Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 18. novembra 2014[1]

Zadeva C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
protiJosefu Grünewaldu
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija))

„Prosti pretok kapitala — Neposredno obdavčenje — Dohodnina — Možnost odbitka rent, plačanih enemu od staršev v okviru vnaprejšnjega dedovanja — Izključitev davčnih zavezancev nerezidentov“

1. S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija), je Sodišče znova pozvano, naj se izreče glede tega, ali je nacionalna zakonodaja, v skladu s katero imajo samo davčni zavezanci rezidenti pravico, da od svojih obdavčljivih dohodkov odbijejo preživninske rente, plačane ob prenosu premoženja z vnaprejšnjim dedovanjem, združljiva s pravom Unije v zvezi s prostim pretokom kapitala.

2. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil vložen v sporu med fizično osebo, ki ni rezident Nemčije, J. Grünewaldom in nemško davčno upravo, ker je ta zavrnila, da se od dohodkov, ki jih je navedena oseba ustvarila v Nemčiji, odbijejo preživninske rente, ki jih je v okviru vnaprejšnjega dedovanja plačala staršem v okviru prenosa deležev osebne družbe, ki opravlja dejavnost proizvodnje sadja in zelenjave.

3. Sodišče je dejansko že obravnavalo vprašanje združljivosti zadevne nacionalne davčne zakonodaje s predpisi prava Unije v zvezi s prostim pretokom kapitala. V sodbi Schröder[2] je namreč že ugotovilo, da s pravom Unije ni združljiva nacionalna zakonodaja, ki razlikuje med davčnimi zavezanci rezidenti in nerezidenti v zvezi z možnostjo odbitka rent, plačanih enemu od staršev v okviru prenosa premoženja z vnaprejšnjim dedovanjem, če obveznost plačevanja navedenih rent izhaja iz zadevne transakcije.

4. Vendar Bundesfinanzhof iz številnih razlogov, ki so navedeni v predložitveni odločbi in ki bodo analizirani v nadaljevanju, dvomi, da je bil z rešitvijo, ki jo je sprejelo Sodišče v sodbi Schröder, dokončno pojasnjen pravni položaj v pravu Unije in da lahko torej poda izčrpen odgovor na sporno pravno vprašanje, ki ga obravnava. Predložitveno sodišče se poleg tega sprašuje, ali lahko obstajajo nujni razlogi v splošnem interesu, s katerimi je mogoče utemeljiti zadevno nacionalno zakonodajo. Navedeno sodišče je v teh okoliščinah zato odločilo, da Sodišču znova predloži vprašanje s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe.

1 — Jezik izvirnika: italijanščina.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

I – **Nacionalni pravni okvir**

5. Čeprav je bil nacionalni pravni okvir že predstavljen v okviru zadeve Schröder,[3] menim, da ga je treba v nadaljevanju podrobno še enkrat predstaviti, ker Bundesfinanzhof in nemška vlada trdita, da je bila nacionalna zakonodaja v predložitveni odločbi, na podlagi katere je bila sprejeta predhodna odločba v zadevi Schröder, predstavljena nezadostno in da bi to lahko vplivalo na rešitev, ki bi jo sprejelo Sodišče v obravnavani zadevi. Zato bom najprej predstavil upoštevni pravni okvir v zvezi z dohodnino, nato pravno ureditev vnaprejšnjega dedovanja v nemškem pravu in nazadnje davčno obravnavanje prenosov z vnaprejšnjim dedovanjem.

6. Kar zadeva, prvič, upoštevni pravni okvir v zvezi z dohodnino, je treba spomniti, da nemški zakon o tem davku (Einkommensteuergestz, v nadaljevanju: EStG)[4] razlikuje med davčnimi zavezanci, ki imajo začasno ali stalno prebivališče v Nemčiji, in davčnimi zavezanci, ki ga nimajo. Prvi so neomejeno zavezani za plačilo dohodnine. Drugi pa so za plačilo tega davka zavezani samo delno, v mejah dohodkov, prejetih v Nemčiji. Med obdavčljivimi dohodki za delno zavezane subjekte so tisti, ki izvirajo iz opravljanja industrijske ali poslovne dejavnosti v navedeni državi.[5]

7. V skladu s členom 10(1) EStG je mogoče v nekaterih okoliščinah rente in trajna bremena, ki temeljijo na posebnih obveznostih, odbiti kot „posebne izdatke“, ki niso niti operativni niti poslovni stroški.[6]

8. Člen 50 EStG vsebuje posebne določbe za osebe, ki so delno davčno zavezane. V skladu z njegovim odstavkom 1 lahko navedeni davčni zavezanci odbijejo operativne ali poslovne stroške le, če so ti ekonomsko povezani z dohodki, pridobljenimi na nacionalnem ozemlju. Vendar je za navedene davčne zavezance izključena uporaba člena 10 EStG in s tem odbitek izrednih stroškov.

9. Drugič, vnaprejšnje dedovanje v nemškem pravu vključuje prenos premoženja, s katerim eden ali več oporočiteljev ob upoštevanju prihodnjega dedovanja na enega ali več prihodnjih dedičev prenesejo premoženje, zlasti svoje podjetje ali nepremičnine. Izročitelj si pri takem prenosu običajno pridrži dovolj sredstev za svoje vzdrževanje, ki so lahko v obliki periodičnih rent (tako imenovane zasebne preživninske rente). V nemški sodni praksi je bil namen vnaprejšnjega dedovanja utemeljen z idejo, da to pripadnikom naslednje generacije omogoča, da pred uvedbo dedovanja uporabljajo gospodarsko enoto, ki ustvarja dohodek in jim omogoča vsaj delno zadovoljitev lastnih materialnih potreb, hkrati pa zagotavlja vzdrževanje izročitelja. Izročitelj si zato v skladu s sodno prakso Bundesfinanzhof s prenosom premoženja z vnaprejšnjim dedovanjem v obliki periodičnih rent pridrži dohodke, ki dejansko izvirajo iz njegovega lastnega premoženja, ki pa jih mora odslej ustvarjati prevzemnik.[7]

10. V pogodbi o prenosu premoženja z vnaprejšnjim dedovanjem, ki je bilo v sodni praksi opredeljeno kot darilo, znesek rent ni določen glede na vrednost prenesenega premoženja, temveč glede na preživninske potrebe izročitelja in glede na dolžnikovo zmožnost prispevanja.[8] S tega vidika se navedena pogodba razlikuje od prenosov premoženja za plačilo in od sprejetja sinalagmatskih obveznosti, pri katerih so morebitna periodična plačila zamena za preneseno premoženje.

3 — Glej točke od 5 do 7 sodbe Schröder (EU:C:2011:198) in točke od 13 do 23 z njo povezanih sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Y. Bota, EU:C:2010:761.

4 — V različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, BGBl. 2002 I, str. 4210.

5 — Glej člena 1 in 49 EStG.

6 — Kot so opredeljeni, prvi v členu 4 in drugi v členu 9 EStG.

7 — Sodbi Bundesfinanzhof z dne 5. julija 1990 v združenih zadevah GrS, od 4/89 do 6/89, C.II.1.C, in z dne 12. maja 2003, GrS 1/00, odstavek C.II.3.

8 — Sodba Bundesfinanzhof z dne 5. julija 1990 v združenih zadevah GrS, od 4/89 do 6/89, odstavek C.I.1.

11. Tretjič, kar zadeva davčno obravnavanje transakcij, s katerimi se premoženje prenese z vnaprejšnjim dedovanjem, če se sklene dogovor, da prevzemnik izročitelju zagotavlja zasebne preživninske rente, se v skladu z ustaljeno sodno prakso Bundesfinanzhof ta plačila ne štejejo niti za nadomestilo za prenos niti za prevzemnikove stroške pridobitve, temveč so za davčne namene opredeljena kot izredni izdatki in periodična plačila.[9] Navedena opredelitev temelji na namenu pravne ureditve vnaprejšnjega dedovanja, kot je opredeljen v točki 9. V skladu s členom 10 EStG lahko torej davčni zavezanci rezidenti pri določanju obdavčljivega dohodka v celoti odbijejo zasebne preživninske rente kot izredne izdatke davčnega zavezanca rezidenta, ker gre za redne izdatke, čeprav so spremenljivi. Davčni zavezanci nerezidenti pa ne morejo odbiti navedenih rent, ker člen 50 EStG izrecno določa izključitev uporabljivosti člena 10 EStG za davčne zavezance, ki so omejeno davčno zavezani.

12. Prav tako zaradi namena pravne ureditve vnaprejšnjega dedovanja, navedenega v točki 9, ki določa, da se s pridržanjem dohodkov v obliki periodičnih rent za izročitelja „prenese zmožnost prispevanja“,[10] odbitku prevzemnikove/dolžnikove zasebne preživninske rente ustreza obdavčenje dajatev kot „drugih dohodkov“, ki jih plača v celoti davčno zavezan izročitelj/upnik (tako imenovano načelo ustreznosti, *Korrespondenzprinzip*).

II – **Dejansko stanje, nacionalni postopek in vprašanje za predhodno odločanje**

13. J. Grünewald, tožena stranka pred predložitvenim sodiščem, in njegov brat sta s pogodbo z dne 17. januarja 1989 v okviru prenosa premoženja z vnaprejšnjim dedovanjem od očeta prejela vsak po 50 % deleža družbe civilnega prava, katere poslovna dejavnost je bila proizvodnja sadja in zelenjave. Brata sta se v okviru te transakcije zavezala, da bosta očetu oziroma staršem plačevala zasebno preživninsko rento v skladu s pogoji iz navedene pogodbe o prenosu.

14. J. Grünewald, ki nima niti začasnega niti stalnega prebivališča v Zvezni republiki Nemčiji, temveč prebiva v drugi državi članici Evropske unije, je med letoma 1999 in 2002 z navedeno udeležbo prejel nekaj dohodkov od poslovne dejavnosti. V istem obdobju je v Nemčiji prejemal tudi druge dohodke.

15. Davčna uprava Finanzamt Dortmund-Unna, tožeča stranka pred predložitvenim sodiščem, je J. Grünewalda obravnavala kot subjekt, delno zavezan za plačilo dohodnine, zato je zavrnila možnost, da odbije preživninske rente, plačane očetu na podlagi člena 50 EStG.

16. J. Grünewald je vložil tožbo zoper odločbo davčne uprave Finanzamt Dortmund-Unna pri Finanzgericht Münster (davčno sodišče v Münstru), ki je tožbi ugodilo. Davčna uprava Finanzamt Dortmund-Unna je nato pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo, s katero je predlagala razveljavitev sodbe Finanzgericht Münster in zavrnitev tožbe, ki jo je vložil J. Grünewald pri Finanzgericht Münster.

17. Predložitveno sodišče navaja, da je davčna uprava Finanzamt na podlagi nacionalnega prava, ki se uporablja, J. Grünewaldu upravičeno zavrnila odbitek zasebnih preživninskih rent kot posebnih izdatkov, ki naj jih delno davčno zavezan subjekt, kot je J. Grünewald, ne bi mogel odbiti. Vendar navedeno sodišče poudarja, pri čemer se sklicuje na zgoraj navedeno sodbo Schröder, da še vedno obstajajo dvomi glede združljivosti takega davčnega sistema s pravom Unije.

9 — Sodbi Bundesfinanzhof z dne 5. julija 1990 v združenih zadevah GrS, od 4/89 do 6/89, odstavek C.II.1.C, in z dne 12. maja 2003, GrS 1/00, odstavek C.II.1.C.

10 — Sodba Bundesfinanzhof z dne 31. marca 2004, X R 66/98, odstavek II.3, in navedena sodna praksa.

18. Bundesfinanzhof navaja zlasti vrsto dvomov glede možnosti uporabe sodbe Schröder za primer, o katerem odloča. Prvič, v predložitveni odločbi, povezani z navedenim primerom, naj ne bi bil zadostno poudarjen obstoj zgoraj navedenega načela ustreznosti (*Korrespondenzprinzip*)[11] med odbitkom rent dolžniku in obdavčitvijo upravičenca. Drugič, navedena davčna uprava naj bi menila, da se je Sodišče v navedeni sodbi izreklo samo glede položaja, ki je zadeval prenos za plačilo, kar naj ne bi veljalo za transakcijo na podlagi vnaprejšnjega dedovanja. Poleg tega naj v tem primeru plačila morebitnih rent ne bi bilo mogoče odbiti v celoti, temveč naj bi bilo razdeljeno na stroške pridobitve (ki se lahko odbijejo v deležih) in obresti (ki se lahko odbijejo takoj). Tretjič, sodba Schröder naj bi se nanašala na dohodke iz oddaje nepremičnin, ki je zasebne narave, in ne tako kot v obravnavanem primeru od udeležbe, ki je poslovne narave.

19. Predložitveno sodišče torej navaja dva upoštevna dejavnika za pravno analizo Unije. Po eni strani navedeno sodišče navaja dvome glede ugotovitve Finanzgericht Münster v zvezi z obstojem neposredne povezave med ustvarjenimi dohodki od udeležbe v osebni družbi in zasebnimi preživninskimi rentami, ki jih je plačeval J. Grünewald. Finanzgericht naj namreč ne bi upoštevalo, da je namen zasebnih preživninskih rent zadostiti potrebam upravičencev (to je staršev tožeče stranke) po vzdrževanju, kar naj bi pomenilo, da bi bilo treba te rente umestiti na zasebno področje. Po drugi strani predložitveno sodišče sprašuje, ali zadevne zakonodaje ni mogoče utemeljiti z načelom teritorialnosti ali da bi se ohranila uravnotežena razdelitev davčne pristojnosti med državami članicami.

20. Predložitveno sodišče je glede na navedene premisleke z odločbo z dne 14. maja 2013 prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 63 [PDEU] nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero ni mogoče odbiti zasebnih preživninskih 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)?“

III – **Postopek pred Sodiščem**

21. Predložitvena odločba je v sodno tajništvo prispela 30. oktobra 2013. Nemška in francoska vlada ter Evropska komisija so predložile pisna stališča. Na obravnavi 16. septembra 2014 so intervenirale Finanzamt Dortmund-Unna, nemška in francoska vlada ter Komisija.

22. Nemška vlada je z dopisom z dne 18. februarja 2014 v skladu s členom 16(3) Statuta vložila predlog, naj Sodišče za obravnavo te zadeve zaseda v velikem senatu.

IV – **Pravna analiza**

23. Predložitveno sodišče s svojim predlogom za sprejetje predhodne odločbe v bistvu sprašuje, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero lahko davčni zavezanec rezident, ne pa tudi nerezident odbije zasebne preživninske rente, plačane v okviru prenosa premoženja, ki je povezano z navedeno državo in prinaša dohodek, z vnaprejšnjim dedovanjem, in v skladu s katero taka odtegnitev ustreza enakovredni davčni obveznosti upravičenca do rent, ki je v celoti davčno zavezan v navedeni državi.

11 — Glej točko 12 zgoraj.

A – *Svoboščina o prostem pretoku, ki se uporablja*

24. Treba je zlasti ugotoviti, da člen 63(1) PDEU na splošno prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami.

25. Ker v Pogodbi pojem „pretok kapitala“ ni opredeljen, je Sodišče kot okvirni pomen priznalo nomenklaturo, navedeno v Prilogi I k Direktivi 88/361, pri čemer je v uvodu te priloge pojasnjeno, da seznam, ki ga vsebuje, ni izčrpen.[12]

26. V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da darila in dediščine, ki spadajo na področje uporabe dela XI Priloge I k Direktivi 88/361, pomenijo pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU, razen kadar so njihovi temeljni elementi omejeni na eno samo državo članico.[13] Zato se – razen v teh posebnih primerih – za obdavčenje transakcij, povezanih z dedovanjem, naj gre za denarne zneske, nepremičnine ali premičnine, uporabljajo določbe PDEU o pretoku kapitala.[14]

27. Poleg tega je treba pripomniti, da je Sodišče v navedeni sodbi Schröder že priznalo, da prenosi premoženja z vnaprejšnjim dedovanjem, ki vsebujejo čezmejni element, spadajo na področje uporabe člena 63 PDEU.[15] To, da so bili v obravnavanem primeru predmet prenosa z vnaprejšnjim dedovanjem deleži osebne družbe, in ne nepremičnine kot v primeru, v katerem je bila izdana sodba Schröder, po mojem mnenju samo po sebi ne pomeni okoliščine, ki bi spremenila analizo glede prostega pretoka, ki se uporablja v zadevni nacionalni zakonodaji.[16]

28. Položaj, v katerem oseba, ki prebiva v Nemčiji, z vnaprejšnjim dedovanjem prenese deleže osebne družbe nemškega prava, ki opravlja kmetijsko dejavnost v Nemčiji, na otroka, ki prebiva v drugi državi članici, torej pomeni transakcijo, ki vsebuje čezmejne elemente in načeloma spada v pojem pretoka kapitala v smislu člena 63 PDEU.

B – *Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala*

29. Poleg tega je treba spomniti, da so med ukrepi, prepovedanimi s členom 63(1) PDEU, ker omejujejo pretok kapitala, zlasti tisti, ki bi nerezidente lahko odvračali od naložb v državi članici[17] ali bi rezidente te države članice lahko odvračali od naložb v drugih državah.[18]

12 — Glej sodbo Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 19.

13 — Glej sodbi Welte, EU:C:2013:662, točka 20 in navedena sodna praksa, ter Schröder, EU:C:2011:198, točka 26.

14 — Sodbi Komisija/Španija, C-127/12, EU:C:2014:2130, točka 53, in Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 20 in navedena sodna praksa.

15 — Sodišče je v navedeni sodbi Schröder (EU:C:2011:198, točka 27) odločilo, da prenos nepremičnin, ki so v eni od držav članic, z vnaprejšnjim dedovanjem na osebo, ki prebiva v drugi državi članici, spada na področje uporabe člena 63 PDEU.

16 — Sodišče je namreč v zvezi s tem po eni strani že poudarilo, da prenos deležev družbe rezidentke med subjektom rezidentom in subjektom nerezidentom pomeni pretok kapitala (glej v zvezi s tem sodbo Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, točka 43). Po drugi strani se po mojem mnenju v obravnavanem primeru ne postavlja vprašanje morebitnega izvajanja svobode ustanavljanja v skladu s členom 49 PDEU, na katero se med drugim ni skliceval noben intervenient. V skladu z ustaljeno sodno prakso je namreč treba za ugotovitev, ali se za neko nacionalno zakonodajo uporablja ena ali druga svoboščina o prostem pretoku, upoštevati predmet zadevne zakonodaje (glej sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, 2012:707, točka 90 in navedena sodna praksa). Treba je torej ugotoviti, da se zadevna nacionalna zakonodaja nanaša na davčno obravnavanje zasebnih preživninskih rent, ki jih je treba plačevati v okviru transakcije na podlagi vnaprejšnjega dedovanja, zlasti na možnost odbitka teh rent kot „izrednih izdatkov“, in sicer ne glede na to, ali je cilj te transakcije prenos deležev družbe ali ne (s tega vidika se zadevna davčna zakonodaja razlikuje od davčne zakonodaje, obravnavane v sodbi Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, zlasti točka 21). Tudi če bi lahko imela navedena zakonodaja glede na svoj predmet omejujoč učinek na svobodo ustanavljanja, zlasti kadar so predmet prenosa z vnaprejšnjim dedovanjem deleži družbe, ki omogočajo zanesljivo vplivanje na njene odločitve in odločanje o njenih dejavnostih, bi bil zato tak učinek nujna posledica morebitne ovire za prosti pretok kapitala in torej ne bi upravičeval samostojne preučitve te iste zakonodaje glede na člen 49 PDEU (glej v zvezi s tem sodbo Glaxo Wellcome EU:C:2009:559, točka 51 in navedena sodna praksa). Med drugim je treba še poudariti, da v obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe ni jasno, kakšno vlogo pri upravljanju navedene družbe omogočajo deleži, ki so predmet prenosa.

17 — Sodbi Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, točka 22 in navedena sodna praksa, ter Schröder, EU:C:2011:198, točka 30.

18 — Sodbi Komisija/Finska, C-342/10, EU:C:2012:688, točka 28, in Komisija/Nemčija, C-600/10, EU:C:2012:737, točka 14.

30. V skladu s sporno zakonodajo iz postopka v glavni stvari je fizična oseba, ki nima začasnega ali stalnega prebivališča v Nemčiji, na podlagi člena 49 EStG zavezana za plačilo dohodnine od dohodkov, prejetih v tej državi članici, med katere spadajo dohodki, ki izhajajo iz opravljanja industrijske ali poslovne dejavnosti v Nemčiji.[19] Vendar v nasprotju z davčnim zavezancem rezidentom navedeni davčni zavezanec nerezident v skladu s členom 50 EStG od teh dohodkov – ker so v skladu s členom 10(1) EStG izredni izdatek – ne more odbiti zasebne preživninske rente, kakršna je ta, ki jo J. Grünewald plačuje očetu ali staršem na podlagi vnaprejšnjega dedovanja.

31. Navedeno manj ugodno davčno obravnavanje nerezidentov v zvezi z zasebnimi preživninskimi rentami bi lahko torej te odvrnilo od pridobitve z vnaprejšnjim dedovanjem ali od ohranitve deležev v nemških družbah, ki opravljajo industrijsko ali poslovno dejavnost v Nemčiji.[20] To bi lahko poleg tega nemške rezidente odvrnilo, da bi za upravičence vnaprejšnjega dedovanja določili osebe, ki so rezidenti druge države članice, ki ni Zvezna republika Nemčija.[21]

32. Iz navedenega je razvidno, da zakonodaja, ki določa tako neugodno obravnavanje nerezidentov, omejuje prosti pretok kapitala, ki je načelno prepovedano s členom 63 PDEU.

C – *Obstoj morebitne utemeljitve omejevanja prostega pretoka kapitala*

33. Vseeno je treba preveriti, ali je mogoče za nacionalno davčno zakonodajo, kakršna je sporna zakonodaja iz postopka v glavni stvari, čeprav omejuje prosti pretok kapitala, šteti, da je združljiva z določbami PDEU o prostem pretoku kapitala.

34. V skladu s členom 65(1)(a) PDEU namreč določbe člena 63 PDEU „ne posegajo v pravice držav članic, da […] uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče […]“. Ker ta določba odstopa od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, jo je treba vseeno razlagati ozko in omejeno zaradi odstavka 3 istega člena 65 PDEU, v skladu s katerim nacionalne določbe, med katerimi je zgoraj navedeni odstavek 1, „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 [PDEU]“.[22]

35. Zato je treba preveriti, ali nacionalna zakonodaja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki razlikuje med davčnimi zavezanci rezidenti in nerezidenti, vsebuje dovoljeno neenako obravnavanje v skladu s členom 65(1)(a) PDEU ali pa samovoljno diskriminacijo ali prikrito omejevanje, prepovedano z odstavkom 3 istega člena. V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je mogoče tovrstno nacionalno zakonodajo obravnavati kot združljivo z določbami o prostem pretoku kapitala le v dveh primerih: če se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali pa je upravičeno z nujnim razlogom splošnega interesa.[23] Poleg tega različno obravnavanje, da bi bilo utemeljeno, ne sme preseči tega, kar je potrebno za dosego cilja, ki ga želi doseči sporna zakonodaja.[24]

19 — Glej v zvezi s prihodki iz oddaje nepremičnin sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 31.

20 — Glej po analogiji v zvezi s pridobitvijo nepremičnin sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 31. V zvezi z odvračanjem od pridobitve deležev družbe glej sodbo Haribo Lakritzen Hans Riegel, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točki 52 in 53, ter sodbo Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, točki 57 in 58.

21 — Glej sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 32.

22 — Glej sodbi Komisija/Nemčija, C-211/13, EU:C:2014:2148, točki 45 in 46, ter Welte, EU:C:2013:662, točki 42 in 43 ter navedena sodna praksa.

23 — Sodba Komisija/Finska, EU:C:2012:688, točka 35 in navedena sodna praksa.

24 — Sodbi Schröder, EU:C:2011:198, točka 35 in navedena sodna praksa, in Komisija/Nemčija, EU:C:2014:2148, točka 47.

1. Primerljivost zadevnih položajev

36. Iz ustaljene sodne prakse, izhajajoče iz sodbe Schumacker, [25] izhaja, da v zvezi z neposrednimi davki položaj rezidentov praviloma ni primerljiv s položajem nerezidentov, ker je dohodek, ki ga na ozemlju države pridobi nerezident, najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, ki se zbirajo v kraju njegovega prebivališča, in ker je osebno zmožnost prispevanja nerezidenta, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter osebnega in družinskega položaja, najenostavneje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar po navadi ustreza kraju njegovega običajnega prebivališča. [26]

37. Zato dejstvo, da država članica nerezidentu ne podeljuje nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih podeljuje rezidentu, v sodni praksi praviloma ne velja za diskriminatorno. [27]

38. Davčni zavezanec nerezident torej načeloma ni upravičen državi članici, v kateri prejema le majhen del svojih dohodkov, očitati, da mu je zavrnila davčno ugodnost, ki je odvisna od njegovega osebnega in družinskega položaja, kot je odbitek preživnine, ki jo mora plačevati, ker je to obveznost države članice, v kateri prebiva. Obveznost upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca nerezidenta je naložena državi članici, iz katere izvirajo njegovi dohodki, le kadar ta davčni zavezanec prejema vse ali skoraj vse svoje obdavčljive dohodke v tej državi. [28]

39. Vendar med drugim iz ustaljene sodne prakse izhaja, da so – kar zadeva stroške, kot so poslovni stroški, ki so neposredno povezani z dejavnostjo, s katero so bili v tej državi članici ustvarjeni obdavčljivi dohodki – rezidenti in nerezidenti te države članice v primerljivem položaju, zato lahko zakonodaja navedene države, v skladu s katero se nerezidentom na davčnem področju ne morejo odbiti taki izdatki, medtem ko je, nasprotno, tak odbitek mogoč za rezidente, škoduje predvsem državljanom drugih držav članic in pomeni posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva. [29]

40. To, ali je položaj davčnega zavezanca nerezidenta, kakršen je J. Grünewald, ki plačuje zasebne preživninske rente v okviru prenosa z vnaprejšnjim dedovanjem deležev družbe, primerljiv ali ne s položajem davčnega zavezanca, kakršen je brat J. Grünewalda, ki iz istega naslova prejema enako premoženje in plačuje enake zasebne preživninske rente, je treba določiti glede na načela sodne prakse, predstavljena v prejšnjih točkah.

41. V zvezi s tem je treba zlasti pripomniti, da v obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe ni jasno, kateri del celotnega dohodka J. Grünewalda so sestavljali dohodki, ki jih je ta pridobil v Nemčiji v zadevnih davčnih obdobjih.

42. Če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da je imel J. Grünewald v teh obdobjih glavni del svojega celotnega dohodka v Nemčiji, bi bilo treba ugotoviti, da je njegov položaj primerljiv s položajem davčnega zavezanca rezidenta, tako da različno davčno obravnavanje v zvezi z odbitkom zasebnih preživninskih rent načeloma ne bi bilo dopustno.

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

26 — Sodbi Schumacker, EU:C:1995:31, točki 31 in 32, in Schröder, EU:C:2011:198, točka 37 in navedena sodna praksa.

27 — Glede na objektivne razlike med položajem rezidentov in položajem nerezidentov v zvezi z virom dohodkov, osebne zmožnosti prispevanja ali razlike glede osebnih in družinskih okoliščin. Glej sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 38 in navedena sodna praksa.

28 — Sodba Schumacker, EU:C:1995:31, točka 32. Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Y. Bota v zvezi z zadevo Schröder, EU:C:2010:761, točki 44 in 45.

29 — Sodbi Komisija/Finska, EU:C:2012:688, točka 37, in Schröder, EU:C:2011:198, točka 40 in v njej navedena sodna praksa.

43. Če pa bi predložitveno sodišče ugotovilo, da dohodki, ki jih je J. Grünewald pridobil v Nemčiji, niso sestavljali glavnega dela njegovega celotnega dohodka, pa bi bil njegov položaj v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 39, primerljiv s položajem davčnega zavezanca rezidenta, če bi bilo treba zasebne preživninske rente opredeliti kot stroške, ki so neposredno povezani z dejavnostjo, s katero so bili v tej državi članici ustvarjeni obdavčljivi dohodki.

44. V zvezi s tem je treba spomniti, da je treba s poslovnimi stroški, ki so neposredno povezani s prihodki, pridobljenimi v državi članici, kjer se opravlja dejavnost, razumeti stroške, ki so neposredno gospodarsko povezani s storitvijo, obdavčeno v tej državi, in ki so torej nerazdružljivi od nje, kakršni so stroški potovanj in nastanitve.[30]

45. Sodišče je torej v primeru Schröder že izrecno ugotovilo, da obveznost navedene osebe, da plačuje zasebno preživninsko rento iz vnaprejšnjega dedovanja, izhaja iz prenosa zadevnega premoženja, kar mora preveriti predložitveno sodišče, zato ta renta pomeni strošek, ki je neposredno povezan z upravljanjem tega premoženja, tako da je davčni zavezanec nerezident v zvezi s tem v položaju, primerljivem s položajem davčnega zavezanca rezidenta.[31]

46. Če se ta pristop uporabi v obravnavanem primeru, potem – če bi predložitveno sodišče ugotovilo, kot se zdi,[32] da obveznost J. Grünewalda, da plačuje zasebno preživninsko rento, izhaja iz tega, da so bili nanj z vnaprejšnjim dedovanjem preneseni deleži osebne družbe, iz katerih vsaj delno izhajajo dohodki, obdavčljivi v Nemčiji – bi bili taki dohodki torej opredeljeni kot stroški, neposredno povezani z dejavnostjo, s katero so bili v Nemčiji ustvarjeni obdavčljivi dohodki, položaj J. Grünewalda pa bi bilo treba obravnavati kot primerljiv s položajem davčnega zavezanca rezidenta, kakršen je brat.

47. Toda Bundesfinanzhof se v predložitveni odločbi sklicuje na vrsto razlogov, navedenih v točki 18, zaradi katerih bi bilo mogoče podvomiti o uporabljivosti rešitve, sprejete v sodbi Schröder, za obravnavani primer. Toda nobeden od teh razlogov me ne prepriča.

48. Bundesfinanzhof se, prvič, sklicuje na morebitne vrzeli v predložitveni odločbi, na podlagi katere se je začela zadeva Schröder in v kateri naj zlasti ne bi bil naveden obstoj „načela ustreznosti“[33] med odbitkom za dolžnika rent in obdavčitvijo upravičenca. V zvezi s tem tako kot Komisija menim, da tudi če bi imel nacionalni pravni okvir, ki ga je predložitveno sodišče predstavilo Sodišču, v tem primeru vrzeli, morebitni neobstoj sklicevanja na načelo ustreznosti (*Korrespondenzprinzip*) nikakor ne spremeni analize neenakega davčnega obravnavanja nerezidenčnega davčnega zavezanca po pravu Unije. Po eni strani namreč tako načelo nima nobene vloge pri opredelitvi zasebnih preživninskih dajatev kot „stroškov, neposredno povezanih“ z dejavnostjo, s katero so bili ustvarjeni obdavčljivi dohodki v skladu s sodno prakso, navedeno v zgornjih točkah. Po drugi strani ni razloga – in ob izvzetju premislekov v zvezi z nujnimi razlogi v splošnem interesu, navedenimi v točki 66 in naslednjih spodaj, niti predložitveno sodišče niti nemška vlada ne navajata nobenega – da se davčnemu obravnavanju zasebnih rent upravičenca pripiše učinek, zaradi katerega bi se dolžnik te rente davčno obravnaval drugače, glede na to ali je ali ni davčni zavezanec rezident.

49. Kar zadeva, drugič, trditev nemške davčne uprave, na katero se sklicuje Bundesfinanzhof, in sicer da se je Sodišče v sodbi Schröder izreklo samo glede položaja v zvezi s prenosom za plačilo, in ne vnaprejšnjim dedovanjem, tako da naj bi v primeru, ki bi ustrezal temu prvemu položaju, postalo pomembno razlikovanje med odbitkom stroškov pridobitve in obresti, moram vsekakor poudariti, da je taka trditev dokaj presenetljiva. Že ob branju sodbe Sodišča v zadevi Schröder in z njo povezanih

30 — Glej sodbo Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, točka 25.

31 — Glej sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 46.

32 — Glej točko 59 spodaj.

33 — Ali načelo ustreznosti (*Korrespondenzprinzip*), navedeno v točki 12 zgoraj.

sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Y. Bota se namreč nedvomno zdi, da je Sodišče v navedeni sodbi obravnavalo prenos z vnaprejšnjim neodplačnim dedovanjem.[34] Tudi nemška vlada je poleg tega na obravnavi jasno trdila, da sta bila navedena primera z vidika dejanskega stanja podobna.

50. Na tretjem mestu, v zvezi z dvomi Bundesfinanzhof glede vira obdavčljivih dohodkov menim, da to, da so predmet prenosa z vnaprejšnjim dedovanjem v obravnavanem primeru deleži osebne družbe, ki opravlja gospodarsko dejavnost, in ne, kot v primeru Schröder, nepremičnine, ni pomembno za pravno analizo Unije. V obeh primerih gre namreč za prenos premoženja, ki prinaša dohodke, obdavčljive v Nemčiji, in dejstvo, da taki dohodki izhajajo iz poslovne dejavnosti, in ne oddaje nepremičnin, ne povzroči nobene razlike v njunem davčnem obravnavanju za namene obravnavanega primera, zlasti v zvezi z različnim davčnim obravnavanjem davčnih zavezancev nerezidentov.

51. Zdi se, da Bundesfinanzhof v predložitveni odločbi Finanzgericht očita, da ni upoštevalo, da je namen zasebnih preživninskih rent zadostiti potrebam upravičencev po vzdrževanju, zaradi česar naj bi bilo mogoče navedene rente umestiti na zasebno področje prevzemnika, zato naj bi to morala upoštevati njegova država prebivanja, ne da bilo treba državi, v kateri je bil ustvarjen dohodek, odbiti navedene rente.[35]

52. Tudi nemška vlada v svojih stališčih trdi, da je treba zasebne preživninske rente tako kot v nemškem pravu opredeliti kot odbitke osebne narave, ker naj bi temeljili na družinskih vezeh.[36] Navedena vlada trdi, da mora biti taka opredelitev zasebnih preživninskih rent v nacionalnem pravu odločilna tudi za presojo davčnega obravnavanja navedenih rent v skladu s pravom Unije. Ker sistem neposrednih davkov ni usklajen, bodo namreč morali imeti zakonodajalec in nacionalna sodišča možnost, da določijo pravno naravo davčnih odbitkov.

53. V zvezi s tem je Sodišče glede dejstva, ki ga je poudarilo Bundesfinanzhof, da je namen zasebnih preživninskih rent zadostiti potrebam upravičencev po vzdrževanju, v sodbi Schröder, ker je zavrnilo podobne trditve nemške vlade, že ugotovilo, da ta okoliščina v skladu s sodno prakso ne izpodbija obstoja neposredne povezave, ker naj ta neposredna povezava ne bi izhajala iz kakršne koli povezave med višino zadevnega stroška in višino obdavčljivih dohodkov, ampak iz dejstva, da je strošek nerazdružljiv z dejavnostjo, ki prinaša te dohodke.[37]

54. Kar, nasprotno, zadeva trditev nemške vlade o potrebnem upoštevanju opredelitve zadevnih odbitkov v nacionalnem pravu, naj pripomnim, da nobene opredelitve stroška ali odbitka v nacionalnem pravu (naj je ta opredeljen kot oseben, posloven ali druge vrste), čeprav ima na nacionalni ravni pomen, ki mu ga želijo pripisati zakonodajalec in nacionalna sodišča, vseeno ni mogoče uporabiti za utemeljitev razlikovanja med evropskimi državljani glede na njihovo prebivališče, pri čemer bi bilo to razlikovanje v nasprotju s pravom Unije.

55. V zvezi s tem je treba poleg tega poudariti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da so države članice doslej res ohranile pristojnosti na področju neposrednega obdavčevanja, vendar morajo vseeno te pristojnosti izvajati ob izpolnjevanju obveznosti, ki so jih prevzele v okviru prava Unije.[38]

34 — Glej točke 9, 12, 42 in 43 sodbe Schröder, EU:C:2011:198, še bolj pa je to razvidno iz točk od 20 do 23 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Y. Bota v zvezi z navedeno zadevo (EU:C:2010:761).

35 — Glej sodno prakso, navedeno v opombi 25.

36 — Nemška vlada trdi zlasti, da osebna narava zasebnih preživninskih rent izhaja iz narave vrste pogodbe, ki spada v družinsko in dedno pravo, iz cilja prenosa, ki je finančno zavarovati starajoče se starše, iz okoliščine, da vrednost rente ni določena glede na vrednost protidajatve, temveč glede na preživninske potrebe izročitelja in dolžnikovo zmožnost prispevanja rent ter glede na to, da stranke nameravajo ohraniti proizvodno dejavnost, ki je bila prenesena na družino.

37 — Glej sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 43.

38 — Glej sodbe Schumacker, EU:C:1995:31, točka 21, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, točka 26 in v njej navedena sodna praksa, in Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, točka 14 in navedena sodna praksa.

56. Nemška vlada podredno trdi, da v obravnavanem primeru ni neposredne povezave med stroški, katerih odbitek se predlaga, in obdavčljivimi dohodki. Obstoja „neposredne povezave“ med rentami in dohodki od gospodarske dejavnosti naj namreč ne bi bilo mogoče zadostno utemeljiti s tem, da J. Grünewald ni mogel dobiti deleža družbe, ne da bi prevzel obveznost plačevanja rente. Odločilno za ugotovitev take povezave naj bi bilo to, da so se navedeni stroški plačevali prav zaradi gospodarske dejavnosti, obdavčljive v Nemčiji, to je z upravljanjem podjetja, ali da so nerazdružljivo povezani z navedeno gospodarsko dejavnostjo.

57. Francoska vlada podobno navaja, da povezave med zadevnimi rentami in poslovnimi dohodki ne bi bilo mogoče opredeliti kot neposredne, saj naj navedene rente ne bi bile posebej povezane z navedenimi poslovnimi dohodki. Francoska vlada se sklicuje na nedavni sodbi Sodišča Komisija/Finska [39] in Komisija/Nemčija [40], v katerih naj bi Sodišče pojasnilo pomen in obseg pojma „neposredna povezava“.

58. Vendar je treba v zvezi s tem pripomniti, da ni razloga za zavrnitev trditve Sodišča v sodbi Schröder, in sicer da predložitveno sodišče, če potrdi, da obveznost plačila zasebne preživninske rente *izhaja* oziroma izvira iz prenosa premoženja, ki prinaša dohodek, je strošek v zvezi z izpolnjevanjem te obveznosti strošek, ki je neposredno povezan z upravljanjem tega premoženja. [41]

59. V obravnavanem primeru in ob izvzetju preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, se torej zdi, prav kot v primeru Schröder, da obveznost plačevanja zasebnih preživninskih rent izhaja iz prenosa deležev družbe, s katerimi je bil ustvarjen obdavčljiv dohodek. Prenos deležev in prenos rent sta namreč del iste pogodbe in sta vzajemno povezana. Bundesfinanzhof poleg tega v predložitveni odločbi trdi, da iz odstavka 2 navedene pogodbe izhaja, da je dogovorjeno, da se rente plačujejo kot „protidajatev“ (*Gegenleistung*). To dokazuje, da J. Grünewald, če ne bi sprejel obveznosti plačevanja rente očetu, ne bi prejel deležev osebne družbe.

60. Po drugi strani obstoj „neposredne povezave“ v primerih prenosa z vnaprejšnjim dedovanjem izhaja iz pravne opredelitve vnaprejšnjega dedovanja, ki jo je dalo Bundesfinanzhof. Kot namreč izhaja iz točke 9, so zasebne preživninske rente v skladu s sodno prakso navedenega sodišča dohodki od prenesenega premoženja, ki si ga izročitelj pridrži, vendar jih mora ustvarjati prevzemnik. Zato renta v bistvu sovpada vsaj z enim delom dohodka, ustvarjenim s prenesenim premoženjem. To dokazuje, da ne gre samo za neposredno povezavo, temveč da obstaja resnična in dejanska povezava med stroškom, katerega odbitek se predlaga (zasebna preživninska renta), in obdavčljivimi dohodki (koristi, ki jih prinaša delež v družbi).

61. Kar zadeva sodbe, na katere se je sklicevala francoska vlada v zadevi Komisija/Finska, je moralo Sodišče presoditi združljivost finskega sistema obdavčevanja dividend, izplačanih pokojninskim skladom, ki je bil diskriminatoren do nerezidenčnih skladov, s členom 63 PDEU. [42] Iz navedene sodbe torej po mojem mnenju ni mogoče sklepati, kot se zdi, da sklepa francoska vlada, da se je Sodišče za ugotovitev obstoja neposredne povezave nameravalo sklicevati na eno samo merilo, to je namen zakonodajalca, ki bi nadomestilo merilo nerazdružljivosti med stroški in dohodki, razvito v prejšnji sodni praksi. Sodišče namreč v točkah od 41 do 43 navedene sodbe ni razvilo nobenega novega merila, temveč je samo zavrnilo trditev finske vlade o neprimerljivosti položajev rezidenčnih in nerezidenčnih skladov zaradi neobstoja neposredne povezave, pri čemer je ugotovilo, da je

39 — C-342/10, EU:C:2012:688.

40 — C-600/10, EU:C:2012:737.

41 — Glej odstavek 45 zgoraj in sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točke 45, 46 in 49.

42 — Rezidenčni skladi so lahko kot davčno olajšavo uveljavljali zneske, iz katerih se oblikuje rezerva zaradi kritja obveznosti v zvezi s pokojninami, zato je bilo mogoče dejansko oprostiti obdavčitve prejetih dividend, nerezidenčni skladi pa te možnosti niso imeli. Glej sodbo Komisija/Finska, EU:C:2012:688, točki 25 in 26.

zakonodajalec z zadevno nacionalno zakonodajo vzpostavil neposredno povezavo med odbitnim stroškom (to so zneski, iz katerih se oblikuje rezerva zaradi kritja obveznosti v zvezi s pokojninami) in obdavčljivimi dohodki (to so dividende), da bi upošteval poseben namen skladov,[43] skupen rezidenčnim in nerezidenčnim skladom.

62. V zadevi Komisija/Nemčija pa je moralo Sodišče presoditi združljivost člena 63 PDEU z nemškim davčnim sistemom, v skladu s katerim nerezidenčni skladi od dividend in obresti, prejetih v Nemčiji, niso mogli odbiti nekaterih stroškov, za katere bi bilo treba po navedbah Komisije šteti, da so z njimi neposredno povezani. Vendar Sodišče drugače od tega, kar dozdevno trdi francoska vlada, v navedeni sodbi ni spremenilo pristopa, sprejetega v sodbi Schröder, na katero se je prej oprlo,[44] temveč je samo zavrnilo tožbo Komisije, ker naj ne bi prevzela svojega dokaznega bremena za dokaz neizpolnitve obveznosti. Sodišče je Komisiji zlasti očitalo, da ni predložila zadostnih dokazov, da so bili stroški (bančni in transakcijski stroški ter stroški človeških virov), za katere je trdila, da so neposredno povezani z obdavčljivimi dohodki (dividende in obresti), posebej potrebni za prejemanje navedenih dohodkov. Z drugimi besedami, če uporabim besede iz sodbe Schröder, Komisija ni zadostno dokazala, da so navedeni stroški izhajali ali izvirali iz dejavnosti, ki bi prinašala obdavčljive dohodke.

63. Nemška vlada poleg tega trdi, da tudi če bi država prebivališča J. Grünewalda za namene osebnega odbitka upoštevala zasebne preživninske rente, ki jih je plačal, bi obstajalo tveganje za dvojni odbitek takih rent, s čimer bi bili nerezidenti obravnavani ugodneje kot rezidenti. Z morebitnim obstojem takega tveganja, ki se zdi v obravnavanem primeru nekoliko teoretičen, torej ni mogoče utemeljiti diskriminatornega obravnavanja za nerezidenčne davčne zavezance. Direktiva Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve in obdavčevanju zavarovalnih premij (77/799/EGS),[45] ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari, in Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS,[46] namreč določata izmenjavo podatkov med zadevnimi davčnimi organi, tako da lahko nemško ministrstvo za finance državo prebivališča delnega davčnega zavezanca obvesti o njegovem zahtevku za odbitek, in sicer zaradi izognitve dvojnemu obdavčevanju.[47]

64. Nazadnje, francoska vlada podredno trdi, da če bi Sodišče menilo, da nacionalna zakonodaja, ki davčnemu zavezancu nerezidentu preprečuje, da bi odbil plačane zasebne preživninske rente, nasprotuje členu 63 PDEU, potem se odbitek ne bi smel izvesti pri celotnem dohodku, ki ga je ta ustvaril v državi, v kateri ne prebiva, temveč bi ga bilo treba izvesti samo pri dohodkih določene kategorije v zvezi z dejavnostjo, ki je neposredno povezana z rentami, torej v obravnavanem primeru samo pri dohodkih, ki jih je J. Grünewald ustvaril v Nemčiji s svojo udeležbo v osebni družbi.

65. V zvezi s tem v skladu s trditvami Komisije na obravnavi vseeno menim, da izbrani pristop ne vsebuje diskriminacije med davčnim zavezancem rezidentom in nerezidentom, zato morajo nacionalni davčni organi določiti natančen način za izračun odbitkov ali davčno osnovo, na podlagi katere jih je mogoče izvesti.

43 — Ta namen je Sodišče opredlilo kot zbiranje kapitala z investicijami, ki prinašajo med drugim prihodek v obliki dividend, zaradi izpolnjevanja prihodnjih obveznosti na podlagi zavarovalnih pogodb, sodba Komisija/Finska, EU:C:2012:688, točka 42.

44 — Sodba Komisija/Nemčija, EU:C:2012:737, točka 17.

45 — Posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63.

46 — UL L 64, str. 1.

47 — Glej v zvezi s tem tudi sodbi Centro Equestre da Lezíria Grande, EU:C:2007:96, točka 36, in van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, točka 55.

2. Obstoj nujnega razloga v splošnem interesu

66. Na podlagi ustaljene sodne prakse je omejitev prostega pretoka kapitala dopustna, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu.[48] V zadevi Schröder nemška vlada ni navedla nobenega nujnega razloga v splošnem interesu niti ga ni predpostavljalo predložitveno sodišče,[49] v obravnavanem primeru pa sta bila navedena dva.

a) Uravnotežena razdelitev davčne pristojnosti med državami članicami

67. Predložitveno sodišče zlasti sprašuje, ali je zavrnitev možnosti davčnemu zavezancu nerezidentu, da odbije rente, ki jih dolguje, mogoče utemeljiti s tem, da se ohrani uravnotežena razdelitev davčne pristojnosti med državami članicami v skladu z načelom teritorialnosti. Navedeno sodišče ob sklicevanju na zgoraj navedeno načelo ustreznosti (*Korrespondenzprinzip*),[50] iz katerega naj bi izhajalo, da pravna presoja Unije glede zadevne zakonodaje ni mogoča brez upoštevanja davčnega položaja upravičenca do rente, sprašuje, ali državi, iz katere izvirajo dohodki, ni mogoče dovoliti, da bi ohranila svojo davčno zakonodajo s prepovedjo odbitka davčnemu zavezancu nerezidentu, če iz objektivnih razlogov ne bi bilo mogoče obdavčiti upravičenca, če bi ta na primer imel prebivališče zunaj nacionalnega ozemlja.

68. V zvezi s tem je treba spomniti, da je po eni strani ohranitev razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava, po drugi strani pa iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali uskladitev na ravni Evropske unije države članice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev davčne pristojnosti, zlasti za odpravo dvojnega obdavčevanja.[51]

69. Toda v obravnavanem primeru je treba najprej pripomniti, da niti iz predložitvene odločbe niti iz drugega dokaza iz spisa ni razvidno, da rent, ki jih je J. Grünewald plačal očetu upravičencu, v Nemčiji ni mogoče obdavčiti. Ni namreč nobenega indica, da bi bil oče rezident zunaj nemškega ozemlja ali da njegovih rent ni mogoče obdavčiti iz katerega koli drugega razloga. Zato se zdi, da gre za hipotetično trditev, s katero – razen če je seveda ne preveri predložitveno sodišče – v zadevi, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, nikakor ne bi bilo mogoče dejansko utemeljiti diskriminacije J. Grünewalda.

70. Nato, kot je bilo že navedeno v točki 48, ne glede na načelo ustreznosti (*Korrespondenzprinzip*)[52] z davčnim obravnavanjem upravičenca do rent nikakor ni mogoče utemeljiti diskriminacije davčnega zavezanca nerezidenta. Zadevna zakonodaja, natančneje člen 50 EStG, zavrača vsakršen odbitek „izrednega izdatka“ na splošno, če je dolžnik omejeno davčno zavezan. Zato se odbitek zasebnih preživninskih rent davčnemu zavezancu nerezidentu zavrne v vsakem primeru ter ne glede na kraj prebivanja in ne glede na to, da se za te rente obdavči upravičenec. Namen navedene zakonodaje nikakor ni ohranjati uravnoteženo razdelitev davčne pristojnosti in je sploh nikakor ni mogoče obravnavati kot ukrep, ki bi ustrezal temu namenu.

48 — Glej med drugim sodbo DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, točka 44 in navedena sodna praksa.

49 — Glej sodbo Schröder, EU:C:2011:198, točka 48.

50 — Glej točko 12 zgoraj.

51 — Glej sodbo DMC, EU:C:2014:20, točki 46 in 47 ter navedena sodna praksa.

52 — Bundesfinanzhof se v svoji predložitveni odločbi sklicuje na sodbo Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Tako sklicevanje se mi zdi neupoštevno, ker je navedeni primer zadeval dejstvo, da v eni od držav članic ni bilo mogoče odbiti preživnine, plačane v drugi državi članici, in s tem razmerje med različnima davčnima zakonodajama (glej zlasti točko 35), medtem ko se vprašanje možnosti odbitka zasebnih rent in *ustreznega* obdavčenja upravičenca nanaša izključno na nemški davčni sistem.

b) Doslednost nacionalnega davčnega sistema

71. Nemška vlada kot utemeljitveni razlog za zadevno davčno obravnavanje navaja tudi potrebo po zagotovitvi doslednosti nacionalnega davčnega sistema, pri čemer se izrecno opira na trditve, na katere se je sklicevalo Bundesfinanzhof, ko je izrazilo dvome o razlogu v zvezi z uravnoteženo razdelitvijo davčne pristojnosti med državami članicami. V skladu z navedeno vlado je treba zaradi načela ustreznosti (*Korrespondenzprinzip*) in posledičnega prenosa zmožnosti prispevanja med dolžnikom in upnikom rent [53] celotno generacijsko skupnost dedičev (*Generationennachfolgeverbund*), v okviru katere se izvede transakcija na podlagi vnaprejšnjega dedovanja (v obravnavanem primeru starši in otroka), obravnavati kot davčno skupnost in torej enotno obdavčiti. [54] Kot navaja nemška vlada, če bi bil odbitek zasebnih preživninskih rent v Nemčiji dovoljen, ne da bi bil za te rente hkrati obdavčen upravičenec do njih, naj bi imela davčna skupnost dvojno ugodnost, kar naj bi ogrozilo doslednost nemškega davčnega sistema.

72. V zvezi s tem je treba spomniti, da Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso priznava potrebo po zagotovitvi doslednosti nacionalnega davčnega sistema kot nujni razlog v splošnem interesu. [55] Vendar je dopustnost takega utemeljitvenega razloga pogojena z obstojem neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem, pri čemer je treba neposrednost take povezave presojati glede na cilj zadevne zakonodaje. [56] Poleg tega take povezave ni zlasti v primeru različnega obdavčevanja ali davčne obravnave različnih davčnih zavezancev. [57]

73. V obravnavanem primeru se zdi očitno, da se zadevno davčno obravnavanje nanaša na različna davčna zavezanca, to sta na eni strani dolžnik zasebnih preživninskih rent, ki lahko, če je rezident, te rente odbije, in na drugi strani upravičenec, čigar navedene rente se v skladu z načelom ustreznosti (*Korrespondenzprinzip*) obdavčijo.

74. Toda nemška vlada trdi, da neposredna povezava med davčno ugodnostjo in odtegljajem, zahtevana v skladu s sodno prakso, lahko prav tako obstaja, čeprav gre za različna davčna zavezanca, ker naj bi bilo treba zaradi načela ustreznosti (*Korrespondenzprinzip*) generacijsko skupnost dedičev (*Generationennachfolgeverbund*) obravnavati kot davčno skupnost.

75. Ta trditev me nikakor ne prepriča.

76. Na prvem mestu se mi namreč zdi, da očitno nasprotuje trditvi, ki jo je navedla nemška vlada – obravnavana je v točki 56 in naslednjih – in v skladu s katero ni neposredne povezave med stroški, katerih odbitek se predlaga (to so zasebne preživninske rente, za katere se obdavči upravičenec), in obdavčljivimi dohodki. Če se namreč trdi, da ni neposredne povezave med odbitnimi stroški in obdavčljivimi dohodki, se sprašujem, kako je mogoče trditi, da bi taka povezava obstajala med davčno ugodnostjo in odtegljajem.

77. Na drugem mestu, to je v nasprotju s prakso nemških davčnih organov, ki v skladu z zadevno davčno zakonodajo generacijske skupnosti dedičev (*Generationennachfolgeverbund*) ne obravnavajo vedno kot davčno skupnost, temveč samo če davčni zavezanec dolžnik prebiva v Nemčiji. Samo v tem primeru namreč obstaja povezava med obdavčitvijo rent in njihovim odbitkom. Nasprotno, v skladu s členom 50 EstG se odbitek zasebnih preživninskih rent vsekakor zavrne davčnemu zavezancu nerezidentu, ne glede na to ali se rente obdavčijo v Nemčiji ali ne.

53 — Glej točki 10 in 12 zgoraj.

54 — Nemška vlada poleg tega trdi, da je Sodišče v podobnih primerih, kakršen je primer skupin družb, različne subjekte priznalo kot davčno skupnost. Navedena vlada se sklicuje zlasti na sodbo Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659.

55 — Glej med drugim sodbi Manninen C-319/02, EU:C:2004:484, točka 42, in Papillon, EU:C:2008:659, točka 43.

56 — Glej med drugim sodbo Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, točka 92 in navedena sodna praksa.

57 — Glej sodbo DI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, točka 47 in navedena sodna praksa. V zvezi s tem se sklicujem tudi na točko 35 in naslednje mojih sklepnih predlogov v zvezi z zadevo Komisija/Portugalska (C-493/09, EU:C:2011:344).

78. Poleg tega je nemška vlada na obravnavi priznala, da upravičenec do rent, če prebiva v tujini – kar se v zadevi, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, zdi bolj hipotetično – se odbitek zasebnih preživninskih dajatev odobri davčnemu zavezancu rezidentu, tudi če se rente ne obdavčijo v Nemčiji, če predloži potrdilo države članice, v kateri prebiva upravičenec do rent, iz katerega je razvidno, da so te v navedeni državi članici obdavčene.

79. Iz navedenih premislekov je torej razvidno, da načelo ustreznosti (*Korrespondenzprinzip*) v nasprotju s trditvijo nemške vlade ni podlaga za nikakršno doslednost, ki bi jo bilo treba ohraniti v nacionalnem davčnem sistemu in s katero bi bilo mogoče utemeljiti diskriminatorno obravnavanje davčnega zavezanca nerezidenta.

80. Iz navedenega po mojem mnenju izhaja, da z nobenim navedenim nujnim razlogom v splošnem interesu ni mogoče utemeljiti ugotovljenega omejevanja prostega pretoka kapitala.

V – **Predlog**

81. Iz zgoraj navedenih razlogov Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje Bundesfinanzhof odgovori:

„Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero lahko davčni zavezanec rezident, ne pa tudi nerezident odbije zasebne preživninske dajatve, plačane v okviru prenosa premoženja, ki je povezano s to državo in prinaša dohodek, z vnaprejšnjim dedovanjem, če obveznost plačevanja navedenih rent izhaja iz takšnega prenosa premoženja, tudi če navedena zakonodaja določa, da navedenemu odbitku ustreza enakovredna davčna obveznost upravičenca do rent, ki je v navedeni državi v celoti davčno zavezan.“