Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 4. septembra 2014[1]

Zadeva C-87/13

Staatssecretaris van Financiën
proti
X
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Kraljevina Nizozemska))

„Davčna zakonodaja — Svoboda ustanavljanja — Nacionalni davek na dohodek — Povečan odbitek za stroške ohranjanja domačega lastniško uporabljanega spomenika — Nizozemski državljan, ki živi v stavbi pod spomeniškim varstvom v Belgiji, na Nizozemskem opravlja gospodarsko dejavnost in je tam neomejeno obdavčen“

I – **Uvod**

1. Kraljevina Nizozemska bi rada davčno spodbujala ohranitev svoje kulturne dediščine. Za ohranitev nizozemskih spomenikov je zato dodelila večji davčni odbitek.

2. Postopek v glavni stvari se nanaša na nizozemskega državljana, ki sicer živi v stavbi pod spomeniškim varstvom in jo vzdržuje, vendar se ta stavba nahaja v Belgiji. Čeprav je njegov celotni dohodek obdavčen na Nizozemskem, ne prejema davčne olajšave za ohranitev belgijskega spomenika. Kajti Kraljevina Nizozemska daje prednost le nizozemskim spomenikom. Ali je ta omejitev olajšave nacionalne kulturne dediščine v skladu s temeljnimi svoboščinami, bo moralo Sodišče pojasniti v okviru tega postopka.

II – **Pravni okvir**

3. V skladu s členom 2.5(1) nizozemskega Wet inkomstenbelasting 2001, kakor je bil spremenjen leta 2004 (v nadaljevanju: nizozemski zakon o davku od dobička), se lahko prebivalec druge države članice odloči, da bo na Nizozemskem obravnavan kot davčni zavezanec rezident.

4. V skladu z nizozemskim zakonom o davku od dobička se obdavčijo tako dohodki iz oddajanja stanovanj v najem kot tudi lastniško uporabljenih stanovanj, ki so v lasti davčnega zavezanca. Dohodki lastniško uporabljenih stanovanj se določijo v odstotku od vrednosti stanovanja.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

5. Iz dohodkov lastniško uporabljenih stanovanj je v omejenem obsegu mogoče odbiti izdatke v zvezi s stanovanjem. Vsak dodaten izdatek se lahko v primeru stavbe pod spomeniškim varstvom uveljavlja kot tako imenovani osebni odbitek. To pravilo velja tudi za stavbe v najemu. Odbitek v skladu s členom 6.31 nizozemskega zakona o davku od dobička predpostavlja, da je stavba vpisana v register v skladu s členom 6 ali 7 Monumentenwet 1988 (v nadaljevanju: nizozemski zakon o varstvu kulturne dediščine). Te določbe si predložitveno sodišče razlaga tako, da je mogoč le vpis stavbe, ki se nahaja na Nizozemskem.

III – **Postopek v glavni stvari**

6. Postopek v glavni stvari se nanaša na odločbo o nizozemskem davku na dohodek zoper gospoda X za leto 2004.

7. X ima nizozemsko državljanstvo. Leta 2004 se je iz Nizozemske preselil na dvorec v Belgiji. X je lastnik dvorca, ki je skupaj s svojim okoljem v skladu z belgijsko zakonodajo zaščiten kot spomenik oziroma spada h kulturni krajini. Na Nizozemskem X še vedno opravlja dejavnost direktorja družbe, katere edini delničar je. V Belgiji nima dohodkov iz pridobitne dejavnosti.

8. Za nizozemski davek na dohodek je bil X v letu 2004 na njegovo zahtevo obravnavan kot davčni zavezanec rezident. V davčni napovedi je od svojih prihodkov odbil znesek 18.140 EUR kot osebni odbitek za stroške in amortizacijo, ki so se nanašali na dvorec v Belgiji. Ta izdatek bi lahko X uveljavljal tudi v okviru belgijskega davka na dohodek z izbiro določene oblike obdavčitve. Tega pa vendarle ni upošteval, saj ta možnost kot rezultat zanj ni bila davčno ugodna.

9. Nizozemska davčna uprava je osebni odbitek zavrnila, ker belgijski dvorec ni bil registriran v registru v skladu s členoma 6 ali 7 nizozemskega zakona o varstvu kulturne dediščine. Zoper ta sklep je X vložil tožbo.

IV – **Postopek pred Sodiščem**

10. Hoge Raad der Nederlanden, ki mu je bil predložen ta pravni spor, je mnenja, da je z nizozemskimi določbami o osebnem odbitku pri stavbah pod spomeniškim varstvom mogoča kršitev prava Unije. Zato je prekinilo odločanje in Sodišču 21. februarja 2013 v skladu s členom 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

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

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

11. Ta zadeva je bila najprej povezana z zadevo C-133/13 za skupen postopek in izdajo sodbe. Glede povezanih zadev so X, Q (stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-133/13), Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Španija, Francoska republika, Italijanska republika, Kraljevina Nizozemska, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ter Evropska komisija julija 2013 predložili pisna stališča. Nato je bila povezava zadev razveljavljena.

V – **Pravna presoja**

12. Z vprašanjema za predhodno odločanje, na kateri bom odgovorila skupaj, v bistvu predložitveno sodišče sprašuje, ali je glede na pravo Unije lahko nacionalna davčna olajšava za stavbe pod spomeniškim varstvom, ki se uporabljajo za lastne namene, omejena na domače zgradbe. Predložitveno sodišče meni, da je mogoča zlasti nezdružljivost nizozemskih določb s svobodo ustanavljanja na podlagi člena 43 ES (glej pod A) ter prostim pretokom kapitala na podlagi člena 56(1) ES (glej pod B).

A – *Svoboda ustanavljanja*

1. Omejitev

13. Z določbami o davčni olajšavi, kot to velja za nizozemske, bi lahko bil davčni zavezanec, kot je X, omejen v svoji svobodi ustanavljanja.

14. X lahko načeloma zase uveljavlja svobodo ustanavljanja. Kot direktor družbe, katere edini družbenik je, izvaja X dejavnost samozaposlene osebe v smislu člena 43(2) ES.[2] Uporaba svobode ustanavljanja prav tako ne izključuje možnosti, da je X, ki svojo zaposlitev opravlja na Nizozemskem, sam nizozemski državljan. Glede na besedilo člena 43, prvi odstavek, prvi stavek, ES je zaščitena le pravica do ustanavljanja „državljanov ene države članice na ozemlju druge države članice“, kar pa ne drži za pravico do ustanavljanja nizozemskega državljana X na Nizozemskem. Sodišče pa je razširilo področje varstva svobode ustanavljanja tudi s svojo sodno prakso. Po tem spada vsak državljan Unije, ne glede na svoje državljanstvo, na področje uporabe člena 43 ES, če opravlja poklicno dejavnost v drugi državi članici, ki ni država stalnega prebivališča.[3] Tako je bilo v primeru X, saj je imel v zadevnem obdobju stalno prebivališče v Belgiji, na Nizozemskem pa je opravljal dejavnost svojega podjetja.

15. Svoboda ustanavljanja se lahko omeji z vsemi nacionalnimi predpisi, ki nerezidente v primerjavi z rezidenti manj ugodno obravnava.[4] Zaradi nizozemske ureditve nerezident v nasprotju s rezidentom nima možnosti osebnega odbitka za izdatke, povezane s stavbo pod spomeniškim varstvom, kjer tudi sam živi. Dejstvo, da – kot poudarja Kraljevina Nizozemska – velja nizozemska olajšava tudi za nepremičnine za nelastniško uporabo in so v zvezi s tem rezidenti in nerezidenti obravnavani enako, te ugotovitve ne more spremeniti.

16. To neugodno obravnavanje nerezidentov omejuje osebo, kot je X – v nasprotju s stališčem Zvezne republike Nemčije – tudi pri opravljanju njene dejavnosti, zaščitene s svobodo ustanavljanja. Kajti ureditev davčne olajšave vodi do različne davčne obremenitve dohodkov iz delovnega razmerja, kar pa je odvisno od tega, ali X živi v stavbi pod spomeniškim varstvom na Nizozemskem ali v drugi državi članici.

17. Ta širok pogled na pojem omejitev je po mojem mnenju obvezen, saj je Sodišče v povezavi z drugo zadevo že ugotovilo, da davčna olajšava v prostem pretoku delavcev ali svobodi ustanavljanja omejuje samo domača lastniško uporabljana stanovanja ljudi, ki želijo kupiti stanovanje za lastno bivanje v drugi državi članici.[5]

2 — Glej sodbo Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251, točka 26).

3 — Glej sodbo Komisija proti Nemčiji (C-152/05, EU:C:2008:17, točka 20); glej tudi sodbo N (C-470/04, EU:C:2006:525, točka 28); glede prostega pretoka delavcev glej sodbo Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, točka 36 in tam navedena sodna praksa).

4 — V tem smislu in drugih glej sodbe Stanton in L'Étoile 1905 (C-143/87, EU:C:1988:378, točka 13), Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, točka 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, točka 43) in Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, točka 58).

5 — Sodba Komisija/Nemčija (C-152/05, EU:C:2008:17, točki 24 in 25).

18. V obravnavanem primeru je tako mogoče ugotoviti omejitev svobode ustanavljanja.

19. Taka omejitev je v skladu s sodno prakso dopustna le, ko se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi (več o tem pod 2), ali če je to upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu [6] (glej 3).

2. Objektivna primerljivost položajev

20. Sodišče se z mojim predlogom v sodbi Nordea Bank Danmark, da se preskusna točka objektivne primerljivosti položajev opusti, ni strinjalo. Nasprotno, zdi se, da preskusni točki na področju davčnega prava ponovno pripisuje večji pomen. [7]

21. V obravnavanem primeru se postavlja vprašanje, ali sta objektivno primerljiva položaj davčnega zavezanca, katerega lastniško uporabljana stavba pod spomeniškim varstvom leži na Nizozemskem in katere dohodki, ki se nanašajo nanjo, se obdavčijo tam, ter položaj davčnega zavezanca, katerega lastniško uporabljana stavba pod spomeniškim varstvom leži v drugi državi članici, katere dohodki, ki se nanašajo nanjo, se prav tako obdavčijo na Nizozemskem.

22. Dve razliki primerjanih položajev postavljata njuno objektivno primerjavo pod vprašaj. Kot prvo gre v enem primeru za rezidenta, v drugem primeru za nerezidenta. Kot drugo je v enem primeru stavba spomeniško zaščitena v skladu z nizozemskim pravom, v drugem primeru pa v skladu z belgijskim pravom.

a) Različno prebivališče davčnega zavezanca

23. Glede na različno prebivališče davčnega zavezanca se je treba sklicevati na ustaljeno sodno prakso, po kateri se glede na davek na dohodek rezidenti in nerezidenti kot fizične osebe običajno ne nahajajo v objektivno primerljivem položaju. Kajti med njimi obstajajo objektivne razlike tako z vidika vira dohodkov kot z vidika osebne davčne zmogljivosti ter razlike glede osebnih in družinskih okoliščin. [8] Zato praviloma dejstvo, da država članica nerezidentu ne omogoča nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih nakloni rezidentu, ne pomeni nedovoljenega razlikovanja. [9]

24. To načelo sodne prakse pa velja le omejeno, tako da bi se lahko dvomilo o njegovi kakovosti kot načelu. Kajti Sodišče hkrati meni, da se diskriminacija v vsakem primeru lahko domneva, če so rezidenti in nerezidenti, ne glede na kraj stalnega prebivališča ter namen in vsebino obravnavanih nacionalnih predpisov v primerljivem položaju. [10] Samo tak pogled na konkreten primer se ujema s sodno prakso, v skladu s katero je treba preučiti objektivno primerljivost položajev glede na cilj zadevne ureditve. [11] Zato je Sodišče tudi zlasti zaradi posebnih davčnih ugodnosti dodatno zahtevalo, da mora med skupinami rezidentov in nerezidentov obstajati objektivna razlika, da bi se lahko zanikala objektivna primerjava njihovih položajev. [12]

6 — Glej samo sodbo Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 23 in tam navedena sodna praksa).

7 — Glej moje sklepne predloge v zadevi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, točke 22 do 28) in sodbo Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točki 23 in 24).

8 — Glej med drugim sodbe Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točki 31 in 32), Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, točka 18), Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, točka 43) in Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2012:282, točka 50).

9 — Glej samo sodbi Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 34) in Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2012:282, točka 50).

10 — Glej sodbi Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409, točka 26) in Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2012:282, točka 51).

11 — Glej samo sodbe X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 22) in SCA Group Holding in drugi (C-39/13, C-40/13 in C-41/13, EU:C:2014:1758, točka 28).

12 — Glej med drugim sodbe Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, točka 19), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, točka 60) in Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, točka 44).

25. Iz tega sledi, da je treba v vsakem primeru na podlagi vsakič preverjene nacionalne ureditve vedno preveriti, ali je položaj rezidentov in nerezidentov primerljiv. Načela, v skladu s katerim to na splošno ne velja, na podlagi sodne prakse ni mogoče postaviti.

b) Različno pravo o spomeniškem varstvu

26. Objektivna primerljivost položajev bi lahko zato v obravnavanem primeru spodletela le zaradi druge razlike, namreč okoliščine, da leži v domačem primeru stanovanje pod nizozemskim, v primeru X pa pod belgijskim spomeniškim varstvom.

27. Sedanja ureditev glede davčnega odbitka nekaterih stroškov in med drugim za ohranjanje stavb pod spomeniškim varstvom je po mnenju predložitvenega sodišča usmerjena v ohranjanje kulturne dediščine na Nizozemskem.

28. Belgijskega spomenika se v tem okviru objektivno ne bi moglo primerjati z nizozemskim spomenikom. Kajti cilj ureditve je spodbujanje kulturne dediščine, ki se nahaja na Nizozemskem.

29. Vendar pa se mi tak pogled ne zdi primeren.

30. Francoska republika je sicer upravičeno opozorila na to, da je Sodišče zlasti v sodbi Persche menilo, da obstaja objektivna primerljivost položajev domačega in tujega objekta z vidika davčne ugodnosti le v primeru, če sta oba spodbujala enake interese skupnosti.[13] Razlikovanje je po tem mogoče, če imajo tuji objekti drugačne cilje od nacionalne davčne ureditve.[14]

31. Vendar pa cilj nacionalne ureditve davčnih olajšav za preizkus objektivne primerljivosti ne sme biti opredeljen zgolj z nacionalnega vidika. Kajti sicer bi lahko imela vsaka država članica na izbiro, da z izključno nacionalno opredeljenim ciljem ureditve davčnih olajšav nerezidente brez težav izključi. Izključno nacionalno naravnana ureditev je precejšnji razlog za domnevo omejitve temeljne svoboščine. Ta nacionalna povezava pa na drugi stopnji objektivne primerljivosti položajev ne more takoj spet voditi do tega, da je omejitev dopustna. Zato je treba objektivno primerljivost položajev preučiti glede na cilj nacionalne ureditve. Vendar pa mora biti ta cilj določen prav ob neupoštevanju izključno nacionalne povezave ureditve davčnih olajšav.

32. V obravnavanem primeru to pomeni, da je položaj nerezidenta X objektivno primerljiv s položajem rezidenta, če je njegova stavba prav tako vredna zaščite kot kulturna dediščina. Ker je dvorec v lasti X pod spomeniškim varstvom v skladu z belgijskim pravom, se lahko o tem načeloma domneva.

33. Tej objektivni primerljivosti položajev – v nasprotju z mnenjem Francoske republike – pa ne nasprotuje dejstvo, da nizozemske ureditve o spomeniškem varstvu ne veljajo za belgijsko nepremičnino, zlasti s tem redno povezane obveznosti in omejitve. Kajti, prvič, belgijsko pravo verjetno vsebuje podobne povezave lastnika belgijske nepremičnine. Drugič pa objektivne primerljivosti položajev ni mogoče zanikati tudi zato, ker se lahko davčni zavezanec, kot je X, po potrebi prostovoljno podvrže nizozemski ureditvi o spomeniškem varstvu.

13 — Sodba Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, točke 48 do 50).

14 — Sodba Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, točka 47).

c) Rezultat objektivne primerljivosti položajev

34. V obravnavanem primeru sta tako objektivno primerljiva položaj davčnega zavezanca, katerega lastniško uporabljana stavba pod spomeniškim varstvom je na Nizozemskem in katere dohodki, ki se nanjo nanašajo, se obdavčijo tam, in položaj davčnega zavezanca, katerega lastniško uporabljana stavba pod spomeniškim varstvom je v drugi državi članici, katere dohodki, ki se nanašajo na stavbo, se prav tako obdavčijo na Nizozemskem.

3. Nujni razlog v splošnem interesu

35. Treba pa je še preučiti, ali je ureditev davčnih olajšav za spomenike, kot je nizozemska, ki upošteva izključno nacionalne spomenike, utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu.

36. Najprej je treba poudariti, da v okviru utemeljitve ne more biti vprašljivo, ali lahko Kraljevina Nizozemska spodbuja nacionalne spomenike. Kajti ta cilj bi načeloma bil zagotovljen tudi tedaj, če bi nizozemska ureditev davčnih olajšav veljala tudi za tuje spomenike. Temu se Kraljevina Nizozemska ne bi mogla zoperstaviti, da bi lahko razširitev davčnih olajšav glede tujih spomenikov privedla do znižanja davčnih prihodkov. V skladu z ustaljeno sodno prakso potreba po preprečitvi upada davčnih prihodkov ne spada med nujne razloge v splošnem interesu, ki bi lahko upravičili omejitev pogodbeno priznane svobode. [15]

37. V tem primeru se zato postavlja le vprašanje, ali je upravičeno, da država članica omejuje davčno olajšavo glede nacionalnih spomenikov.

38. Na podlagi tega je sodba Komisija proti Italiji, ki jo je navedlo več sodelujočih v tem procesu, v obravnavanem primeru le omejenega pomena. V zvezi s tem je lahko ohranjanje (nacionalne) zgodovinske in kulturne dediščine nujni razlog v splošnem interesu, ki utemeljuje omejitev svobodnega opravljanja storitev. [16] Predmet odločitve pa so bile omejitve dejavnosti tujih gospodarskih subjektov v zadevni državi članici – v tem primeru turističnih vodičev – zaradi ohranjanja nacionalne kulturne dediščine. Vendar pa to ni bilo vprašanje, ali je lahko ureditev davčnih olajšav države članice omejena na nacionalno kulturno dediščino.

39. Pri tem vprašanju je bolj pomembno, da lahko v skladu s sodno prakso države članice načeloma same določijo, kakšen splošni interes bi želele davčno olajšati. [17] Opredelitev cilja v zvezi z ureditvijo davčnih olajšav je torej v pristojnosti držav članic.

40. Vendar pa Sodišče v različnih sklepih ni dovolilo omejitve davčne olajšave glede na nacionalna dejanska stanja, saj je bilo cilj glede olajšave mogoče doseči tudi s tujo pomočjo. Sodišče v sodbi Petersen tako ni moglo ugotoviti, zakaj se nemška razvojna politika lahko spodbuja le z nacionalnimi podjetji. [18] V sodbi glede nemških dodatkov za lasten dom je Sodišče ugotovilo, da je bil cilj zadovoljiti povpraševanja po stanovanjih prav tako dosežen, čeprav se spodbuja nakup lastniško uporabljenih stanovanj v tujini. [19] V več sodbah glede odbitka za donacije je Sodišče poleg tega ugotovilo, da država članica organizacije, ki imajo določene cilje javne politike, davčno ne spodbuja le v primeru, če imajo sedež v domači državi. [20]

15 — Glej sodbo Komisija/Avstrija (C-10/10, EU:C:2011:399, točka 40 in tam navedena sodna praksa).

16 — Sodba Komisija/Italija (C-180/89, EU:C:1991:78, točki 19 in 20).

17 — Glej sodbe Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, točka 39), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, točka 48) in Tankreederei I (C 287/10, EU:C:2010:827, točka 30).

18 — Sodba Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, točka 61).

19 — Glej sodbo Komisija/Nemčija (C-152/05, EU:C:2008:17, točka 28).

20 — Glej sodbi Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, točka 44) in Komisija/Avstrija (C-10/10, EU:C:2011:399, točka 33).

41. Vendar pa se vse te odločitve na koncu navezujejo na vprašanje, kako je mogoče cilj, ki ga določi država članica, spodbujati tudi ob pomoči gospodarskih subjektov s sedežem v drugi državi članici. V obravnavanem primeru pa X s sedežem v tujini ne spodbuja cilja, ki mu sledi nizozemska ureditev davčnih olajšav. Stroški vzdrževanja, ki jih X uveljavlja v okviru nizozemske obdavčitve, ne služijo za ohranitev spomenikov na Nizozemskem.

42. Če pa lahko Kraljevina Nizozemska glede na sodno prakso prosto določa cilje davčne olajšave, vodi odločitev, da se podpirajo samo spomeniki, ki se nahajajo le na Nizozemskem, v obravnavanem primeru v bistvu do utemeljitve omejitve svobode ustanavljanja.

43. Kljub temu pa države članice v skladu s pravom Unije ne morejo izbirati opredelitve cilja davčne olajšave povsem same. To ne velja le v zvezi s prepovedjo pomoči člena 87(1) ES (postal člen 107(1) PDEU). Tudi za utemeljitev omejitve temeljnih svoboščin ne sme biti cilj davčne olajšave kot tak zasnovan neposredno diskriminatorno, na primer če je cilj davčne ureditve spodbujanje gospodarske dejavnosti domačih podjetij ali domačih proizvodov. [21]

44. V obravnavanem primeru pa cilj, ki ga država članica uresničuje z ureditvijo davčnih olajšav, podpirajo pogodbe in lahko zato služi kot utemeljitev omejitve temeljne svobode. V členu 30 ES (postal člen 36 PDEU) je prepoved količinskih omejitev med državami članicami utemeljena z „varstvom nacionalnih bogastev z umetniško, zgodovinsko ali arheološko vrednostjo“. Poleg tega je Skupnost v skladu s členom 151(1) ES (postal člen 167(1) PDEU) zavezana prispevati „k razcvetu kultur držav članic, pri čemer upošteva njihovo nacionalno in regionalno raznolikost“. Iz teh določb je razvidno, da pogodbe temeljijo na ohranjanju kulturne dediščine zgolj v nacionalnem okviru in da je spodbujanje nacionalne kulture v Uniji torej legitimen cilj. [22]

45. Poleg tega lahko v skladu s sodno prakso objektivno upoštevanje splošnega interesa pomeni tudi voljo, da se zagotovi obstoj povezave med družbo zadevne države članice in prejemnikom storitve. [23] V obravnavanem primeru je ta povezava med družbo Kraljevine Nizozemske in nizozemsko kulturno dediščino, katere cilj je ohranjanje ureditve davčnih olajšav. Ker ta ureditev tako ne bo spodbujala posameznika kot takega, je zato tudi nepomembno, kakšno povezavo ima X z nizozemsko družbo.

46. Omejitev svobode ustanavljanja je s stališča nizozemske ureditve davčnih olajšav torej upravičena z dopustnim ciljem ohranjanja nacionalne kulturne dediščine. Glede na ta cilj davčne olajšave ni mogoče, da bi izključitev spodbujanja nacionalne kulturne dediščine v drugih državah članicah presegala tisto, kar je potrebno za doseganje nizozemskega cilja davčne olajšave.

4. Predlog

47. Svoboda ustanavljanja ni v nasprotju z omejitvijo nacionalne davčne olajšave lastniško uporabljanih stavb pod spomeniškim varstvom na domače stavbe, če je cilj davčne olajšave ohranjanje nacionalne kulturne dediščine.

B – *Prosti pretok kapitala*

48. Ne glede na vprašanje, ali pomeni nizozemska ureditev davčnih olajšav v tej konstelaciji tudi omejitev prostega pretoka kapitala v skladu s členom 56(1) ES, bi bila taka omejitev v vsakem primeru upravičena zaradi dopustnega cilja davčne olajšave za ohranjanje nizozemske kulturne dediščine. Moje zgornje pripombe bi tako ustrezno prišle do veljave.

21 — Glej v tem smislu tudi sodbo Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, točka 32).

22 — Glej tudi francosko različico sodbe Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, točka 45).

23 — Glej sodbo Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, točka 32 in tam navedena sodna praksa).

C – *Predlog*

49. Navedene temeljne svoboščine tako ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kot je obravnavana, v skladu s katero je davčna olajšava lastniško uporabljanih stavb pod spomeniškim varstvom omejena na domače stavbe.

VI – **Predlog**

50. Predlagam, da se na vprašanji, ki ju je predložilo Hoge Raad der Nederlanden, odgovori tako:

Niti predpisi o svobodi ustanavljanja v skladu s členom 43 ES niti prosti pretok kapitala v skladu s členom 56(1) ES ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, da belgijski rezident, ki je na svojo zahtevo kot rezident obdavčen na Nizozemskem in je imel stroške za dvorec, ki ga uporablja kot svoje prebivališče in ki stoji v Belgiji ter je tam pod zakonskim spomeniškim varstvom in spada h kulturni krajini, pri obdavčitvi dohodkov na Nizozemskem stroškov ne more odbiti, ker dvorec na Nizozemskem ni pod spomeniškim varstvom.