

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 24. februarja 2015(*)

„Predhodno odlo?anje – Prosti pretok kapitala – Neposredno obdav?enje – Dohodnina – Možnost odbitja preživninskih rent, ki so bile pla?ane kot nasprotna dajatev na podlagi pogodbe o prenosu premoženja, sklenjene v okviru vnaprejšnjega dedovanja – Izklju?itev za nerezidente“

V zadevi C?559/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nem?ija) z odlo?bo z dne 14. maja 2013, ki je prispela na Sodiš?e 30. oktobra 2013, v postopku

Finanzamt Dortmund-Unna

proti

Josefu Grünewaldu,

SODIŠ?E (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, K. Lenaerts, podpredsednik, A. Tizzano, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, M. Ileš?, A. Ó Caoimh, J.?C. Bonichot (poro?evalec), predsedniki senatov, A. Arabadžiev, C. Toader, sodnica, M. Safjan, D. Šváby, sodnika, M. Berger, A. Prechal, sodnici, E. Jaraši?nas in C. G. Fernlund, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. septembra 2014,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Finanzamt Dortmund-Unna S. Lorenz, agent,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za francosko vlado D. Colas in J.?S. Pilczer, agenta,
- za Evropsko komisijo G. Braun in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 18. novembra 2014 izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 63 PDEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Dortmund-Unna (dav?na uprava v

Dortmund-Unna, v nadaljevanju: Finanzamt) in J. Grünewaldom v zvezi z zavrnitvijo Finanzamt možnosti odbitja v okviru davka na dohodek, ki izhaja iz deleža v družbi civilnega prava, ki je bil pridobljen na podlagi pogodbe o prenosu premoženja v okviru vnaprejšnjega dedovanja, preživninskih rent, ki jih je J. Grünewald plačal svojim staršem kot protidajatev pri prenosu tega deleža, ker ni rezident Nemčije.

Pravni okvir

3 §len 1 zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) v različici, ki se uporablja za zadevo v postopku v glavni stvari (BGBl. 2002 I, str. 4210, v nadaljevanju: EStG), med drugim določa, da so fizične osebe, ki imajo stalno ali občasno prebivališče v Nemčiji, v celoti zavezane za plačilo dohodnine, medtem ko so osebe, ki nimajo niti stalnega niti občasnega prebivališča v Nemčiji, delno zavezane za plačilo tega davka, če dobivajo nacionalne prihodke v smislu §lena 49 EStG.

4 §len 10(1) EStG določa:

„Posebni stroški so ti izdatki, če niso niti operativni stroški niti poslovni stroški:

[...]

1a. rente in redni izdatki, ki temeljijo na posebnih obveznostih, ki niso ekonomsko povezane z dohodki, ki se ne upoštevajo pri obdavčitvi [...]“

5 K dohodkom, na katere se nanaša §len 49 EStG, spadajo tudi dohodki od industrijske ali trgovske dejavnosti, ki se opravlja na nemškem ozemlju.

6 §len 50(1) EStG določa:

„Delni davčni zavezanci lahko odbijejo operativne stroške (§len 4, od (4) do (8)) ali poslovne stroške (§len 9) le, če so ti ekonomsko povezani z dohodki, pridobljenimi na nacionalnem ozemlju. [...] [§]len 10 in naslednji se ne uporabljajo.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 J. Grünewald je na podlagi pogodbe o prenosu premoženja z dne 17. januarja 1989, sklenjene v okviru vnaprejšnjega dedovanja, od svojega očetja prejel 50-odstotni delež v družbi civilnega prava (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), ki opravlja vrtnarsko dejavnost in ima sedež v Nemčiji, njegov brat pa je pridobil drugo polovico te družbe. Kot nasprotna dajatev tega prenosa premoženja je bilo dogovorjeno, da morata pridobitelja svojemu očetu oziroma staršem plačevati rento, ki je določena v §lenu 2 navedene pogodbe.

8 J. Grünewald, ki živi v državi članici, ki ni Zvezna republika Nemčija, in nima ne stalnega ne občasnega prebivališča v Nemčiji, je med letoma 1999 in 2002 na podlagi navedenega deleža prejel dohodke, katerih izvor je trgovska dejavnost. Poleg tega je v Nemčiji prejel druge dohodke.

9 Finanzamt je štela, da je zadevna oseba delno zavezana za plačilo dohodnine, in je na podlagi §lena 50 EStG zavrnila možnost, da ji od dohodkov, obdavčljivih v Nemčiji, odbije rente, ki jih je izplačala staršem, ki imajo prebivališče v Nemčiji.

10 Finanzgericht Münster (davčno sodišče v Münstru) je s sodbo ugodilo tožbi, ki jo je vložil J. Grünewald zoper navedeno odločbo.

11 Finanzamt je Bundesfinanzhof (zvezno davčno sodišče) predlagala, naj sodbo razveljavi in tožbo zavrne.

12 Po mnenju predložitvenega sodišča je Finanzamt v skladu z nacionalnim pravom, ki se uporabi, upravičeno zavrnila odbitje zadevnih preživitinskih rent pri izračunu dohodninske osnove v okviru omejene davčne obveznosti J. Grünewalda. Zadržani bi lahko odbili operativne stroške in poslovne stroške, ki so ekonomsko povezani z njegovimi nacionalnimi dohodki, ne pa posebnih stroškov, kot so preživitinske rente.

13 Vendar predložitveno sodišče meni, da obstaja dvom o skladnosti te davčne ureditve s pravom Unije. Sodišče naj bi v sodbi v zadevi Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198) dejansko že odločilo, da je v nasprotju s prostim pretokom kapitala iz člena 63 PDEU, če se zasebne preživitinske rente davčnih zavezancev nerezidentov, ki so povezane z domačimi dohodki iz oddajanja nepremičnin, ne morejo odbiti, medtem ko je taka plačila v primeru davkoplačevalcev rezidentov, ki so davčni zavezanec za celoto svojih dohodkov, mogoče odbiti. Vendar se po mnenju predložitvenega sodišča Sodišče v sodbi v zadevi Schröder (EU:C:2011:198) – ker o tem ni bilo vprašano – ni izreklo med drugim o vprašanju, ali je treba upoštevati, da zadevna nacionalna davčna ureditev temelji na načelu, imenovanem načelo ustreznosti (*Korrespondenzprinzip*), v skladu s katerim je treba, če ima dolžnik rente pravico do njenega odbitka, obdavčiti upravičenca do te rente.

14 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 63 Pogodbe o delovanju Evropske unije nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero ni mogoče odbiti zasebnih preživitinskih dajatev davčnih zavezancev nerezidentov, ki so povezane s prenosom domačega premoženja, ki prinaša donos, s tako imenovanim vnaprejšnjim dedovanjem, medtem ko je ustrezna plačila v primeru neomejene davčne obveznosti mogoče odbiti, vendar je posledica odbitka ustrezna davčna obveznost prejemnika dajatve (ki je neomejeni davčni zavezanec)?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Obstoje omejitve prostega pretoka kapitala

15 Treba je navesti, da je bila v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Schröder (EU:C:2011:198), obravnavana nacionalna zakonodaja, katere uporaba je bila predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe. V tej sodbi je Sodišče razsodilo, da je treba člen 63 PDEU, ki prepoveduje omejitve pretoka kapitala, razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki davčnemu zavezancu rezidentu omogoča, da od dohodkov iz oddajanja v najem nepremičnin, ki so na ozemlju te države članice, odbije rente, plačane staršu, ki je nanj prenesel te nepremičnine, medtem ko takega odbitka ne dovoljuje davčnemu zavezancu nerezidentu, če obveznost plačevati rento izhaja iz prenosa navedenih nepremičnin.

16 Dejanski in pravni elementi, zaradi katerih je po mnenju predložitvenega sodišča ta predlog za sprejetje predhodne odločbe potreben, izhajajo iz dvojne okoliščine, in sicer v obravnavani zadevi po eni strani obdavčeni dohodki davčnega zavezanca nerezidenta izhajajo iz deleža v družbi, ne pa iz oddajanja nepremičnin, in po drugi strani nacionalna davčna ureditev iz postopka v glavni stvari temelji na načelu ustreznosti, v skladu s katerim mora odbitje rente, ki jo je plačal tisti, ki jo dolguje, ustrezati obdavčitvi dohodka, ki ga je na podlagi te rente dobil njen prejemnik.

17 V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen

63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, na podlagi katere je davčnemu zavezancu nerezidentu, ki je v tej državi članici prejel poslovne dohodke iz dejavnosti družbe, katere delež je nanj prenesel eden od staršev na podlagi pogodbe o prenosu, sklenjene v okviru vnaprejšnjega dedovanja, zavrnjena možnost odbitja rent, ki jih je kot nasprotno dajatev pri prenosu tega premoženja plačal navedenemu staršu, od navedenih dohodkov, medtem ko je na podlagi te zakonodaje to odbitje omogočeno davčnemu zavezancu rezidentu, ker naj bi bile te rente obdavčene pri njihovem prejemniku.

18 V zvezi s tem je treba spomniti, prvič, da v skladu z ustaljeno sodno prakso dediščine in darila pomenijo pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU, razen kadar so njihovi temeljni elementi omejeni na eno samo državo članico (glej v tem smislu zlasti sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 26). Zato je treba šteti, da zadevni prenos deleža družbe s sedežem v Nemčiji v okviru vnaprejšnjega dedovanja na fizično osebo, ki ima prebivališče v drugi državi članici, spada na področje uporabe člena 63 PDEU.

19 Drugič, ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse ukrepe, ki bi lahko odvrnili nerezidente od naložb v državi članici ali od ohranitve teh naložb (glej zlasti sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 30).

20 V zvezi z zakonodajo iz postopka v glavni stvari je fizična oseba, ki nima ne stalnega ne običajnega prebivališča v Nemčiji, v skladu s členom 49 EStG zavezana za plačilo dohodnine v tej državi članici za dohodek iz poslovne dejavnosti, ki jo na nemškem ozemlju opravlja družba, katere delež ima navedena fizična oseba. V nasprotju z davčnim zavezancem rezidentom tak davčni zavezanec nerezident na podlagi člena 50 EStG kot oseba, ki je delno zavezana za plačilo davka le za nacionalne dohodke, ne more odbiti rente, kot je ta, ki jo plačuje J. Grünwald v okviru vnaprejšnjega dedovanja, od svojih dohodkov kot posebnih stroškov v smislu člena 10(1), točka 1a, EStG. Manj ugodna davčna obravnava, ki je določena za nerezidente, bi lahko te odvrnila od sprejetja deležev družb s sedežem v Nemčiji na podlagi vnaprejšnjega dedovanja. Prav tako bi lahko nemške rezidente odvrnilo, da bi za upravičence vnaprejšnjega dedovanja določili osebe, ki so rezidenti države članice, ki ni Zvezna republika Nemčija (glej v tem smislu sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 32).

21 Taka zakonodaja torej pomeni omejitev prostega pretoka kapitala.

22 Tretjič, treba je spomniti, da na podlagi člena 65(1)(a) PDEU določbe člena 63 PDEU res ne posegajo v pravice držav članic, da v svoji davčni zakonodaji razlikujejo med davčnimi zavezanci, ki niso v enakem položaju glede svojega prebivališča (sodba Schröder, EU:C:2011:198, točka 34).

23 Vendar je treba razlikovati med različnim obravnavanjem, ki je dovoljeno s členom 65(1)(a) PDEU, in samovoljno diskriminacijo ali prikritim omejevanjem, ki sta prepovedana s členom 65(3) PDEU. Da bi se namreč nacionalna davčna ureditev, kot je ta, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari in ki razlikuje med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti, lahko obravnavala za združljivo z določbami PDEU o prostem pretoku kapitala, se mora različno obravnavanje nanašati na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali pa mora biti upravičeno z nujnim razlogom splošnega interesa (glej zlasti sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 35).

Primerljivost položajev

24 Preučiti je treba, ali je glede na okoliščine, kot so te iz spora o glavni stvari, položaj nerezidentov primerljiv s položajem rezidentov.

25 V skladu s sodno prakso na področju neposrednih davkov položaj rezidentov praviloma ni

primerljiv s položajem nerezidentov, 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 sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 37).

26 Zato dejstvo, da država članica nerezidentu ne podeljuje določenih davčnih ugodnosti, ki jih podeljuje rezidentu, na celoma ni diskriminatorno, in sicer zaradi objektivnih razlik, ki obstajajo 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 Schröder, EU:C:2011:198, točka 38).

27 Vendar pa je po eni strani drugače, če nerezident v državi članici, v kateri ima prebivališče, ne prejema znatnega dohodka in glavni vir njegovih obdavčljivih dohodkov izhaja iz dejavnosti, ki se opravlja v drugi zadevni državi članici (glej v tem smislu sodbo Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 36).

28 Zato če bi se v obravnavanem primeru izkazalo – kar mora preveriti predložitveno sodišče – da dohodki, ki jih je prejel J. Grünwald v Nemčiji v letih od 1999 do 2002, pomenijo bistveni del njegovih skupnih dohodkov v tem obdobju, bi bilo treba šteti, da je položaj zadevne osebe objektivno primerljiv s položajem rezidenta te države članice.

29 Sodišče je po drugi strani tudi razsodilo, da so, kar zadeva stroške, ki so v neposredni zvezi z dejavnostjo, s katero so bili v tej državi članici ustvarjeni obdavčljivi dohodki, rezidenti te države članice in nerezidenti v primerljivem položaju (glej zlasti sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 40 in navedena sodna praksa).

30 Tako stroški, ki izhajajo iz zadevne dejavnosti in so nujni za njeno izvajanje, pomenijo neposredno zvezo s to dejavnostjo (glej v tem smislu sodbi Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, točki 9 in 27, in Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, točka 25).

31 Če v teh okoliščinah dohodek, ki ga je J. Grünwald prejel na nemškem ozemlju v zadevnem obdobju, ni pomenil bistvenega dela njegovega celotnega dohodka, je mogoče primerljivost položaja tega davčnega zavezanca s položajem rezidenta priznati le, če bi bilo treba rento, ki jo je zadevna oseba plačala, obravnavati kot strošek, ki je v neposredni zvezi z dohodki od dejavnosti družbe s sedežem v Nemčiji, katere delež je bil nanj prenesen v okviru vnaprejšnjega dedovanja.

32 Treba je spomniti, da je v zadnji fazi naloga nacionalnega sodišča, ki je edino pristojno za presojo dejanskega stanja iz spora o glavni stvari in za razlago nacionalne zakonodaje, da presodi, ali gre za tak primer. Vendar je v okviru predloga za predhodno odločanje Sodišče, ki je bilo pozvano, naj nacionalnemu sodišču poda koristne odgovore, pristojno podati navodila – ki izhajajo iz spisa v postopku v glavni stvari in iz stališč, ki so mu bila predložena – ki bi predložitvenemu sodišču omogočila, da razsodi o sporu (glej zlasti sodbo Alakor Gabonatermel és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, točka 31 in navedena sodna praksa).

33 V zvezi s tem iz vseh elementov, ki so bili predloženi Sodišču, izhaja, da obveznost plačila rente iz postopka v glavni stvari izhaja neposredno iz prenosa deleža družbe, ki opravlja vrtnarsko dejavnost, iz katere izvirajo dohodki, ki so obdavčeni v Nemčiji, ker je bila ta obveznost, ki jo je predložitveno sodišče predstavilo kot nasprotno dajatev pri vnaprejšnjem prenosu dednega deleža, nujni pogoj za navedeni prenos. Če je dejansko tako, bi bilo treba položaj J. Grünewalda obravnavati kot primerljivega s položajem davčnega zavezanca rezidenta.

34 Zdi se, da te presoje ni mogoče ovreči z nekaterimi ugotovitvami, ki jih v zvezi s tem vsebujeta predložitvena odločba ali stališče, ki ga je nemška vlada predložila Sodišču.

35 Prvič, obstoj te zveze med stroški, ki jih ima davčni zavezanec nerezident, in njegovimi dohodki, ki se obdavčijo v zadevni državi članici, ne more biti odvisen od narave dohodkov, ki so ustvarjeni s tako prenesenim premoženjem. Čeprav so v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Schröder (EU:C:2011:198), ti dohodki izvirali iz oddajanja nepremčin, ki so bile prenesene v okviru vnaprejšnjega dedovanja, medtem ko v tej zadevi iz postopka v glavni stvari dohodki izhajajo iz deleža v družbi, ki opravlja vrtnarsko dejavnost, in čeprav zato ti dohodki spadajo v različne kategorije obdavčitve, iz tega ne izhaja drugačna opredelitev zveze med nastalimi stroški in dohodki iz postopka v glavni stvari, ker je narava teh dohodkov glede tega nepomembna.

36 Drugič, ob domnevi, da je višina rente, kot je renta, ki jo plačuje J. Grünewald, določena glede na dolžnikovo zmožnost prispevati in preživninske potrebe upravičenca, obstoj neposredne povezave v smislu sodne prakse, navedene v točki 29 te sodbe, ne izhaja iz kakršne koli povezave med višino zadevnega stroška in višino obdavčljivih dohodkov, ampak iz dejstva, da je ta strošek nerazdružljiv z dejavnostjo, iz katere izhaja (glej v tem smislu sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 43).

37 Tretjič, ni sporno, da je v tej zadevi kot tudi v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Schröder (EU:C:2011:198), davčni zavezanec nerezident plačal rento na podlagi pogodbe o brezplačnem prenosu premoženja v okviru vnaprejšnjega dedovanja, ne pa na podlagi pogodbe o odplačnem prenosu premoženja. Ker v zvezi s tem ta pogodba o prenosu ni odplačna, argument predložitvenega sodišča, da bi bilo v primeru odplačne pridobitve premoženja rento mogoče odbiti, če bi se razlikovalo med stroški pridobitve in obrestmi, ni upošteven. Vsekakor bi se tak argument nanašal na višino odbitka, ne pa na načelno vprašanje možnosti odbitja, kar je edini predmet obravnavane zadeve.

38 V teh okoliščinah nacionalna zakonodaja, na podlagi katere je na področju dohodnine nerezidentom zavrnjena možnost odbitja rente, ki je bila plačana v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, ki pa, nasprotno, to možnost omogoča rezidentom, čeprav sta položaja nerezidenta in rezidenta primerljiva, krši člen 63 PDEU, če ta zavrnitev ni utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

Obstoj nujnih razlogov v splošnem interesu

39 Prvič, treba je preveriti – kot to predlaga predložitveno sodišče – ali je različno obravnavanje iz postopka v glavni stvari mogoče utemeljiti s potrebo po ohranitvi uravnotežene delitve davčne pristojnosti med državami članicami, na kar se sklicuje nemška vlada.

40 V zvezi s tem je treba po eni strani spomniti, da je ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava. Po drugi strani iz ustaljene sodne prakse izhaja, da države članice ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali usklajitev, sprejetih s strani Evropske unije, ostanejo pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za razdelitev svoje davčne pristojnosti, zlasti za odpravo dvojnega obdavčevanja (sodba DMC,

41 Vendar v okoliš?inah, kot so te iz postopka v glavni stvari, ta utemeljitev ni vzpostavljena.

42 Najprej je treba namre? ugotoviti, da ?eprav na podlagi „na?ela ustreznosti“ (*Korrespondenzprinzip*), ki je navedeno v to?ki 13 te sodbe, dav?na zakonodaja zadevne dr?žave ?lanice nasprotuje temu, da bi dol?nik nerezident odbil pla?ane rente, ?e dohodka, ki ga iz tega naslova pridobi upravi?enec, ni mogo?e obdav?iti pri tem upravi?encu zlasti zato, ker tudi ta ni rezident, je ta argument, na katerega sta se sklicevala predložitveno sodiš?e in nemška vlada, vsekakor hipoteti?en in nikakor ne ustreza okoliš?inam iz postopka v glavni stvari, kot je navedel generalni pravobranilec v to?ki 69 sklepnih predlogov.

43 Dalje, to, da dol?nik nerezident ne more odbiti rent, ?e je delni zavezanec za pla?ilo dohodnine, izhaja iz ?lena 50 EStG ne glede na kraj prebivališ?a imetnika terjatve in ne glede na to, ali se pri njem te rente obdav?ijo ali ne.

44 Zato na podlagi ni?esar ni mogo?e sklepati, da je namen zakonodaje iz postopka v glavni stvari ohranitev uravnote?ene delitve dav?ne pristojnosti med dr?žavami ?lanicami.

45 Drugi?, nemška vlada se sklicuje na „na?elo ustreznosti“ (*Korrespondenzprinzip*) tudi ob tem, ko trdi, da je vzrok za zavrnitev mo?nosti odbitja rent, ki jih je pla?al nerezident, ki je delni zavezanec za pla?ilo dohodnine, potreba po ohranitvi skladnosti nacionalne dav?ne ureditve.

46 S tem argumentom ni mogo?e uspeti.

47 ?e namre? ni bila dokazana nobena neposredna povezava med zadevno dav?no ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z dolo?eno dav?no dajatvijo, zadevne zakonodaje ni mogo?e upravi?iti z nujnostjo ohranitve skladnosti nacionalne dav?ne ureditve (glej sodbi Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, to?ki 43 in 44, in Komisija/Nem?ija, C?211/13, EU:C:2014:2148, to?ka 55).

48 Sodiš?e je že priznalo, da lahko nujnost ohranitve skladnosti dav?ne ureditve utemelji omejitev izvajanja svoboš?in prostega pretoka, zagotovljenih s Pogodbo. Vendar Sodiš?e za uspešnost trditve, ki se opira na tako utemeljitev, zahteva obstoj neposredne povezave med zadevno dav?no ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z dolo?enim davkom, pri ?emer je treba neposrednost te povezave preu?iti ob upoštevanju cilja, ki ga zadevna ureditev uresni?uje (sodbi Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, to?ki 43 in 44, in Komisija/Nem?ija, C?211/13, EU:C:2014:2148, to?ka 55).

49 Taka neposredna povezava ne obstaja, zlasti ?e gre lo?ene obdav?itve ali za dav?no obravnavanje razli?nih dav?nih zavezancev (sodba DI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, to?ka 47). Tak polo?aj je v obravnavanem primeru, saj se odbitje rent, ki ga opravi dol?nik, in obdav?itev teh rent pri njihovem prejemniku nujno nanašata na razli?na dav?na upravi?enca.

50 Vendar nemška vlada navaja, da ?e bi bilo odbitje zasebnih pre?ivninskih rent v Nem?iji dovoljeno, ne da bi bile te rente so?asno obdav?ene pri prejemniku teh rent, bi bila skupnost – ki jo tvorijo starši in njihovi potomci, v okviru katere se opravi vnaprejšnje dedovanje (*Generationennachfolgeverbund*) in ki bi jo bilo po mnenju nemške vlade treba obravnavati „skoraj“ kot enoten dav?ni subjekt, saj se znotraj njega opravi prenos sposobnosti prispevanja – upravi?ena do dvojne ugodnosti.

51 Vendar poleg tega, da neobstoj obdav?itve rent pri upravi?encu do teh rent ne ustreza

okoliščinam iz postopka v glavni stvari, kot je bilo navedeno v točki 42 te sodbe, ni sporno, da je možnost odbitja preživitinskih rent davčnemu zavezancu nerezidentu na podlagi člena 50 EStG v vseh primerih zavrnjena, ne glede na to, ali so te rente v Nemčiji obdavčene ali ne. Zato nacionalna zakonodaja davčnega zavezanca nerezidenta obravnava kot takega, ne pa kot člana enotnega davčnega subjekta, navedenega v prejšnji točki te sodbe, saj ta zakonodaja ne določa odbitja rent, ki jih je plačal dolžnik, v primeru obdavčitve teh rent pri prejemniku.

52 Nazadnje, nemška vlada s tem, ko se brez podrobnejših pojasnil sklicuje na nevarnost, da bi se lahko dajatve drugi odbile v državi prebivališča prejemnika, Sodišču ne omogoča, da bi presodilo doseg tega argumenta, saj ni zatrjevano, da izvajanje določb Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63), ki je bila takrat v veljavi, ne bi omogočalo izognitve tej nevarnosti.

53 Zato se nemška vlada ne more sklicevati na ohranitev skladnosti davčne ureditve, ki se uporabi za enoten davčni subjekt, ki ga navaja, da bi upravičila diskriminatorno obravnavanje, ki ga je deležen davčni zavezanec nerezident.

54 Ob upoštevanju vseh zgornjih navedb je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, na podlagi katere je davčnemu zavezancu nerezidentu, ki je v tej državi članici prejel poslovne dohodke od deleža v družbi, ki ga je nanj prenesel eden od staršev na podlagi pogodbe o prenosu, sklenjene v okviru vnaprejšnjega dedovanja, zavrnjena možnost odbitja rent, ki jih je kot nasprotno dajatev pri prenosu tega premoženja plačal navedenemu staršu, od navedenih dohodkov, medtem ko je na podlagi te zakonodaje to odbitje omogočeno davčnemu zavezancu rezidentu.

Stroški

55 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 stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, na podlagi katere je davčnemu zavezancu nerezidentu, ki je v tej državi članici prejel poslovne dohodke od deleža v družbi, ki ga je nanj prenesel eden od staršev na podlagi pogodbe o prenosu, sklenjene v okviru vnaprejšnjega dedovanja, zavrnjena možnost odbitja rent, ki jih je kot nasprotno dajatev pri prenosu tega premoženja plačal navedenemu staršu, od navedenih dohodkov, medtem ko je na podlagi te zakonodaje to odbitje omogočeno davčnemu zavezancu rezidentu.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.