem tajništvu deponira za vpogled. Vsak

državljan lahko pride in pridobi brezplačno kopijo.“

9 člen 7 tega zakona določa:

„1. Členi 3, od (2) do (6), 4 in 6 se ne uporabijo, če zgodovinski spomenik ne stoji na občinskem ozemlju.

2. Ministrstvo se pred odločitvijo v zvezi z spomenikom iz odstavka 1 posvetuje s svetom.

3. Ministrstvo vodi državni register, v katerega vpisuje izbrane spomenike, navedene v odstavku 1, če zoper izbiro ni bila vložena nobena tožba ali če je bila taka tožba zavržena. Izvod vpisa se posreduje organu, pristojnemu za zadevno območje, in izvršilnemu odboru, če je spomenik na ozemlju province.“

10 člen 3 tega zakona za priznanje statusa zgodovinskega spomenika določa te podrobnosti:

„1. Ministrstvo lahko nepremičnemu spomeniku prizna status spomeniškega varstva po uradni dolžnosti.

2. Ministrstvo se pred sprejetjem tovrstne odločitve posvetuje z županom in uradniki v občini, v kateri stoji spomenik, ter z izvršilnim odborom, če navedeni spomenik stoji zunaj naselij, kot so določena na podlagi zakona o cestnem prometu iz leta 1994.

3. Ministrstvo poziv k oddaji mnenj iz odstavka 2 vroči osebam, ki so navedene kot lastniki in ki so upravičene do vpisa v zemljiško knjigo.

4. Župan in občinski uradniki zainteresiranim osebam iz odstavka 3 zagotovijo možnost podati mnenje in organizirajo posvetovanje iz člena 2(2).

5. Župan in občinski uradniki svoja mnenja vročijo v petih mesecih po tem, ko je bil poslan poziv k oddaji mnenj iz člena 2, izvršilni odbor pa v štirih mesecih.

6. Ministrstvo odloči po posvetovanju s svetom v roku desetih mesecev po datumu, ko je bil poziv k oddaji mnenj poslan županu in občinskim uradnikom.“

11 Čeprav zakon o varstvu kulturne dediščine izrecno ne določa pogoja, da mora biti spomenik na nizozemskem ozemlju, predložitveno sodišče meni, da ta pogoj vsekakor izhaja iz splošne sistematike navedenega zakona, kot je razvidna iz njegovih pripravljalnih del.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 X, nizozemski državljan, se je leta 2004 z Nizozemske preselil v Belgijo, da bi tam prebival v dvorcu, katerega lastnik je.

13 Dvorec je v Belgiji zaščiteno kot spomenik. Na Nizozemskem pa ni vpisan v nobenega od registrov, navedenih v členu 6 ali 7 zakona o varstvu kulturne dediščine.

14 X je na Nizozemskem v davčnem letu iz postopka v glavni stvari opravljal dejavnost direktorja družbe, v kateri je bil edini delničar. V Belgiji ni imel dohodkov iz pridobitne dejavnosti.

15 Ker je izbral ureditev, določeno za davčne zavezanca s stalnim prebivališčem na Nizozemskem, je svoje dohodke prijavil v tej državi članici, pri čemer je odbil znesek 18.140 EUR za stroške vzdrževanja in amortizacijo dvorca, v katerem si je uredil prebivališče v smislu nizozemskega zakona o dohodnini.

16 V zvezi s tem odbitkom je bila nato X izdana odločba o dodatni odmeri, ker ni bil izpolnjen pogoj iz člena 6.31(2) zakona o dohodnini, v skladu s katerim mora biti spomenik vpisan v register iz členov 6 in 7 zakona o varstvu kulturne dediščine.

17 Rechtbank Breda je tožbi X zoper odločbo o dodatni odmeri ugodilo, ker je menilo, da obravnavane pravice do odbitka ni mogoče omejiti na spomenike na Nizozemskem. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch je pritožbo, ki jo je vložila nizozemska davčna uprava, zavrnil. Staatssecretaris van Financiën je pri Hoge Raad der Nederlanden vložilo kasacijsko pritožbo.

18 Hoge Raad der Nederlanden je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali pravo Unije, zlasti predpisi o svobodi ustanavljanja in prostem pretoku kapitala, nasprotuje temu, da belgijski rezident, ki je na svojo zahtevo kot rezident obdavčen na Nizozemskem in je imel stroške za dvorec, ki ga uporablja kot prebivališče ter ki stoji v Belgiji, je tam pod zakonskim spomeniškim varstvom in spada h kulturni krajini, pri obdavčitvi dohodkov na Nizozemskem stroškov ne more odbiti, ker dvorec na Nizozemskem ni pod spomeniškim varstvom?

2. Koliko je pri tem pomembno, ali lahko zadevna oseba izdatke v Belgiji, državi prebivališča, z izbiro progresivne obdavčitve prihodkov odbije od sedanjih ali prihodnjih prihodkov iz premišnega premoženja?“

Vprašanji za predhodno odločanje

19 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 49 PDEU in 63 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, ki v okviru varstva kulturne dediščine odbitnost stroškov v zvezi z zaščitnimi spomeniki omogoča zgolj lastnikom spomenikov, ki stojijo na njenem ozemlju.

20 Najprej je treba pojasniti, da je treba v okoliščinah iz postopka v glavni stvari, čeprav gre lahko za poseg tako v prosti pretok kapitala kot v svobodo ustanavljanja, na tako preoblikovani vprašanji odgovoriti ob upoštevanju svobode ustanavljanja.

21 Na področje uporabe člena 49 PDEU namreč ne glede na državljanstvo spada vsak rezident države članice, ki ima v kapitalu družbe s sedežem v drugi državi članici delež, ki mu podeljuje precejšen vpliv na odločitve te družbe in mu omogoča, da določa dejavnosti te družbe (glej sodbo N, C-470/04, EU:C:2006:525, točka 27).

22 Tak je primer X, ki je za davčno obdobje iz zadeve v glavni stvari izbral prebivališče v Belgiji in ki je posle družbe nizozemskega prava, katere edini delničar je, vodil na Nizozemskem.

23 V skladu z ustaljeno sodno prakso člen 49 PDEU nasprotuje vsakemu nacionalnemu ukrepu, ki bi – tudi če se uporabi brez razlikovanja glede na državljanstvo – državljanom Unije lahko oviral uresničevanje svobode ustanavljanja, ki je zagotovljena s PEU, ali zmanjšal privlačnost tega uresničevanja (glej zlasti sodbo Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, točka 43 in navedena sodna praksa).

24 Ugotoviti je treba, da zakonodaja iz postopka v glavni stvari pomeni omejitev svobode ustanavljanja.

25 V okoliščinah, kot so okoliščine X, ki nima stalnega prebivališča na Nizozemskem, vendar je izbral davčno ureditev, določeno za njene rezidente, ker v tej državi članici izvaja svojo celotno

dejavnost, ta zakonodaja namreč pomeni razliko v obravnavanju davčnih zavezancev, ki prebivajo v nepremičnini pod spomeniškim varstvom, glede na to, ali je njihovo prebivališče na ozemlju zadevne države ali ne.

26 Ta razlika v obravnavanju lahko davčne zezance, ki prebivajo v nepremičnini pod spomeniškim varstvom, ki stoji na ozemlju ene države članice, odvrne od izvajanja njihove dejavnosti v drugi državi članici.

27 Vendar bi bila diskriminacija v smislu Pogodbe med rezidenti in nerezidenti 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 sodbo Komisija/Estonija, C-39/10, EU:C:2012:282, točka 51).

28 Sodišče pa ugotavlja, da v zadevi v glavni stvari ni tako.

29 Cilj nacionalne zakonodaje iz postopka v glavni stvari, kot je med drugim razviden iz povzetka razlogov za predlog zakona, na podlagi katerega je bil sprejet zakon o dohodnini, je namreč varstvo in ohranjanje kulturne in zgodovinske dediščine Nizozemske s posebno odbitnostjo nekaterih stroškov, ki se nanašajo na zaščitene spomenike, med drugim na tiste, v katerih prebivajo njihovi lastniki.

30 S tem namenom je Kraljevina Nizozemska, kot je razvidno iz pisnih stališč, ki jih je predložila nizozemska vlada, navedeno odbitnost omogočila tudi davčnim zezancem, ki so lastniki zaščitene spomenika, ki stoji na Nizozemskem, čeprav so ti rezidenti druge države članice.

31 Zato je to, da se davčna ugodnost, katere namen je ohranjanje kulturne in zgodovinske dediščine Nizozemske, omogoči samo lastnikom zaščitene spomenikov, ki stojijo na državnem ozemlju, v skladu s ciljem nacionalnega zakonodajalca.

32 Razlika v obravnavanju, ki izhaja iz tega, se torej uporablja za različne kategorije davčnih zavezancev, za katere ni mogoče šteti, da so v objektivno primerljivem položaju.

33 Kaj drugega bi lahko veljalo le, če bi davčni zezanec dokazal, da je spomenik, katerega lastnik je, čeprav stoji na ozemlju države članice, ki ni Kraljevina Nizozemska, nizozemska kulturna in zgodovinska dediščina ter da je lahko zato kljub ekstrateritorialnosti predmet varstva nizozemskega zakona o zgodovinskih spomenikih.

34 Glede na navedeno je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje zakonodaji države članice, ki v okviru varstva nacionalne kulturne in zgodovinske dediščine odbitnost stroškov v zvezi z zaščitnimi spomeniki omogoča zgolj lastnikom spomenikov, ki stojijo na njenem ozemlju, če imajo to možnost tudi lastniki spomenikov, ki jih je mogoče šteti za kulturno in zgodovinsko dediščino te države članice, čeprav stojijo na ozemlju druge države članice.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje zakonodaji države članice, ki v okviru varstva nacionalne kulturne in zgodovinske dediščine odbitnost stroškov v zvezi z zaščitnimi spomeniki omogoča zgolj lastnikom spomenikov, ki stojijo na njenem ozemlju,

Če imajo to možnost tudi lastniki spomenikov, ki jih je mogoče šteti za kulturno in zgodovinsko dediščino te države? In čeprav stojijo na ozemlju druge države? In če.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.