

Zadeva C-169/03

Florian W. Wallentin

proti

Riksskatteverket

(Predlog za sprejem predhodne odločbe, ki ga je vložilo Regeringsrätten (Švedska))

„Prosto gibanje oseb – Delavci – Davek na dohodek – Omejena davčna obveznost davčnega zavezanca, ki pridobi zgolj manjši del dohodka v državi članici in prebiva v drugi državi članici“

Povzetek sodbe

Prosto gibanje oseb – Delavci – Enako obravnavanje – Plačilo – Davek na dohodek – Dohodki nerezidentov, ki v državi članici stalnega prebivališča ne prejemajo obdavčljivih dohodkov, obdavčeni v viru, pri tem pa so izključena vsa davčna znižanja, povezana z osebnim položajem zavezanca – Nedopustnost

(člen 39 ES)

Člen 39 ES nasprotuje zakonodaji države članice, ki določa, da so fizične osebe, za katere šteje, da v njej niso davčni rezidenti, ampak tam dobivajo dohodek na podlagi dela,

- v tej državi obdavčene v viru na način, ki jim ne omogoča znižanja davčne osnove, drugih znižanj ali drugih olajšav, povezanih z osebnim in družinskim položajem davčnega zavezanca,
- medtem ko imajo davčni zavezanci s prebivališčem v tej državi članici pravico do takih znižanj in olajšav ob skupnem obdavčenju dohodkov, ki jih pridobijo v tej državi članici ali v tujini,
- kadar imajo nerezidenti v državi obdavčitve v državi, v kateri prebivajo, zgolj dohodke, ki ne spadajo med obdavčljive dohodke.

(Glej točko 24 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 1. julija 2004(*)

„Prosto gibanje oseb – Delavci – Davek na dohodek – Omejena davčna obveznost davčnega zavezanca, ki pridobi zgolj manjši del dohodka v državi članici in prebiva v drugi državi članici“

V zadevi C-169/03,

katere predmet je predlog za sprejem predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je na Sodišču naslovilo Regeringsrätten (Švedska), v postopku

Florian W. Wallentin

proti

Riksskatteverket,

o razlagi člena 39 ES,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann (poročevalec), predsednik senata, A. La Pergola in S. von Bahr, sodnika, R. Silva de Lapuerta, sodnica, in K. Lenaerts, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Léger,

sodni tajnik: R. Grass,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- g. Wallentin sam zase,
- za Riksskatteverket T. Wallén, zastopnik,
- za francosko vlado G. de Bergues in C. Mercier, zastopnika,
- za finsko vlado A. Guimaraes-Purokoski, zastopnica,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in K. Simonsson, zastopnika,

na podlagi poročila za obravnavo,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. marca 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Regeringsrätten je s sklepom z dne 10. aprila 2003, ki je prispel na Sodišču 14. aprila tega leta, na podlagi člena 234 ES na Sodišču naslovilo predlog za sprejem predhodne odločbe o razlagi člena 39 ES, v katerem se postavlja vprašanje, ali so določbe švedskega prava, ki nalagajo plačilo posebnega davka na dohodek posameznikom s stalnim prebivališčem v tujini, v določenih primerih v nasprotju s tem členom.

2 To vprašanje je bilo postavljeno v sporu med Florianom Wallentinom in Riksskatteverket (davčna uprava).

Pravni okvir, postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

3 Florian Wallentin, nemški državljan, je imel med postopkom v glavni stvari stalno prebivališče v Nemčiji, kjer je študiral. Od staršev je mesečno prejemal 650 DEM, upravičen je bil

tudi do nemške državne štipendije v višini 350 DEM na mesec za stroške najemnine in tekoče stroške. Skladno z nemškim davčnim pravom ta prejemka po svoji naravi ne spadata med obdavčljive dohodke.

4 Florian Wallentin je na Švedskem med 3. in 25. julijem 1996 opravljal plačano pripravništvo pri Švedski cerkvi. To je bil razlog, da je na Švedskem prebival od 1. julija do 20. avgusta 1996. Cerkev mu je za opravljeno pripravništvo plačala znesek 8724 SEK.

5 Florian Wallentin je švedske davčne službe v zvezi z navedenim zneskom zaprosil za davčno oprostitev. Švedske davčne službe so njegovo prošnjo zavrnilo z navedbami, da je njegov dohodek v skladu z „Lagen (1991:586) om sårskild inkomstskatt för utomlands bosatta“ (zakon o posebnem davku na dohodek oseb s stalnim prebivališčem v tujini, v nadaljevanju: zakon SINK), ki ureja primer omejene davčne obveznosti za plačilo davka, obdavčljiv po davčni stopnji 25 %.

6 Zakon SINK se uporablja za osebe s stalnim prebivališčem v tujini, ki so med kratkotrajnim bivanjem na Švedskem, ki ne presega 6 mesecev v enem letu, tam pridobile dohodke. Gre za davek, ki se obdavči v viru, brez možnosti olajšave ali znižanja, povezanega z osebnim položajem zavezanca. Po drugi strani pa je davčna stopnja posebnega davka na dohodek nižja od stopnje, ki se uporablja za obdavčitev dohodkov na splošno in ki je, ob tem, da je progresivna, po navedbah predložitvenega sodišča okoli 30 %.

7 Osebe, ki so imele stalno prebivališče na Švedskem več kot 6 mesecev na leto in so zavezane k plačilu davka od skupnega dohodka (neomejeno davčno zavezane osebe), imajo pravico do znižanja davčne osnove, ki je za predmetno davčno leto znašala 8600 SEK. Do celotnega znižanja imajo pravico le davčni zavezanci, ki so imeli vse davčno leto stalno prebivališče na Švedskem. Za krajša obdobja, ki presegajo 6 mesecev, je znižanje sorazmerno številu mesecev prebivanja.

8 Florian Wallentin meni, da možnost znižanja davčne osnove, do katerega so upravičeni le neomejeno davčno zavezani posamezniki, ne pa tudi omejeno davčno zavezani posamezniki, pomeni razlikovanje, ki je prepovedano s členom 39 ES.

9 Länsrätten i Norbottens län (Švedska), ki je odločalo na prvi stopnji, je ugodilo predlogu Floriana Wallentina. Po pritožbi davčnih služb na Kammarrätten i Sundsvall (Švedska) je bila ta odločitev razveljavljena, Florian Wallentin pa je vložil pritožbo pri Regeringsrättenu. To je zaradi dvomov o skladnosti predmetne zakonodaje s členom 39 ES prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo naslednje vprašanje:

„Ali je treba člen 39 ES razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki določa, da so fizične osebe, za katere se šteje, da v tej državi članici niso davčni rezidenti, ki pa v tej državi članici dobivajo plačilo iz dela (omejena davčna obveznost), obdavčene v viru tako, da znižanje davčne osnove ali druga znižanja ali olajšave, vezane na osebni položaj davčnega zavezanca, niso dovoljena, medtem ko imajo davčni zavezanci s stalnim prebivališčem v tej državi članici pravico do takih znižanj ali olajšav ob skupnem obdavčenju dohodkov, pridobljenih v tej državi ali v tujini (neomejena davčna obveznost), kjer pa se nezmožnost znižanja davčne osnove itd. upošteva tako, da je določena manjša davčna obveznost od tiste, ki se uporablja za davčne zavezance, ki so davčni rezidenti v tej državi članici?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Stališča, predložena Sodišču

10 Riksskatteverket ter francoska in finska vlada ob sklicevanju na sodbe v zadevi Schumacker

z dne 14. februarja 1995 (C-279/93, Recueil, str. I-5933), z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-8/94, Recueil, str. I-2493) in z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933) uveljavljajo, da je razlikovanje med neomejeno in omejeno davčno zavezanimi posamezniki glede obdavčitve dohodka upravičeno, saj položajev, v katerih so davčni zavezanci, ni mogoče objektivno primerjati, in to niti z vidika vira njihovih dohodkov niti z vidika njihove osebne zmožnosti prispevanja ali njihovega osebnega in družinskega položaja. Iz sodne prakse Sodišča naj bi izhajalo, da je mogoče osebno zmožnost prispevanja nerezidenta, upošteva celoto njegovih dohodkov in njegov osebni in družinski položaj, najlažje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar na splošno ustreza prebivališču, kjer po navadi prebiva. Dejstvo, da ni upravičen do predmetnega znižanja, torej ni diskriminatorno.

11 Po mnenju Riksskatteverketa Florian Wallentin ne more trditi, da je v položaju, ki je primerljiv s položajem oseb s stalnim prebivališčem na Švedskem. Njegov položaj naj bi bil bolj primerljiv s položajem oseb, ki na Švedskem delajo in prebivajo določen čas v letu in so tako tudi upravičene do sorazmernega znižanja davčne osnove. Do zadevnega znižanja bi bil Florian Wallentin torej lahko upravičen le sorazmerno za dva meseca, ki ju je preživel na Švedskem, ne pa v celoti.

12 Finska vlada poudarja potrebo po ohranitvi usklajene davčne ureditve. V nasprotju z usklajenim davčnim sistemom bi bilo, če bi bil davčni zavezanec upravičen do znižanja, ki se uporablja v primeru progresivnega obdavčenja, še preden bi bil oproščen plačila davka z nespremenljivo davčno stopnjo v okviru sistema obdavčenja v viru. Davčni zavezanec s stalnim prebivališčem v tujini in zavezan k plačilu davka na dohodek, ki se obračuna v viru in je naložen na Švedskem, bi bil tako deležen davčne ugodnosti, ki ne bi bila upravičena.

13 Florian Wallentin in Komisija sta ne glede na to mnenja, da predmetna zakonodaja pomeni nedovoljeno razlikovanje, ki je v nasprotju s členom 39 ES, in bi bilo treba v obravnavanem primeru podeliti davčno ugodnost v celoti.

14 Komisija se sklicuje predvsem na točko 36 zgoraj navedene zadeve Schumacker, v kateri je Sodišče potrdilo, da načel, o katerih govori točka 10 te sodbe, ni mogoče uporabiti v primeru, ko nerezident v državi, v kateri stalno prebiva, ne pridobiva znatnega dohodka, ampak bistveni del obdavljivih dohodkov pridobi v državi, v kateri je zaposlen, tako da mu država, v kateri stalno prebiva, ne more nuditi ugodnosti, ki izhajajo iz presoje njegovega osebnega in družinskega položaja. Tako presojanje je mogoče uporabiti tudi v okoliščinah navedenega primera.

Odgovor Sodišča

15 Po sodni praksi Sodišča na področju neposrednih davkov položaj rezidentov na splošno ni primerljiv s položajem nerezidentov, saj dohodek, ki ga pridobi nerezident, v večini primerov zanj dejansko pomeni le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju, v katerem prebiva, osebna zmožnost prispevanja nerezidenta, kot izhaja iz njegovega skupnega dohodka in njegovega osebnega ter družinskega položaja, pa se najlažje presodi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar na splošno ustreza kraju, v katerem ta oseba po navadi prebiva (zgoraj navedena sodba Schumacker, točki 31 in 32; sodba z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind, C-391/97 Recueil, str. I-5451, točka 22, sodba z dne 16. maja 2000 v zadevi Zurstrassen, C-87/99, Recueil, str. I-3337, točka 21, in zgoraj navedena sodba Gerritse, točka 43).

16 Tudi dejstvo, da država članica nerezidentu ne omogoča določenih davčnih ugodnosti, ki jih nakloni rezidentu, skladno s splošnim pravilom ne pomeni nedovoljenega razlikovanja, upošteva objektivne razlike med položajem, v katerem so rezidenti, in položajem nerezidentov, tako z vidika

vira dohodkov kot z vidika osebne zmožnosti prispevanja ali osebnega ali družinskega položaja (zgoraj navedene sodbe v zadevah Schumacker, točka 34; Gschwind, točka 23, in Gerritse, točka 44).

17 Sodišče je kljub temu razsodilo drugače v primeru, ko nerezident v državi stalnega prebivališča ni pridobil znatnega dela dohodkov, ampak je bistveni del obdavčljivih dohodkov prejemal iz dejavnosti, ki jo je opravljal v državi zaposlitve, in sicer tako, da mu država stalnega prebivališča ni mogla nuditi ugodnosti, ki bi izhajale iz presoje njegovega osebnega in družinskega položaja (glej zgoraj navedeno zadevo Schumacker, točka 36, in sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot, Recueil, str. I-11819, točka 89). Pravzaprav gre za diskriminacijo v primeru nerezidenta, ki je v državi članici, v kateri nima stalnega prebivališča, pridobil bistveni del dohodkov, takrat ko osebnega in družinskega položaja nerezidenta ne upošteva niti država članica, v kateri ima stalno prebivališče niti država članica zaposlitve (zgoraj navedena zadeva Schumacker, točka 38), neodvisno od razlikih davčnih stopenj, ki se uporabljajo v primeru posebnega davka na dohodek in splošnega davka na dohodek.

18 Točno tak je primer v glavni stvari, ki ga opredeljuje dejstvo, da Florian Wallentin v zadevnem obdobju v državi stalnega prebivališča ni imel obdavčljivega dohodka, ker žepnina, ki jo je prejemal mesečno od staršev, in štipendija, ki mu jo je dodelila Nemčija, po davčni zakonodaji te države nista pomenili obdavčljivega dohodka.

19 Glede vprašanja, ali znižanje predmetne davčne osnove odraža presojo osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca, je Sodišče v zvezi s pragom davčne osnove, ki ni obdavčena po nemškem pravu („Grundfreibetrag“), razsodilo, da ta zasleduje socialni cilj, saj se tako lahko davčnemu zavezancu zagotovi neobdavčljiv minimum dohodka, potrebnega za preživljanje (zgoraj navedena sodba Gerritse, točka 48). Noben element v spisu ne daje razloga, zaradi katerega bi bilo treba primere, ko gre za znižanje davčne osnove, določene v švedskem pravu, presojati drugače.

20 Iz tega sledi, da dejstvo, da do tega znižanja niso upravičene omejeno davčno zavezane osebe, ki v državi stalnega prebivališča ne pridobivajo obdavčljivih dohodkov, pomeni razlikovanje, ki ga prepoveduje člen 39 ES.

21 Navedbi, ki izhaja iz dejstva, da bi naklonitev znižanja davčne osnove nerezidentu ogrozila usklajenost davčnega sistema, če bi v švedskem davčnem pravu obstajala neposredna povezava med upoštevanjem osebnega in družinskega položaja in pravico, da se v celoti in po progresivnem sistemu obdavči dohodke rezidentov, ki jih pridobijo po svetu, ni mogoče pritrditi. Dejansko v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca ne more presoditi država, v kateri ima stalno prebivališče, saj tam davčna obveznost ne obstaja. Ko gre za tak primer, na enakega obravnavanja kot na enako prava Skupnosti zahteva, naj se v državi zaposlitve osebni in družinski položaj tujca nerezidenta upošteva enako kot v primeru državljana rezidenta in da je prvi upravičen do enakih davčnih ugodnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 41).

22 Razlike med rezidenti in nerezidenti v postopku v glavni stvari torej nikakor ne upravičuje nujnost po zagotavljanju usklajene veljavne davčne ureditve (za podobno rešitev glej zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 42).

23 Ob tem Florian Wallentin v primeru, da bi bil upravičen do istega znižanja, kot je znižanje, določeno za osebe, ki imajo stalno prebivališče na Švedskem vse davčno leto, ne bi pridobil davčne ugodnosti, ki bi bila neupravičena, ker v državi članici, v kateri ima stalno prebivališče, nima nobenega obdavčljivega vira, ki bi mu lahko omogočil, da bi bil lahko v zadnji državi deležen podobnega znižanja.

24 Na postavljeno vprašanje lahko torej odgovorimo, da se mora člen 39 ES razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki določa, da so fizične osebe, za katere šteje, da v njej niso davčni rezidenti, ampak tam dobivajo dohodek na podlagi dela,

- v tej državi obdavčene v viru na način, ki jim ne omogoča znižanja davčne osnove, drugih znižanj ali drugih olajšav, povezanih z osebnim in družinskim položajem davčnega zavezanca,
- medtem ko imajo davčni zavezanci s prebivališčem v tej državi članici pravico do takih znižanj in olajšav ob skupnem obdavčenju dohodkov, ki jih pridobijo v tej državi članici ali v tujini,
- kadar imajo nerezidenti v državi obdavčitve v državi, v kateri prebivajo, zgolj dohodke, ki po svoji naravi ne spadajo med obdavčljive dohodke.

Stroški

25 Stroški francoske in finske vlade ter stroški Komisije, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, se ne povrnejo. Ker je ta postopek za stranki le ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odloži o stroških.

Iz teh razlogov je

SODIŠ?E (prvi senat)

pri odločanju o vprašanju, ki ga je predložilo Regeringsrätten s sklepom z dne 10. aprila 2003, razsodilo:

člen 39 ES se mora razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki določa, da so fizične osebe, za katere šteje, da v njej niso davčni rezidenti, ampak tam dobivajo dohodek na podlagi dela,

- **v tej državi obdavčene v viru na način, ki jim ne omogoča znižanja davčne osnove, drugih znižanj ali drugih olajšav, povezanih z osebnim in družinskim položajem davčnega zavezanca,**
- **medtem ko imajo davčni zavezanci s prebivališčem v tej državi članici pravico do takih znižanj in olajšav ob skupnem obdavčenju dohodkov, ki jih pridobijo v tej državi članici ali v tujini,**
- **kadar imajo nerezidenti v državi obdavčitve v državi, v kateri prebivajo, zgolj dohodke, ki po svoji naravi ne spadajo med obdavčljive dohodke.**

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourg, 1. julija 2004.

Sodni tajnik

Predsednik prvega senata

R. Grass

P. Jann

* Jezik postopka: švedščina.