

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**MEDNARODNO OBDAVČENJE FIZIČNIH OSEB V SODBAH
SODIŠČA EVROPSKE UNIJE**

Ljubljana, maj 2015

KARMEN POZVEK

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Karmen Pozvek, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Mednarodno obdavčenje fizičnih oseb v sodbah Sodišča Evropske unije, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Tineto Stanovnikom.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DAVEK OD DOHODKA FIZIČNIH OSEB	3
1.1 Sistemi davka od dohodka fizičnih oseb v EU	5
2 MEDNARODNO DVOJNO OBDAVČENJE FIZIČNIH OSEB	5
2.1 Odprava dvojnega obdavčenja	6
2.2 Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčenja	7
2.3 Vzorčni sporazum o izogibanju dvojnega obdavčenja OECD	7
2.3.1 Sestava vzorčnega sporazuma OECD	8
2.3.2 Metode o izogibanju dvojnega obdavčenja	9
2.3.3 Načelo enakega obravnavanja	10
2.4.4 Postopek skupnega dogovora	11
2.3.5 Komentar OECD k vzorčnemu sporazumu	11
3 DISKRIMINACIJSKO OBDAVČENJE	11
3.1 Upravičeno diskriminacijsko obdavčenje	12
3.2 Nediskriminacijsko obdavčenje	12
4 PRAVO EU	13
4.1 Pravni viri prava EU	13
4.2 Temeljne pravice in svoboščine	14
4.3 Sodišče EU	15
4.3.1 Postopek predhodnega odločanja	16
5 SODBE SODIŠČA EU	17
5.1 Bachmann C-204/90	17
5.1.1 Podrobnejši opis primera	18
5.1.2 Sporne določbe domače zakonodaje	18
5.1.3 Pravo EU	18
5.1.4 Vprašanja za predhodno odločanje	18
5.1.5 Diskusije o vprašanjih za predhodno odločanje	19
5.1.6 Odločitev Sodišča EU	20
5.2 Wielockx C-80/94	21
5.2.1 Podrobnejši opis primera	21
5.2.2 Sporne določbe domače zakonodaje	21
5.2.3 Pravo EU	22
5.2.4 Vprašanja za predhodno odločanje	22
5.2.5 Diskusije o vprašanjih za predhodno odločanje	22
5.2.6 Odločitev Sodišča EU	23
5.3 Schumacker C-279/93	23
5.3.1 Podrobnejši opis primera	24
5.3.2 Sporne določbe domače zakonodaje	24
5.3.3 Pravo EU	25
5.3.4 Vprašanja za predhodno odločanje	25
5.3.5 Diskusije o vprašanjih za predhodno odločanje	25
5.3.6 Odločitev Sodišča EU	27
5.4 Manninen C-319/02	27

5.4.1 Podrobnejši opis primera.....	27
5.4.2 Sporne določbe domače zakonodaje	28
5.4.3 Pravo EU	29
5.4.4 Vprašanja za predhodno odločanje	29
5.4.5 Diskusije o vprašanjih za predhodno odločanje.....	29
5.4.6 Odločitev Sodišča EU	31
5.5 Gilly C-336/96.....	31
5.5.1 Podrobnejši opis primera.....	31
5.5.2 Sporne določbe sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja.....	32
5.5.3 Pravo EU	32
5.5.4 Vprašanja za predhodno odločanje	32
5.5.5 Diskusije o vprašanjih za predhodno odločanje.....	33
5.5.6 Odločitev Sodišča EU	35
5.6 Conijn C-346/04	36
5.6.1 Podrobnejši opis primera.....	36
5.6.2 Sporne določbe domače zakonodaje	37
5.6.3 Pravo EU	37
5.6.4 Vprašanje za predhodno odločanje	37
5.6.5 Diskusija o vprašanju za predhodno odločanje.....	37
5.6.6 Odločitev Sodišča EU	38
6 KRITIKA SODNE PRAKSE V OBRAVNAVANIH PRIMERIH.....	38
7 STANJE NA PODROČJU MEDNARODNEGA OBDAVČENJA	44
8 NADALJNI UKREPI EVROPSKE KOMISIJE.....	46
SKLEP.....	49
LITERATURA IN VIRI.....	53

KAZALO TABEL

Tabela 1: Računski postopek pri sistemu polne imputacije	28
--	----

UVOD

Davek od dohodka fizičnih oseb je neposredni davek, ki poleg davka na dodano vrednost in davka od dohodka pravnih oseb predstavlja najpomembnejši davek proračuna držav članic Evropske unije (v nadaljevanju EU).

V času gospodarske krize prebivalci držav članic EU vse pogosteje iščejo nove gospodarske priložnosti izven meja svojih držav, pri tem pa poskušajo čim bolj izkoristiti možnosti, ki jih ponuja notranji trg EU. Poleg pravice do prostega opravljanja storitev, prostega pretoka kapitala in prostega ustanavljanja je v tem času posebno pomembna pravica do prostega gibanja delavcev.

Zaradi vse večjega mednarodnega udejstvovanja državljanov EU je problem mednarodnega dvojnega obdavčenja tudi vse bolj pogost. Zaradi načela svetovnega dohodka, ki mu pri obdavčitvi zavezancev sledijo države članice, je v državi rezidentstva obdavčen ves dohodek zavezanca. S tem pa lahko v državi rezidentstva pride do dvojnega obdavčenja dohodkov, tj. do dodatnega obdavčenja dohodkov, ki so v drugi državi že obdavčeni po načelu vira dohodka.

Glede na trenutno stanje zakonodaje EU države članice sicer niso zavezane k odpravi dvojnega obdavčenja na splošno, vendar mednarodno obvezno načelo nediskriminacije, skupaj z mednarodnim davčnim pravom, zagotavlja, da države članice tujcev pri obdavčenju njihovih dohodkov ne obravnavajo pristransko zaradi njihovega državljanstva. Načelo nediskriminacije oziroma enakega obravnavanja davčnih zavezancev je vsebovano v vseh mednarodnih sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčenja, zato ti državljanom zagotavljajo pravno varnost na mednarodni ravni. V izogib dvojnemu obdavčenju države v medsebojnih sporazumih določijo tudi dodelitev pravice do obdavčitve posameznega dohodka, mejno stopnjo obdavčitve posameznega dohodka in metodo za odpravo dvojnega obdavčenja.

Kljub ukrepom, ki jih sprejmejo države članice, da bi omilile dvojno obdavčenje dohodkov svojih državljanov, še vedno prihaja do neželenega obdavčenja. Pri mednarodnem udejstvovanju so državljani pogosto obdavčeni višje, kot če bi ves svoj dohodek dosegli znotraj države, saj dvojno obdavčenje dohodkov ni v celoti odpravljeno. Z vprašanjem, ali je neželena mednarodno obdavčenje, ki je posledica določb nacionalnih zakonodaj držav članic, v nasprotju s temeljnimi svoboščinami EU, se države pogosto obrnejo na Sodišče EU.

Namen magistrskega dela je predstaviti sistem mednarodnega obdavčenja fizičnih oseb s pomočjo analize sodb Sodišča EU, ki se nanašajo na to področje. Pri tem sem se osredotočila na problem dvojnega obdavčenja in s tem kršenja temeljnih svoboščin državljanov EU. Za lažje razumevanje obravnavanih sodb sem najprej predstavila davek od dohodka fizičnih oseb, značilnosti mednarodnega obdavčenja fizičnih oseb in problem dvojnega obdavčenja. Pojasnila sem, kako dvojno obdavčenje nastane in na kakšen način ga države odpravijo. Pri tem imajo vsekakor najpomembnejšo vlogo mednarodni sporazumi o izogibanju dvojnega

obdavčenja, zato sem podrobneje predstavila vzorčni sporazum Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD), na osnovi katerega temeljijo sklenjeni sporazumi držav članic.

Ker obstoj mednarodnih sporazumov državljanom EU ne zagotavlja vedno popolne odprave dvojnega obdavčenja njihovih dohodkov, sem v nadaljevanju pojasnila, kdaj neželena obdavčenje pomeni kršenje njihovih temeljnih svoboščin in kdaj je lahko diskriminacijsko obdavčenje upravičeno z razlogi javnega interesa.

Pred osrednjim delom magistrskega dela, v katerem sem podrobneje analizirala sodbe Sodišča EU, sem za njihovo lažje razumevanje nekaj pozornosti namenila tudi pravu EU. Čeprav so države članice ohranile suverenost na področju neposrednega obdavčenja, morajo to izvajati ob upoštevanju pravnega sistema EU. Ko se države članice v dvomu, ali je njihova nacionalna zakonodaja skladna s pravom EU, postavijo Sodišču EU vprašanje za predhodno odločanje. Ker sodna praksa, ki izhaja iz obravnavanih sodb, temelji na postopku predhodnega odločanja, bom njegove značilnosti predstavila v okviru prava EU.

V nadaljevanju sledi obravnava šestih sodb Sodišča EU, ki so pomembno vplivale na sodno prakso s področja mednarodnega obdavčenja dohodka fizičnih oseb. Odločitve Sodišča EU so namreč zelo pomembne, saj so zavezujoče tako za nacionalno sodišče, ki postavi vprašanje, kot tudi za druga sodišča, ki odločajo o enakih zadevah. V okviru sodb sem podrobneje opisala primere in sporno zakonodajo, katere določila utegnejo biti v nasprotju s pravom EU. Podala sem tudi analizo obravnavanih sodb, ki je za razumevanje odločitev bistvenega pomena, saj se Sodišče EU v njih sklicuje na pravna pravila, medtem ko vlade držav poskušajo opravičiti sporne obdavčitve.

Magistrsko delo sem zaključila z obravnavo stanja na področju mednarodnega dvojnega obdavčenja, pri čemer sem izpostavila slabosti sporazumov in navedla nekaj predlogov Evropske komisije za izboljšanje tega področja v prihodnosti.

Skozi celotno magistrsko delo bom preverjala hipoteze, ugotovitve pa bom predstavila v zaključku dela. Zastavljene hipoteze so:

- Nerezidenti so lahko obdavčeni višje kot rezidenti.
- Ko gre za zagotavljanje temeljnih svoboščin, se odločitve Sodišča EU ne razlikujejo glede na vrsto svoboščine.
- Merila, ki jih države članice uporabljajo za dodelitev pravice do obdavčitve posameznega dohodka, ne morejo povzročiti diskriminatorne obravnave zavezancev.
- V primerih mednarodnega dvojnega obdavčenja gre za odpravo pravnega dvojnega obdavčenja.
- Odločitve Sodišča EU pomembno vplivajo na davčne sisteme držav članic.
- Problem dvojnega obdavčenja je kljub prizadevanjem EU in držav članic še vedno pomemben.

Pri vrednotenju omenjenih hipotez sem predpostavljala, da so državljani EU pri delovanju na enotnem trgu največkrat žrtve neželenega obdavčenja, čeprav v praksi pogosto prihaja tudi do tega, da državljani investirajo oziroma pridobivajo dohodke v drugih državah z namenom, da bi se izognili plačilu davka, bodisi s pomočjo ugodnejših davčnih stopenj ali pa kar s pravnimi davčnimi utajami.

Izbrano temo sem proučevala s teoretičnega vidika, pri čemer sem uporabila metodo deskriptivnega pristopa, s katero sem predstavila davek od dohodka fizičnih oseb, značilnosti mednarodnega obdavčenja fizičnih oseb in problem dvojnega obdavčenja. Poznavanje teh področij je pomembno za razumevanje obravnavanih sodb, ki sem jih povzela z metodo kompilacije. S komparativno metodo sem si nato pomagala pri kritiki obravnavanih sodb, v kateri sem primerjala odločitve Sodišča EU. Metodo kompilacije sem prav tako uporabila pri povzemanju opazovanj in stališč Evropske komisije o razmerah ter rešitvah na področju dvojnega obdavčenja. V zaključku magistrskega dela sem s povezovanjem teoretičnih izhodišč prišla do samostojnega sklepa.

1 DAVEK OD DOHODKA FIZIČNIH OSEB

Davek od dohodka fizičnih oseb (angl. *personal income tax*) je neposredni davek, s katerim se obdavčijo dohodki fizičnih oseb v razdobju enega davčnega leta. Davek od dohodka fizičnih oseb že sam po sebi, hkrati pa tudi prek posameznih oprostitev in olajšav, upošteva socialne, gospodarske ter druge okoliščine, ki vplivajo na davčno sposobnost posameznega davčnega zavezanca (Svilar & Šircelj, 1998, str. 9).

Enota obdavčenja je praviloma posameznik, v nekaterih državah, kot so npr. Francija, Nemčija, ZDA, pa je enota družina. V teh državah imajo lahko cepitveni sistem (angl. *split-rate system*), kjer se dohodki vseh družinskih članov seštejejo, upoštevajo se olajšave, dobljena davčna osnova pa se deli med zakonski par. Uveljavljen je lahko tudi kvocientni sistem (angl. *quotient system*), kjer se davčna osnova ne deli z dva, temveč s številom, ki upošteva tudi število otrok v družini (Stanovnik, 2008a, str. 90).

Davčno osnovo (angl. *taxable income*) predstavlja znesek, ki ga dobimo, ko od dohodka, ki je predmet davčne obravnave (angl. *income, subject to tax*), odštejemo priznane stroške (ki so nastali pri pridobivanju tega dohodka) in davčne olajšave (angl. *tax reliefs*). Med dohodke, ki so predmet davčne obravnave, se v večini držav ne prištevajo različni socialni transferji, zlasti socialne pomoči. Za dohodkovne virov, ki se ne upoštevajo, uporabljamo izraz izvzeti dohodek (angl. *exemptions*) oziroma oprostitev (Stanovnik, 2008a, str. 88).

Davčne olajšave zajemajo kot splošni pojem vse metode za znižanje siceršnjih zavezančevih davčnih obveznosti, ki jih dopuščajo davčni predpisi. Lahko se obračunajo kot (Rupnik, 1997, str. 7–8):

- odbitki pred obdavčljivo osnovo (angl. *exemptions*):

- davčne oprostitve veljajo za dohodkovne vire, ki se ne upoštevajo pri obdavčitvi,
 - olajšave v fiksnem znesku, ki so odvisne od lastnosti zavezanca in njegove družine,
 - olajšave, ki so odvisne od izdatkov (angl. *deductions*);
- znižanje davka (angl. *tax credit*), ki zmanjša znesek obračunanega davka iz obdavčljive osnove:
 - omejeno znižanje davka pomeni olajšavo v fiksnem znesku, ki ne presega obračunanega davka (angl. *non-refundable tax credit*),
 - neomejeno znižanje davka pomeni olajšavo v fiksnem znesku, ki lahko presega znesek obračunanega davka in dopušča zavezancu davčno povračilo (angl. *refundable tax credit*),
 - znižane davčne stopnje (angl. *reduced rates*), ki so v rabi predvsem pri davkih po odbitku, če gre za izplačila tujcem v skladu z mednarodnimi sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčenja.

Do olajšav so na splošno upravičeni le rezidenti in tisti nerezidenti, ki z dokazili dokažejo, da znašajo njihovi dohodki v državi nerezidentstva najmanj 90 odstotkov vseh njihovih obdavčljivih dohodkov v davčnem letu in so v državi rezidentstva ti dohodki izvzeti iz obdavčitve ali so neobdavčeni (Finančna uprava RS, 2014).

Ločimo med celovitim in cedularnim pristopom obdavčenja dohodka fizičnih oseb. Pri celovitem pristopu se vsi dohodki obravnavajo enako, se seštejejo, na dobljeno vsoto pa se aplicira določena davčna stopnja. Pri cedularnem pristopu se različni dohodkovni viri obdavčujejo različno. Davčni sistemi večinoma temeljijo na celovitem pristopu, ki pogosto vsebuje prikrito cedularnost. V Sloveniji že različno priznavanje normiranih stroškov pri pridobivanju posameznih vrst dohodkov vnaša v sistem prikrito cedularnost. Poleg tega je zaznaven trend odmika od celovitega pristopa k cedularnem obdavčenju. Praviloma so dohodki od kapitala obdavčeni po nižji davčni stopnji kot dohodki od dela. Razlog za takšno cedularnost je spodbujanje varčevanja in v priznavanju, da je kapital gibljivejši dejavnik od delovne sile, zato naj bi se obdavčeval po nižji davčni stopnji (Stanovnik, 2008a, str. 89–92).

Med državami ni večjih razlik med postopki obračunavanja in plačevanja davkov od dohodkov fizičnih oseb. V vseh davčnih sistemih v svetu je davek po odbitku ali davčni odtegljaj (angl. *withholding tax*) najpomembnejša metoda zagotavljanja sprotnega dotoka javnih dohodkov, saj se davek obračuna in plača že ob izplačilu dohodka. Davek po odbitku je lahko akontacija (angl. *advance payment*) za obveznost po letni odmeri ali pa dokončna dajatev (angl. *final tax liability*), ki velja predvsem za davek po odbitku od dohodkov nerezidentov, katerim ni omogočen postopek letne izravnave davka (Rupnik, str. 1997, str. 11). Druga najpomembnejša metoda obračunavanja davkov je samoobdavčitev (angl. *self-assessment*), ki velja za zavezanca za davek od dohodka iz dejavnosti, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. V davčnem obračunu sami izračunajo obdavčljivo osnovo, akontacijo davka in dokončno davčno obveznost od dohodka iz

dejavnosti. Pri tretji metodi pa je davek plačan na osnovi odločbe o odmeri davka. Zavezanci morajo pri tej metodi vložiti davčno napoved praviloma 15 dni po prejemu dohodka pri davčnem organu, ki na podlagi napovedi izda odločbo o odmeri davka (angl. *assessment*). Takšna oblika obdavčitve je značilna predvsem za dohodke, ki jih izplačujejo fizične osebe in za dohodke, ki jih izplačajo tujci, ki niso plačniki davka, zato za davčnega zavezanca niso dolžni obračunati in plačati davka (Čok, Stanovnik, Cirman, & Prevolnik - Rupel, 2012, str. 40).

1.1 Sistemi davka od dohodka fizičnih oseb v EU

Pri davku od dohodka fizičnih oseb je v državah EU v rabi načelo svetovnega dohodka (angl. *worldwide principle*), kar pomeni, da je obdavčitev skladna z načelom države rezidentstva (angl. *residence principal*). Rezidenti so zavezanci za davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v državi rezidentstva in od vseh dohodkov, ki jih dosežejo kot nerezidenti v drugih državah. V davčno osnovo rezidentov se torej všttevajo vsi dohodki, pri čemer ni pomembno, ali so bili doseženi dohodki že obdavčeni pri viru v drugi državi, hkrati pa so v državi rezidentstva upravičeni do olajšav zaradi izogibanja mednarodnemu dvojnemu obdavčenju (Prislan, 2012, str. 22).

Za rezidenta se šteje oseba, ki ima v državi stalno prebivališče in v njej nepretrgoma prebiva vsaj 183 dni v letu. Za davčno pripadnost posamezni državi torej ni pomembno načelo državljanstva (angl. *nationality principle*), upošteva se le v primeru dvojnih rezidentov (angl. *dual residents*), ko na podlagi središča njihovih osebnih in ekonomskih interesov ter začasnega prebivališča ni mogoče določiti njihovega davčnega rezidentstva. Če imajo hkrati tudi dvojno državljanstvo, pa njihovo davčno pripadnost določita pristojna pogodbeno organa obeh držav po skupno dogovorjenem postopku (Rupnik, 1997, str. 43).

Zavezanci, ki jih države obravnavajo kot nerezidente, so omejeno obdavčeni po načelu vira dohodka (angl. *source principle*), kar pomeni, da plačajo davek le od dohodkov, ki jih pridobijo na ozemlju te države. Do mednarodnega dvojnega obdavčenja (angl. *international double taxation*) tako prihaja zaradi načela davčnega rezidentstva, zaradi katerega države pri obdavčenju dohodkov posežejo na ozemlja drugih držav (Rupnik, 1997, str. 13).

2 MEDNARODNO DVOJNO OBDAVČENJE FIZIČNIH OSEB

Mednarodno pravno dvojno obdavčenje je pojav, ko dve državi (ali več) obdavčita s podobnimi dajatvami isto obdavčljivo osnovo pri istem zavezancu (Rupnik, 1997, str. 15). Problem mednarodnega pravnega dvojnega obdavčenja se pojavi, ko posli presežejo meje ene države. Dvojna obdavčitev nastane, če (Prislan, 2012, str. 216):

- je oseba rezidentka dveh držav in jo vsaka hoče obdavčiti po svetovnem dohodku;
- je oseba v eni državi rezidentka, v drugi državi, kjer dosega dohodke, od katerih se obračuna davek pri viru, pa nerezidentka.

Za obstoj pravnega dvojnega obdavčenja morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- obdavčitev istega davčnega zavezanca;
- istovrstnost davka;
- davek se mora pojaviti in plačevati v istem časovnem obdobju;
- obstajati morata najmanj dve različni davčni oblasti, ki obdavčujeta dohodek istega zavezanca z istim davkom.

Pri mednarodnem poslovanju lahko pride tudi do ekonomskega dvojnega obdavčenja (angl. *economic double taxation*), ki prav tako povzroči dvakratno ali večkratno obdavčenje istega davčnega vira (Rupnik, 1997, str. 22). Od pravnega dvojnega obdavčenja se loči po tem, da je isti dohodek obdavčen pri dveh različnih davčnih zavezancih. Do ekonomske dvojne obdavčitve pride, ko se dobički podjetja obdavčijo na ravni podjetja z davkom od dohodka pravnih oseb, razdeljeni dobiček pa se izplača delničarjem v obliki dividend, ki so na ravni fizične osebe obdavčene z davkom od dohodka fizičnih oseb. Države ekonomsko dvojno obdavčenje najpogosteje odpravljajo s priznavanjem različnih olajšav na ravni posameznika, ki pa jih nerade priznavajo prejemnikom tujih dividend, zaradi česar prihaja do ekonomskega dvojnega obdavčenja na mednarodni ravni.

2.1 Odprava dvojnega obdavčenja

Države članice, glede na trenutno stanje zakonodaje EU, sicer niso zavezane k odpravi dvojnega obdavčenja na splošno, vendar je dejstvo, da je dajanje prednosti domačim okoliščinam, brez ustreznih utemeljitev, v nasprotju s temeljnimi svoboščinami EU. Države članice odpravljajo dvojno obdavčenje z enostranskimi, dvostranskimi in večstranskimi ukrepi (Evropska komisija, 2011).

Z enostranskimi ukrepi proti dvojnemu obdavčenju (angl. *unilateral reliefs*) država rezidentstva zaščiti svoje rezidente, ko ti prejmejo dohodek v državi, s katero nima sklenjenega mednarodnega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja (angl. *double-taxation convention*) in je bila obdavčitev dohodka ali premoženja v tej državi že opravljena. Države se same odločijo, na kakšen način bodo odpravile dvojno obdavčenje dohodkov svojih rezidentov. Ukrepe sprejmejo v obliki zakonov, ki vsebujejo pravila za preprečevanje dvojnega obdavčenja, določijo tehnike in politiko obdavčenja. Ti ukrepi so izvedeni na podlagi subjektivnega davčnega prava države (Kovač, 2003, str. 592).

O dvostranskih ukrepih pa govorimo, ko ima država rezidentstva z državo vira dohodka sklenjen mednarodni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčenju, v katerem je določena dodelitev pravice do obdavčitve posameznega dohodka, mejna stopnja obdavčitve posameznega dohodka in uporaba metode za odpravo dvojne obdavčitve. Ko določbe sporazuma podpiše več držav hkrati, pa gre za večstranske ukrepe za odpravo dvojnega obdavčenja, ki so po vsebini enaki dvostranskim ukrepom, a se ne pojavljajo tako pogosto.

2.2 Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčenja

Nameni sklepanja sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčenja so (Prislan, 2012, str. 17):

- Neposredni nameni so:
 - odprava dvojnega obdavčenja;
 - preprečevanje davčnih utaj;
 - preprečevanje izogibanja davkom;
 - razdelitev pravic do obdavčenja posameznega dohodka med državama;
 - preprečevanje davčne neenakosti;
 - izmenjava davčnih informacij, ki so potrebne za izvajanje določb iz sporazumov;
 - reševanje in zmanjšanje števila sporov, zaradi dvojnega obdavčenja.
- Posredni nameni so:
 - vzpodbujanje investicij in pomoč slabše razvitim gospodarstvom;
 - pomoč davčnim zavezancem, ki so mednarodno aktivni;
 - pospeševanje prostega pretoka ljudi in kapitala;
 - drugi, tudi politični razlogi.

Značilnosti sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčenja so:

- vedno se nanašajo le na neposredne davke;
- sporazumi so nad davčno zakonodajo držav, ki so sklenile sporazum in odpravljajo tudi že uveljavljene določbe domače zakonodaje, ki so v nasprotju s sprejetim sporazumom;
- ne povzročajo dodatnih davčnih obremenitev;
- praviloma se nanašajo na obdavčitev vseh vrst dohodkov in premoženja;
- neposredna uporaba;
- pojmi, ki jih sporazum ne opredeljuje, imajo vsebino, ki jo določajo domači predpisi;
- povzročajo vzajemnost porazdelitve davčnih predpisov.

2.3 Vzorčni sporazum o izogibanju dvojnega obdavčenja OECD

Dvostranski sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčenja so zelo številni, zato je zaradi preglednosti pomembno, da sta vrstni red določb in njihova vsebina čim bolj primerljiva. Poenotenje sporazumov omogoča, da države članice uporabljajo vsaj primerljive rešitve za primerljive primere dvojnega obdavčenja. Pri tem je imela odločilno vlogo OECD. OECD je mednarodna organizacija gospodarsko najrazvitejših držav, ki oblikujejo globalne standarde in načela v gospodarskih ter razvojnih politikah. Začetek organizacije sega v leto 1948, ko je bila ustanovljena Organizacija za evropsko gospodarsko sodelovanje (v nadaljevanju OEEC), kot predhodnica današnje OECD. Prvo Priporočilo glede dvojnega obdavčenja je Svet OEEC

sprejel že leta 1955, ko se je začela pojavljati potreba po enotnih razlagah in pravilih ter metodah. Na podlagi tega je Davčni odbor OEEC leta 1963 pripravil osnutek vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja (angl. *model tax convention*), ki je bil kasneje, zaradi novih preučevanj in izkušenj, večkrat prenovljen in posodobljen, a še danes predstavlja osnovo za sklepanje bilateralnih sporazumov.

Določbe vzorčnega sporazuma OECD niso pravno zavezujoče. Obstajajo vsebinske razlike med sporazumi, ki so odvisne od tega, med katerima državama je bil sklenjen sporazum, saj sodelujoči državi v sporazum vključita elemente svoje zakonodaje. Pomembna lastnost vzorčnega sporazuma je namreč njegova fleksibilnost, ki omogoča možnost prostega dodajanja odstavkov k posameznim členom, v kolikor ti ne spremenijo pomena (OECD, 2010).

2.3.1 Sestava vzorčnega sporazuma OECD

Vzorčni sporazum OECD je sestavljen iz sedmih tematskih sklopov, znotraj katerih je razvrščenih trideset členov (OECD, 2010):

- **1. del – Področje uporabe sporazuma:**

- 1. člen - osebe, za katere se sporazum uporablja,
- 2. člen - davki, za katere se sporazum uporablja;

- **2. del – Opredelitev izrazov:**

- 3. člen - splošne opredelitve izrazov,
- 4. člen - opredelitev rezidenta države pogodbenice,
- 5. člen - opredelitev stalne poslovne enote;

- **3. del – Obdavčenje dohodka:**

- 6. člen - dohodek od nepremičnin,
- 7. člen - poslovni dobiček,
- 8. člen - ladijski, rečni in letalski promet,
- 9. člen - povezana podjetja,
- 10. člen - dividende,
- 11. člen - obresti,
- 12. člen - licenčnine in avtorski honorarji,
- 13. člen - kapitalski dobički,
- 14. člen - (izbrisan),
- 15. člen - dohodek iz zaposlitve,
- 16. člen - dohodki direktorjev,
- 17. člen - umetniki in športniki,

- 18. člen - pokojnine,
- 19. člen - državna služba,
- 20. člen - študenti,
- 21. člen - drugi dohodki;

- **4. del – Obdavčenje premoženja:**

- 22. člen - premoženje;

- **5. del – Metode za odpravo dvojnega obdavčenja:**

- 23. člen - metoda oprostitve in metoda znižanja davka;

- **6. del – Posebne določbe:**

- 24. člen - enako obravnavanje,
- 25. člen - postopek skupnega dogovora,
- 26. člen - izmenjavanje informacij,
- 27. člen - pomoč pri izterjavi davkov,
- 28. člen - člani diplomatskih predstavništev in konzulatov,
- 29. člen - teritorialna razširitev sporazuma;

- **7. del – Končne določbe:**

- 30. člen - začetek veljavnosti,
- 31. člen - prenehanje veljavnosti.

V prvem delu vzorčni sporazum OECD opredeli, za katere osebe in davke velja sporazum, medtem ko v drugem delu opredeli pojme, ki so pomembni za razumevanje določb sporazuma. Najpomembnejša sta tretji in četrti del sporazuma, ki dodeljujeta državam pogodbenicam pravico do obdavčitve posameznih vrst dohodkov ter premoženja. V petem delu vzorčnega sporazuma pa sta določeni glavni metodi za izogibanje dvojnemu obdavčenju, med katerima izbirata državi pogodbenici, ko se odločata, na kakšen način bosta svoje rezidente zaščitili pred dvojnimi obdavčenjem dohodka in premoženja. Šesti del vsebuje posebne določbe, ki se nanašajo na načelo enakega obravnavanja oziroma davčne nediskriminacije (angl. *non-discrimination principle*), in postopke, s katerimi si državi lahko pomagata pri izogibanju dvojnemu obdavčenju, ter izjeme, za katere določbe sporazuma ne veljajo. V zadnjem delu pa sta določena še začetek in prenehanje veljavnosti sporazuma.

2.3.2 Metode o izogibanju dvojnega obdavčenja

Vzorčni sporazum OECD v 23. členu navaja dve različni metodi, s katerima lahko državi podpisnici sporazuma odpravita dvojno obdavčitev svojih rezidentov (OECD, 2010):

- metodo oprostitve (angl. *exemption method*),
- metodo znižanja davka (angl. *credit method*).

Pri metodi oprostitve se država rezidentstva zavezanca obveže, da bo iz obdavčitve izvzela dohodek, ki ga v skladu s sporazumom obdavči država vira. Obstajata dve osnovni podmetodi oprostitve (Prislan, 2012, str. 216):

- popolna oprostitvev (angl. *full exemption*),
- oprostitvev s pridržkom progresije (angl. *exemption with progression*).

Pri metodi popolne oprostitve se dohodek, ki je že obdavčen v državi vira, v državi rezidentstva zavezanca za davčne namene sploh ne upošteva in se v celoti izvzame iz obdavčitve. Medtem pa se pri metodi oprostitve s pridržkom progresije dohodek, ki je že obdavčen v državi vira, v državi rezidentstva zavezanca sicer v celoti izvzame iz obdavčitve, vendar pa se upošteva pri določitvi stopnje davka, ki se plača od preostalega dohodka (Prislan, 2012, str. 216).

Pri metodi znižanja davka država rezidentstva zavezanca v davčno osnovo šteje tudi dohodke, ki so bili že obdavčeni v državi vira. Nato od skupne osnove odmeri davek, ugotovljeno davčno obveznost pa se zmanjša za v tujini plačani davek. Glede na višino priznanega znižanja davka ločimo dve osnovni podmetodi (Prislan, 2012, str. 214):

- metoda neomejenega znižanja davka (angl. *full credit method*),
- metoda omejenega znižanja davka (angl. *ordinary credit method*).

Pri metodi neomejenega znižanja davka država rezidentstva zavezancu prizna ves davek, ki je bil v tujini upravičeno plačan in ni pomembno, ali presega davčno obveznost, določeno v nacionalnih predpisih. Medtem, ko pri metodi omejenega znižanja davka država rezidentstva upošteva le znesek davka, plačanega v državi vira, ki je največ enak davku, ki bi ga sama odmerila na takšen dohodek (Prislan, 2012, str. 214).

V mednarodnih sporazumih so navadno določene tudi znižane stopnje davkov po odbitku za dividende, obresti in za vse vrste plačil za rabo premoženjskih pravic. Znižane stopnje veljajo v državi vira za izplačila nerezidentom, za katere davek po odbitku pomeni njihovo dokončno davčno obveznost. Davčne stopnje so znižane zato, ker se bodo ta izplačila redno obdavčevala v državi rezidentstva, saj gre praviloma za periodična izplačila (Rupnik, 1997, str. 18).

2.3.3 Načelo enakega obravnavanja

Vzorčni sporazum v 24. členu določa enako davčno obravnavanje in s tem državam podpisnicam preprečuje, da bi bolj obdavčile nerezidente v enakih okoliščinah oziroma za njih drugače določile davčno osnovo. Sklenitev sporazuma odpravi tudi davčne neenakosti, ki

so posledica že uveljavljene nacionalne zakonodaje, ki davčno zapostavlja rezidente drugih držav (Prislan, 2012, str. 223).

V primeru, da zavezanec vseeno meni, da zaradi svojega rezidentstva ni obdavčen enako kot drugi zavezanci v enakih okoliščinah, lahko zahteva izenačitev statusa skozi postopek skupnega dogovora (Prislan, 2012, str. 223).

2.4.4 Postopek skupnega dogovora

Vzorčni sporazum v 25. členu določa, da lahko zavezanec, ki meni, da je njegova obdavčitev v nasprotju z določbami sklenjenega sporazuma, predloži zadevo pristojnemu organu države rezidentstva v roku treh let po sporni obdavčitvi. Če je pritožba upravičena, si pristojni organ prizadeva odpraviti sporno obdavčitev, pri čemer se lahko posvetuje s pristojnim organom države pogodbenice. S skupnim dogovorom lahko rešita težave pri razlagi in uporabi določb sporazuma, hkrati pa se lahko posvetujeta tudi o primerih, ki jih sporazum ne določa (OECD, 2010).

2.3.5 Komentar OECD k vzorčnemu sporazumu

Pri razlagi in uporabi določb sporazumov imajo pomembno vlogo komentarji posameznih členov vzorčnega sporazuma. Napisali so jih strokovnjaki, ki so jih v Odbor za davčne zadeve imenovala vlade držav članic. Čeprav ne spadajo k sporazumu, ki jih podpisajo države pogodbenice in niso pravno zavezujoč instrument, imajo pomembno vlogo pri reševanju sporov glede obdavčenja zavezancev (OECD, 2010).

3 DISKRIMINACIJSKO OBDAVČENJE

Uveljavljanje temeljnih svoboščin državljanov pri čezmejnih dejavnostih na notranjem trgu EU samo po sebi nikoli ne sme povzročiti višjega obdavčenja v primerjavi z obdavčenjem podobnih zavezancev v njihovi lastni državi (Evropska komisija, 2011). Pri diskriminacijskem obdavčenju torej ne gre samo za dvojno obdavčenje, ampak tudi za druge davčne ovire, ki se nanašajo na težave pri uveljavljanju davčnih olajšav in zmanjševanju davčne osnove pri tujih davčnih organih ter uporabi višjih davčnih stopenj.

Pri tem je treba poudariti, da se diskriminacija oziroma neenako davčno obravnavanje pojavi, ko se v primerljivih situacijah upoštevajo različna pravila, ali pa, ko so v različnih situacijah uporabljena enaka pravila. Pravo EU torej ne prepoveduje državam članicam različne obravnave nerezidentov, če ti niso v objektivno primerljivem položaju kot rezidenti (Dahlberg, 2005, str. 93).

Iz sodne prakse Sodišča EU v zadevi C-279/93 Schumacker (Sodišče EU, 1995a) izhaja, da je nerezident v objektivno primerljivem položaju kot rezident, ko v drugi državi doseže več kot

90 odstotkov svojega dohodka in njegov dohodek v državi rezidentstva ni dovolj visok za uveljavljanje osebnih in družinskih lastnosti.

Nerezident mora biti v državi, v kateri doseže večino svojega dohodka, obravnavan enako kot rezident. Neupravičeno diskriminacijo preprečuje tudi načelo horizontalne davčne izenačenosti (angl. *horizontal tax equity*), ki zahteva enako obravnavo posameznikov, ki so v enakem položaju glede relevantnih značilnosti (Stanovnik, 2008a, str. 45).

Pogodba o delovanju Evropske unije (v nadaljevanju PDEU) v 18. členu določa prepoved vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva, ne glede na to, ali gre za neposredno diskriminacijo ali posredno oziroma prikrito diskriminacijo. Pri prvi gre za neposredno razlikovanje na podlagi državljanstva, pri prikriti diskriminaciji pa se uporabljajo merila razlikovanja, ki ne ustvarjajo neposredne diskriminacije, a imajo vseeno enak učinek (Dahlberg, 2005, str. 93). Vse pre pogosto namreč prihaja do tega, da države članice diskriminatorno obdavčitev pojasnjujejo z merilom rezidentstva, ki pa žal največkrat pomeni le prikrito diskriminacijo, ki v slabši položaj postavlja državljane drugih držav.

Davčna pravila držav članic, ki dajejo prednost domačim okoliščinam pred čezmejnimi, brez ustreznih utemeljitev, so torej v nasprotju s temeljnimi svoboščinami in povzročajo diskriminacijsko obdavčenje.

3.1 Upravičeno diskriminacijsko obdavčenje

Diskriminacijske določbe nacionalne zakonodaje držav članic so lahko upravičene z javnim interesom, ko enakih ciljev ni mogoče doseči z manj omejevalnimi ukrepi. Med opravičljive razloge javnega interese uvrščamo:

- potrebo po koheziji davčnega sistema;
- možnost učinkovitejšega davčnega nadzora.

Koheziji davčnega sistema je opravičljiv razlog v javnem interesu, ko so izpolnjeni naslednji pogoji (Lang, Pistone, Schuch, & Staringer, 2008, str. 65):

- določbe morajo varovati skladnost nacionalnega davčnega sistema;
- gre za obdavčitev istih davčnih zavezancev z istimi davki;
- podpisani dvostranski sporazumi ne zagotavljajo kohezije davčnega sistema.

3.2 Nediskriminacijsko obdavčenje

Obdavčenje ni diskriminatorno oziroma ni v nasprotju s pravom EU, če je posledica vzporednega izvajanja davčne suverenosti držav članic. Neusklajeno delovanje različnih nacionalnih davčnih sistemov povzroča različno obdavčenje zavezancev, vendar takšno

obdavčenje ni v nasprotju s temeljnimi svoboščinami, zato ga države članice, glede na trenutno stanje zakonodaje EU, niso dolžne odpraviti (Evropska komisija, 2011).

Različno obdavčenje povzročajo predvsem naslednje lastnosti davčnih sistemov (Ključanin & Zemljič, 2004, str. 14):

- različne opredelitve davčnega zavezanca,
- različna pravila vira,
- različne davčne stopnje,
- različno določanje davčne osnove,
- različna pravila o času pridobitve dohodka,
- različne vrste davkov.

Iz sodne prakse Sodišča EU v zadevi C-128/08 Damseaux, (Sodišče EU, 2009) celo izhaja, da državam članicam ni treba preprečevati takšnega obdavčenja, saj v pravu EU niso določena splošna merila za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčenja v EU (Evropska komisija, 2011).

4 PRAVO EU

Čeprav neposredno obdavčenje ostaja v pristojnosti držav članic, ga morajo te izvajati ob upoštevanju prava EU. Tako določbe nacionalne zakonodaje, kot tudi določbe mednarodnih sporazumov ne smejo biti v nasprotju z določbami temeljnih pravil in načel, ki so določene v ustanovitvenih pogodbah. Ob podpisu pristopnih pogodb države članice omejujejo svojo suverenost, saj je pravo EU nad njihovim nacionalnim pravom, ki mora biti prilagojeno oziroma formirano v skladu s pravnim sistemom EU.

4.1 Pravni viri prava EU

Pravo EU predstavlja samostojen pravni red, katerega viri so avtonomni in neodvisni od držav članic. Sestavljajo ga naslednji pravni viri (Borchardt, 2011, str. 78):

- Primarno pravo

Primarni vir predstavljajo ustanovitvene pogodbe EU z njihovimi spremembami in dopolnitvami ter pogodbe o pristopu držav k EU. Zdajšnji temeljni pravni viri EU so Pogodba o EU (v nadaljevanju PEU) in PDEU, vključno s prilogami in protokoli, ter Listina EU o temeljnih pravicah, ki ima skladno z določili Lizbonske pogodbe enako pravno naravo kot pogodbi in je postala del primarnega prava EU.

- Sekundarno pravo

Sekundarni viri temeljijo na primarnih virih prava EU in obsegajo različne pravne akte, ki jih sprejemajo posamezne institucije EU. Mednje uvrščamo uredbe, direktive, sklepe, priporočila in mnenja. Uporabljajo se pri izvrševanju pooblastil, ki so prenesena na institucije EU.

- Mednarodni sporazumi EU

Tretji pravni vir predstavljajo mednarodni sporazumi, ki jih EU sklepa s tretjimi državami in drugimi mednarodnimi organizacijami. Sporazumi zajemajo pogodbe o sodelovanju na trgovinskem, političnem, industrijskem in tehničnem področju.

- Splošna pravna načela

Splošna pravna načela predstavljajo nenapisani pravni vir, ki ga nekateri avtorji uvrščajo tudi med primarne vire. Gre za pravila, ki so dopolnjevala temeljne pravice in svoboščine državljanov ter izražajo osnovne predstave o pravu in pravičnosti ter veljajo za vsak pravni red. Uresničevanje splošnih pravnih načel poteka v skladu s sodno prakso Sodišča EU, v okviru naloge zagotavljanja spoštovanja prava pri razlagi in uporabi pogodbe.

- Sporazumi med državami članicami

Zadnji pravni vir EU predstavljajo dogovori in sporazumi med državami članicami, ki se uporabljajo predvsem za področja, za katere pristojnosti niso bile prenesene na EU. Mednje uvrščamo tudi mednarodne sporazume o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki se uporabljajo za področje neposrednega obdavčenja, za katerega pristojnost ni bila prenesena na EU. Sporazumi so pomembni predvsem, ko je treba preseči teritorialno omejenost nacionalnih določb in ustvariti enotno pravo na ravni EU.

4.2 Temeljne pravice in svoboščine

Odpravo dvojne obdavčitve v okviru EU zagotavljajo štiri temeljne pravice in svoboščine, na katerih temelji EU:

- prosto gibanje delavcev (angl. *free movement of workers*);
- svoboda ustanavljanja (angl. *freedom of establishment*);
- prost pretok blaga in storitev (angl. *free movement of goods and services*);
- prost pretok kapitala (angl. *free movement of capital*).

Do Lizbonske pogodbe je zaveza temeljnim pravicam izhajala iz sodne prakse Sodišča EU, ki se je začela po letu 1969. Sodišče je posamezna zagotovila glede temeljnih pravic izpeljalo iz določb ustanovitvenih pogodb. To velja zlasti za številne prepovedi diskriminacije, v katerih so izraženi posebni vidiki načela enakega obravnavanja. Pri opredelitvi tega načela je

pomembno, da primerljive zadeve ne smejo biti obravnavane različno, razen, če bi bilo razlikovanje objektivno upravičeno (Borchardt, 2011, str. 25).

Velika pomanjkljivost pri oblikovanju temeljnih pravic iz sodne prakse je, da se je Sodišče EU moralo omejiti na posamični primer in ni moglo izpeljati temeljnih pravic za vsa področja. Poleg tega ni bil natančno določen obseg in meje varstva temeljnih pravic, zaradi česar so tudi državljani sami težko ocenili, ali je bila kršena katera od njihovih temeljnih pravic (Borchardt, 2011, str. 25).

Leta 2009 se je z uveljavitvijo Lizbonske pogodbe dokončno vzpostavila ureditev temeljnih pravic in svoboščin. Šesti člen PEU namreč določa, da je Listina EU o temeljnih pravicah zavezujoča za delovanje institucij EU in za njene države članice (Borchardt, 2011, str. 27).

V primerih, ki jih obravnavam v magistrskem delu, zaveza temeljnim pravicam še ne izhaja iz Listine o temeljnih pravicah, temveč iz sodne prakse Sodišča EU. V obravnavanih primerih prav tako še ni veljala Pogodba EU, temveč Pogodba Evropske gospodarske skupnosti (v nadaljevanju PEGS) oziroma Pogodba Evropske skupnosti (v nadaljevanju PES).

4.3 Sodišče EU

Sodišče EU, s sedežem v Luksemburgu, je sodna institucija EU in skupaj z nacionalnimi sodišči tvori neodvisno sodno oblast EU. Skrbi za nadzor nad zakonitostjo aktov EU, odloča o njihovi veljavnosti ter zagotavlja enotno razlago in uporabo prava EU. Institucije EU sprejemajo pravne akte, Sodišče EU pa kot sodni organ skrbi, da je pravo spoštovano, razumljivo in v vseh članicah enotno uporabljeno (Vladni portal z informacijami o življenju v Evropski uniji, 2014).

Zaradi potrebe po enotni razlagi prava je bilo Sodišče EU ustanovljeno že leta 1952, ob ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo. Danes sodišče sestavlja 27 sodnikov in osem generalnih pravobranilcev, ki jih vlade držav članic imenujejo za dobo šestih let. Generalni pravobranilci pomagajo sodišču pri iskanju ustrezne rešitve in pomenijo nadomestilo manjkajočemu pritožbenemu postopku. Sodišču namreč v svojih sklepnih predlogih predložijo nezavezujoč in popolnoma neodvisen ter nepristranski predlog odločitve, vendar pri obravnavah in glasovanju o sodbah ne sodelujejo (Borchardt, 2011, str. 66).

Sodišče EU ima najvišjo in hkrati izključno sodno oblast pri vseh vprašanjih prava EU. Njegove naloge zajemajo tri temeljna področja (Borchardt, 2011, str. 67):

- nadzor uporabe prava EU pri institucijah EU in državah članicah ter posameznikih;
- razlaga prava EU;
- izpopolnjevanje prava EU.

Svoje naloge Sodišče EU opravlja v okviru funkcije pravnega svetovanja in sodne prakse. V okviru pravnega svetovanja izdaja zavezujoča mnenja o konvencijah, v okviru sodnih praks pa izvaja funkcijo pravosodnega organa. Natančno opredeljene sodne pristojnosti izvaja v okviru dveh različnih vrst postopkov (Curia – Sodišče EU):

- Tožbe (angl. *actions*):

Tožbe so vsi neposredni postopki, pri katerih se tožba vloži neposredno na Sodišče EU. Z njimi Sodišče EU nadzoruje zakonitost aktov institucij ter, da države članice in institucije EU izpolnjujejo obveznosti, ki jih imajo na podlagi prava EU. Sodišče EU je prav tako pristojno za poravnavo pravnih sporov med državami članicami EU, institucijami EU, podjetji in posamezniki. Med tožbe uvrščamo naslednje postopke:

- tožba zaradi neizpolnitve obveznosti,
- ničnostna tožba,
- tožba zaradi nedelovanja,
- pritožba,
- revizija.

- Predhodno odločanje (angl. *preliminary ruling*).

4.3.1 Postopek predhodnega odločanja

Postopek predhodnega odločanja je temeljni mehanizem prava EU, s katerim Sodišče EU omogoča nacionalnim sodiščem enotno razlago in uporabo prava v vseh državah članicah. Poleg vprašanj o razlagi prava je sodišče pristojno tudi za odločanje o predhodnih vprašanjih glede veljavnosti aktov institucij, organov, uradov ali agencij EU (Poslovnik Sodišča, Ur.l. EU št. 265/1, 2012).

Postopek predhodnega odločanja se ne začne neposredno pred Sodiščem EU, ampak pred nacionalnim sodiščem. Ko se slednje sooči z vprašanjem prava EU oziroma njegove razlage, prekine postopek in postavi Sodišču EU vprašanje za predhodno odločanje. Sodišče EU o tem obvesti zadevne stranke, države članice in Evropsko komisijo ter institucijo, organ, urad ali agencijo EU, ki je sprejela akt, katerega veljavnost ali razlaga je predmet spora. Ti lahko, v dveh mesecih od uradnega obvestila Sodišča EU, predložijo navedbe o zadevi ali pisne izjave. Države članice in institucije EU se prav tako lahko pridružijo postopku, ki poteka pred Sodiščem EU, če izkažejo upravičen interes za rešitev predložene zadeve. V primeru nejasnosti pomena ali posledic sodb mora Sodišče EU na zahtevo stranke ali institucije EU podati razlago, medtem ko se obnova postopka lahko zahteva le ob odkritju novega dejstva odločilnega pomena, ki je bilo pred izrekom sodbe neznano (Poslovnik Sodišča, Ur.l. EU št. 265/1, 2012).

Nacionalno sodišče mora s svojo odločitvijo počakati, da Sodišče EU poda razlago prava ali odločbo o veljavnosti akta, na podlagi katere lahko potem odloči o sporu. Sodišče EU namreč ne odloča o nacionalnih sporih, vendar so odločitve nacionalnih sodišč vseeno vezane na razlago, ki jo je podalo Sodišče EU. Postopek predhodnega odločanja je tako namenjen nacionalnim sodiščem kot pomoč, hkrati pa zagotavlja enotno razlago prava EU, saj je odločba zavezujoča tudi za ostala nacionalna sodišča, ki bi odločala o enakem problemu.

Predložitev vprašanja v predhodno odločanje je potrebna, ko:

- je vprašanje odločilno za sprejem odločitve;
- Sodišče EU še ni odločalo v zadevi s primerljivim dejanskim stanjem;
- je dvom v pravilno uporabo prava utemeljen.

5 SODBE SODIŠČA EU

Sodna praksa je pomemben instrument izgradnje pravnega reda, čeprav sodišča formalno nimajo lastnosti precedensa, kot ga poznamo v anglosaški pravni doktrini. Sodba, ki jo izda Sodišče EU, je namreč obvezujoča za sodišče, ki postavi zahtevo za predhodno odločanje in vsa ostala sodišča, ki bodo v prihodnje odločala o enaki zadevi. Zavezujoč učinek se nanaša na celotno sodbo in ne zgolj na njen izrek, kajti za razumevanje sodbe je pomembna predvsem njena obrazložitev, v kateri se Sodišče EU sklicuje na pravna pravila. Če nacionalno sodišče razsodbe Sodišča EU ne bi upoštevalo pri svoji odločitvi, bi s tem kršilo pravo EU in navsezadnje pomenilo njegovo opustitev.

Pri odločanju o sporih, ki jih obravnavam v nadaljevanju magistrskega dela, je bil uporabljen postopek predhodnega odločanja. Nacionalna sodišča so se pri odločanju o tem, ali je mednarodno obdavčenje zavezancev diskriminatorno, soočala z vprašanji glede razlage in združljivosti prava EU z njihovo nacionalno zakonodajo ter sklenjenimi mednarodnimi sporazumi. Vprašanja so bila odločilna za sprejem odločitve, hkrati pa sodišče do takrat še ni odločalo v zadevi s primerljivim dejanskim stanjem.

5.1 Bachmann C-204/90

V primeru sodbe Bachmann C-204/90 z dne 28. januarja 1992 je vprašanje za predhodno odločanje postavilo belgijsko nacionalno sodišče v postopku med belgijsko državo in nemškim državljanom Bachmannom. Spor je nastal zaradi izračuna davka od dohodka, ki ga je Bachmann prejel iz opravljanja nesamostojne dejavnosti v letih 1973–1976. Pri izračunu davka je bil upoštevan belgijski Zakon o davku od dohodka, zato belgijsko nacionalno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje sprašuje, ali so njegove določbe skladne s PEGS in ali so bila kršena načela prostega gibanja delavcev, prostega opravljanja storitev ter načelo prostega pretoka kapitala.

5.1.1 Podrobnejši opis primera

Bachmann je državljan in rezident Nemčije, ki dosega dohodke iz opravljanja nesamostojne dejavnosti v Belgiji. Pri izračunu davka mu od obdavčljivega dohodka ni bil priznan odbitek prispevkov, ki so bili plačani v Nemčiji, na podlagi pogodb o zdravstvenem in invalidskem zavarovanju ter pogodbe o življenjskem zavarovanju, ki jih je Bachmann sklenil pred svojim prihodom v Belgijo. Belgijski Zakon o davku od dohodka namreč v 54. členu določa, da se odbitek prispevkov za zavarovanje prizna le, če so plačani zavarovalnici v Belgiji. Obratno pa od leta 1976 velja, da Belgija ne obdavči izplačil tujih zavarovalnic, ki jih na podlagi sklenjenih pogodb prejme zavarovanec, ki mu odbitki prispevkov v Belgiji niso bili priznani.

Bachmann je pritožbo najprej vložil na sodišče v Bruslju in zahteval, da se mu upošteva odbitek v Nemčiji plačanih prispevkov za zavarovanje. Po zavrnitvi pritožbe pa se je pritožil še na belgijsko nacionalno sodišče. To je v postopku odločanja Sodišče EU zaprosilo za podrobnejšo razlago 48., 59., 67. in 106. člena PEGS in mnenje o tem, ali je belgijski Zakon o davku od dohodka združljiv z določbami teh členov.

5.1.2 Sporne določbe domače zakonodaje

Belgijski Zakon o davku od dohodka (CIR) v 54. členu določa, da je od dohodka iz zaposlitve mogoče odbiti samo prispevke za prostovoljno zdravstveno in invalidsko zavarovanje, ki so plačani vzajemni zavarovalnici, priznani v Belgiji, in prispevke za pokojninsko in življenjsko zavarovanje, ki so plačani v Belgiji.

5.1.3 Pravo EU

PEGS v 48. členu določa prosto gibanje delavcev in vključuje odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic v zvezi z zaposlitvijo, plačilom ter drugimi delovnimi pogoji.

PEGS v 59. členu določa odpravo omejitev svobode opravljanja storitev v EU za državljane držav članic, ki imajo sedež v eni od držav, vendar ne v državi, ki so ji storitve namenjene.

PEGS v 67. členu določa prosti pretok kapitala oseb s prebivališčem v državah članicah ter vsakršno diskriminacijo na podlagi državljanstva ali prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala.

PEGS v 106. členu določa, da se država članica zavezuje, da bo odobrila vsa plačila, vezana na pretok blaga, storitev ali kapitala, ter vse prenose kapitala in osebnih prejemkov v valuti države članice, v kateri prebiva upnik ali upravičenec.

5.1.4 Vprašanja za predhodno odločanje

Predložitveno sodišče v prvem vprašanju za predhodno odločanje Sodišče EU sprašuje, ali so določbe 54. člena belgijskega Zakona o davku od dohodka glede priznavanja odbitka plačanih prispevkov za zavarovanje združljive z 48., 59., 67. in 106. členom PEGS.

5.1.5 Diskusije o vprašanjih za predhodno odločanje

V povezavi z 48. členom PEGS je belgijska vlada navedla več razlogov, s katerimi pojasnjuje združljivost 54. člena Zakona o davku od dohodka in 48. člena PEGS. Med drugim zagotavlja, da se določbe 54. člena uporabljajo ne glede na državljanstvo delavcev, saj veljajo enako tako za belgijske državljane kot tudi državljane drugih držav članic. Odbitek je namreč pogojen s plačilom prispevkov domači zavarovalnici, ne glede na državljanstvo zaposlenega. Po mnenju Evropske komisije, ki ga je podala v pisnem stališču, pa te določbe delujejo predvsem v škodo davčnih zavezancev, ki so državljani drugih držav članic, saj imajo, ko se zaposlijo v novi državi, še vedno sklenjene pogodbe o zavarovanju z zavarovatelji v prvi državi, zato to ni opravičljiv razlog.

V nadaljevanju belgijska vlada opravičuje določbe 54. člena, da so odbitki prispevkov pogojeni s plačilom subjektu na njenem ozemlju s tem, da s sprejetjem 32.a člena velja, da tudi pokojnine, rente in glavnice, ki jih prejmejo zavezanci na podlagi zavarovalnih pogodb s tujimi zavarovalnicami, ne pomenijo obdavčljivega dohodka. Če pa mora zavezanec, ko se vrne v svojo matično državo, kljub temu, da mu odbitek prispevkov ni bil priznan, plačati davek od prejetih izplačil, to ni posledica omejitev prostega gibanja delavcev, temveč neusklajenosti davčnih zakonodaj držav članic. S tem argumentom belgijska vlada po mnenju Sodišča EU prav tako ne pojasni združljivosti 54. člena belgijskega zakona z 48. členom PEGS, saj se ravno državljani drugih držav članic po končani zaposlitvi vrnejo v svojo matično državo, v kateri so izplačani zneski obdavčljivi. Ugodnosti iz 32.a člena tako koristijo predvsem belgijski državljani, ki bodo izplačila iz naslova zavarovalnin prejeli kot rezidenti Belgije, poleg tega pa je v tem primeru pomembna predvsem diskriminacija delavcev v Belgiji in ne izguba davčnih ugodnosti v Nemčiji.

Kot argument belgijska vlada navaja tudi, da državljan EU lahko kadarkoli odpove sklenjeno zavarovalno pogodbo in sklene novo, s katero bo pridobil možnost odbitka, zato določbe 54. člena ne pomenijo omejitve prostega gibanja delavcev. Sodišče EU se tudi s tem argumentom ne strinja, kajti prekinitvev pogodbe o zavarovanju pomeni posledične ukrepe in stroške, zaradi katerih je svoboda gibanja omejena.

V nadaljevanju se belgijska vlada sklicuje na sodno prakso, po kateri naj bi bile določbe 54. člena utemeljene z javnim interesom. Države članice namreč sklenitev zavarovalnih pogodb pri zavarovatelju v drugi članici pogojujejo s sistemom dovoljenj, da bi zagotovile varstvo potrošnikov. Če pa države članice niso dolžne dopustiti zavarovalnih pogodb, ki tega pogoja ne izpolnjujejo, potem tudi niso dolžne dodeliti nobenih davčnih ugodnosti v zvezi s takšnimi pogodbami. Čeprav lahko države članice v primeru, ko ni drugih usklajevalnih ukrepov EU, pogojujejo sklenitev nekaterih zavarovalnih pogodb s soglasjem zavarovatelja, pa po mnenju

Sodišča EU takšnega javnega interesa ni mogoče uveljaviti kot razlog za zavrnitev odbitka prispevkov na podlagi pogodb, ki so jih zavarovanci sklenili pred prihodom v državo.

Določbe 54. člena naj bi bile po mnenju belgijske vlade potrebne tudi zato, ker je težko preverjati dejansko plačilo prispevkov v drugih državah. Kljub temu tudi ta argument po mnenju Sodišča EU ni opravičljiv razlog za uporabo 54. člena Zakona o davku od dohodka, saj se v EU od leta 1977 uporablja Direktiva Sveta 77/799/EGS, ki določa medsebojno pomoč davčnih organov na področju neposredne obdavčitve. V primeru, ko zakonodaja držav članic preprečuje poizvedbe, pa bi lahko države od zavezancev zahtevale pridobitev potrdila o plačilu prispevkov, ki bi jim omogočal odbitek od obdavčljivega dohodka.

Sodišče EU kot opravičljiv razlog za uporabo določb 54. člena Zakona o davku od dohodka in s tem kršenja načela prostega gibanja delavcev, določenega z 48. členom PEGS, navaja potrebo po koheziji davčnega sistema. Ta predpostavlja povezavo med zneskom priznanih odbitkov od obdavčljivega dohodka in obdavčljivim dohodkom zavezancev, ki je po mnenju Sodišča EU ni mogoče zagotoviti drugače, kot z nepriznavanjem odbitka prispevkov za zavarovanje, ki so plačani tujemu subjektu.

Določbe 54. člena belgijskega Zakona o davku od dohodka so po mnenju Sodišča EU prav tako v nasprotju z 59. členom PEGS, saj upravičenost zavarovancev do odbitkov pogojujejo z zahtevo, da ima zavarovatelj sedež v Belgiji. S tem odvrtaajo zavarovance, da bi se zavarovali pri zavarovateljih v drugih državah članicah, s čemer omejujejo njihovo svobodo opravljanja storitev. Vendar pa se tudi omejitev pravic iz 59. člena PEGS po mnenju Sodišča EU lahko upraviči s potrebo po koheziji davčnega sistema, če zahteva iz 54. člena zakona predstavlja pogoj za doseganje cilja v javnem interesu.

Predložitveno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje zanima tudi, ali so določbe domače zakonodaje v nasprotju s 67. in 106. členom PEGS, ki prepovedujeta omejitve, ki se nanašajo na pretok kapitala in odobritve plačil v druge države članice, ne prepovedujejo pa omejitev, ki posredno izhajajo iz omejitev drugih temeljnih svoboščin. Sodišče EU meni, da 54. člen zakona ne omejuje plačila prispevkov za zavarovanje zavarovateljem v drugi državi članici in ne določa valute, v kateri mora biti izvedeno plačilo, zato ni v nasprotju s 67. in 106. členom PEGS.

5.1.6 Odločitev Sodišča EU

Sodišče EU je razsodilo, da je belgijska zakonodaja, ki odbitek prispevkov za zdravstveno in invalidsko zavarovanje ali za pokojninsko in življenjsko zavarovanje pogojuje s tem, da so ti prispevki plačani v tej državi, v nasprotju z 48. in 59. členom, vendar pa je nasprotja mogoče upravičiti s potrebo po koheziji davčnega sistema. Člena 67. in 106. po mnenju Sodišča EU nista v nasprotju z določbami 54. člena belgijskega Zakona o davku od dohodka.

5.2 Wielockx C-80/94

V primeru sodbe Wielockx C-80/94 z dne 11. maja 1995 je vprašanje za predhodno odločanje postavilo nizozemsko nacionalno sodišče v postopku med belgijskim državljanom Wielockxom in nizozemskim inšpektorjem, pristojnim za neposredne davke na Nizozemskem. Spor je nastal zaradi izračuna davka od dohodka, ki ga je Wielockx prejel iz opravljanja samostojne dejavnosti na Nizozemskem, v letu 1987. Pri izračunu davka je bil upoštevan nizozemski Zakon o davku od dohodka, zato nizozemsko nacionalno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje sprašuje, ali so njegove določbe skladne s PES in ali sta bila kršena načelo prostega gibanja delavcev in pravica do svobode ustanavljanja.

5.2.1 Podrobnejši opis primera

Wielockxu je belgijski državljan in rezident Belgije, ki dosega dohodke iz opravljanja samostojne dejavnosti na Nizozemskem. Pri izračunu davka mu od obdavčljivega dohodka ni bil priznan odbitek prispevkov v prostovoljno pokojninsko shemo, ki jo je nizozemski Zakon o dohodnini leta 1972 uvedel kot prostovoljno shemo za samozaposlene osebe. V pokojninsko shemo so samozaposleni lahko namenili del dobička svojega podjetja, ki bi ga, ko dopolnijo 65 let, dobili izplačanega v enkratnem ali večkratnem znesku. Vplačani zneski v prostovoljno pokojninsko shemo predstavljajo torej odbitek od obdavčljivega dohodka, medtem ko izplačani zneski predstavljajo obdavčljiv dohodek. Po nizozemskem Zakonu o davku od dohodka morajo namreč davčni zavezanci, ki so samozaposleni, plačevati davek od dohodka, ki izhaja iz dobička njihovega podjetja in se zmanjša za zneske, plačane v pokojninsko shemo in poveča za prejeme iz nje. To ne velja za nerezidente, pri katerih obdavčljiv dohodek predstavlja le dobiček, ki je ustvarjen na Nizozemskem, zneski prispevkov, plačanih v pokojninsko shemo, pa ne sodijo med odbitne zneske. Pri obdavčitvi nerezidentov, ki več kot 90 odstotkov obdavčljivega dohodka ustvarijo na Nizozemskem, se sicer pri izračunu davka prav tako upoštevajo olajšave, do katerih so upravičeni rezidenti, vendar med njih ne sodijo plačila v pokojninsko shemo.

Wielockx je v sporu z nizozemskim inšpektorjem za neposredne davke zahteval, da se njegov obdavčljivi dohodek zmanjša za prispevke, plačane v pokojninsko shemo. Slednji je zahtevo zavrnil, zato je Wielockx vložil tožbo na nizozemsko nacionalno sodišče, ki je v postopku odločanja Sodišče EU zaprosilo za podrobnejšo razlago 52. člena PES in mnenje o tem, ali je nizozemski Zakon o davku od dohodka, ki določa različno obravnavo rezidentov in nerezidentov, združljiv z določbami tega člena.

5.2.2 Sporne določbe domače zakonodaje

Leta 1972 spremenjen nizozemski Zakon o davku od dohodka (Wet IB) je v 44. členu za samozaposlene kot prostovoljno določil pokojninsko shemo, v katero lahko vložijo del dobička svojega podjetja. Ta se izplača, ko zavezanec doseže starost 65 let in pomeni

obdavčljiv dohodek. Vplačila v pokojninsko shemo pa v skladu s 3. členom tega zakona predstavljajo odbitek od obdavčljivega dohodka rezidentov.

V skladu z 48. in 49. členom Zakona o davku od dohodka se pri nerezidentih obdavči le dobiček, ki je ustvarjen na Nizozemskem, zneski prispevkov, plačanih v pokojninsko rezervo, pa ne sodijo med odbitne zneske, čeprav velja določilo, da se pri nerezidentih prav tako upoštevajo olajšave, če več kot 90 odstotkov obdavčljivega dohodka ustvari na Nizozemskem, vendar vplačila v pokojninsko shemo ne sodijo zraven.

5.2.3 Pravo EU

Določbe 52. člena PES navajajo pravico do prostega ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države. Pravica do ustanavljanja zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij.

5.2.4 Vprašanja za predhodno odločanje

Predložitveno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje Sodišče EU sprašuje o podrobnejši razlagi 52. člena PES in ali je nizozemski Zakon o davku od dohodka združljiv z določbami tega člena.

V prvem vprašanju za predhodno odločanje nizozemsko sodišče sprašuje, ali 52. člen PES nasprotuje razlikam pri obravnavi rezidentov in nerezidentov, ki jih v 48. in 49. členu določa nizozemski Zakon o davku od dohodka.

V drugem vprašanju za predhodno odločanje sprašuje, ali se lahko te razlike opraviči s potrebo po koheziji davčnega sistema.

V zadnjem, tretjem vprašanju pa nizozemsko sodišče zanima, ali je v obravnavanem primeru pomembno, da je nerezident večino svojega obdavčljivega dohodka ustvaril na Nizozemskem.

5.2.5 Diskusije o vprašanjih za predhodno odločanje

Pri odgovoru na prvo vprašanje za predhodno odločanje Sodišče EU poudarja dejstvo, da do diskriminacije in s tem kršenja 52. člena PES pride, ko so različna pravila uporabljena v primerljivih okoliščinah. Rezident in nerezident nista v davčno primerljivem položaju, zato zakonodaja lahko določi različne pogoje za njuno obdavčitev. Vsebina 52. člena PES torej ne nasprotuje nizozemski zakonodaji, v kolikor sta položaja davčnih zavezancev objektivno različna.

V obravnavanem primeru pa je Wielockx v enakem davčnem položaju kot rezident Nizozemske, saj tam dosega več kot 90 odstotkov svojega dohodka, zato bi moral biti obravnavan enako kot rezident. To pomeni, da bi morali pri obdavčitvi njegovega dobička

upoštevati tudi njegove osebne in družinske razmere ter izredne izdatke, ki bi zmanjšali obdavčljivo osnovo. Priznati bi mu morali odbitek plačila prispevkov v pokojninsko shemo, saj bi bil v nasprotnem primeru višje obdavčen kot rezidenti, kar bi vodilo do diskriminacijskega obdavčenja.

Pri odgovoru na tretje vprašanje Sodišče EU poudarja, da je posebej pomembno dejstvo, kolikšen delež svojega obdavčljivega dohodka nerezident doseže v državi zaposlitve, saj je od tega odvisna njegova davčna obravnava.

Nizozemska kršenje načela prostega gibanja delavcev in pravico do svobode ustanavljanja opravičuje s potrebo po koheziji davčnega sistema. Vendar po mnenju Sodišča EU diskriminacije tokrat ni mogoče upravičiti s tem razlogom, saj imata Nizozemska in Belgija sklenjen sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčenju, kar pomeni, da se davčna kohezija prestavi na raven vzajemnosti predpisov. Davčna kohezija torej ni bila vzpostavljena na ravni iste osebe, s strogo soodvisnostjo med odbitki prispevkov in obdavčitvijo pokojnin, zato v obravnavanem primeru ni pomembno, da bodo pokojninska izplačila Wielockxa obdavčena v Belgiji. Nizozemska bo namreč ravno tako obdavčila pokojnine svojih rezidentov, ki so morda prispevke plačevali v Belgiji, kjer so bili tudi upoštevani kot odbitek od njihovega obdavčljivega dohodka. Omejene pravice do prostega ustanavljanja torej po mnenju Sodišča EU ni mogoče upravičiti s potrebo po koheziji davčnega sistema ali z različnim položajem rezidentov in nerezidentov.

5.2.6 Odločitev Sodišča EU

Sodišče EU je vsa tri vprašanja za predhodno odločanje obravnavalo skupaj in razsodilo, da je so določbe 48. in 49. člena nizozemskega Zakona o davku od dohodka v nasprotju z 52. členom PES. Predpisa, ki rezidentom dopušča, da od obdavčljivega dohodka odbijejo plačila v pokojninsko shemo, to ugodnost pa odreka nerezidentom, ki v tej državi dosežejo skoraj vse svoje dohodke, ni mogoče upravičiti z dejstvom, da so kasnejša izplačila obdavčena v državi nerezidenta. Takšna diskriminacija je zato v nasprotju z 52. členom PES.

5.3 Schumacker C-279/93

V primeru sodbe Schumacker C-279/93 z dne 14. februarja 1995 je vprašanje za predhodno odločanje postavilo nemško Zvezno finančno sodišče v postopku med belgijskim državljanom Schumackerjem in davčnim uradom v Kölnu. Spor je nastal zaradi izračuna davka od dohodka, ki ga je Schumacker prejel iz opravljanja nesamostojne dejavnosti v Nemčiji, v letih 1988–1989. Pri izračunu davka je bil upoštevan nemški Zakon o davku od dohodka, zato nemško finančno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje sprašuje, ali so njegove določbe skladne s PES in ali je bilo kršeno načelo prostega gibanja delavcev.

5.3.1 Podrobnejši opis primera

Schumacker je belgijski državljan in rezident Belgije, ki dosega dohodke iz opravljanja nesamostojne dejavnosti v Nemčiji, kamor dnevno odhaja na delo. Schumacker z otroki in ženo, ki je brezposelna, ves čas prebiva v Belgiji. Pri izračunu davka od dohodka, ki ga je Schumacker dosegel v Nemčiji, je bil upoštevan Sporazum o izogibanju dvojnega obdavčenja med Belgijo in Nemčijo, ki določa, da ima pravico do obdavčitve dohodka iz nesamostojne dejavnosti država, v kateri se zaposlitev izvaja, ter nemški Zakon o davku od dohodka, ki določa različno obdavčitev delavcev glede na to, ali prebivajo na ozemlju Nemčije ali ne. Schumacker je, kot nerezident Nemčije, plačal davek od dohodka, ki ga je pridobil na ozemlju Nemčije, pri čemer ni bil upravičen do ugodnosti, ki jih imajo rezidenti Nemčije. Pri izračunu davka mu namreč nista bili priznani pravica do cepitvenega sistema in letna izravnavna davka z upoštevanjem njegovih osebnih ter družinskih razmer.

Pri cepitvenem sistemu so zavezanci razdeljeni v več davčnih razredov na podlagi zakonskega stana. Neporočeni delavci spadajo v prvi razred in so obdavčeni s splošno davčno stopnjo, poročeni delavci pa se uvrščajo v tretji davčni razred, v katerem enota obdavčenja ni posameznik, temveč družina.

Pri izračunu davka od dohodka zavezancev, ki so uvrščeni v tretji davčni razred, se seštejejo dohodki vseh družinskih članov, upoštevajo se olajšave, nato pa se dobljena davčna osnova razdeli na enaki osnovi, na kateri se nato aplicira davčna stopnja. Bolj neenaki, kot so dohodki obeh zakoncev, večje so ugodnosti takšnega obdavčenja (Stanovnik, 2008a, str. 90).

Po nemškem Zakonu o davku od dohodka je cepitveni sistem omogočen samo rezidentom, zato zakonca Schumacker nista bila upravičena do povprečenja davčne osnove, ki bi omililo progresivnost davčne lestvice (angl. *flattening rate schedules*). Povprečenje davčne osnove bi za njiju pomenilo precejšnje ugodnost, saj je bila žena brezposelna in je le v prvem letu prejela nadomestilo za brezposelnost, zato je Schumacker v sporu z davčnim uradom v Kölnu zahteval, da se mu povrne razlika med tistim, kar mu je bilo na podlagi prvega davčnega razreda obračunano in kar je na podlagi tretjega razreda dejansko dolgoval. Davčni urad je zahtevo zavrnil, zato je Schumacker vložil tožbo na Finančno sodišče v Kölnu, ki je zahtevku ugodilo. Davčni urad je zaradi tega vložil zahtevek za revizijo na Zvezno finančno sodišče. To je ustavilo postopek odločanja in Sodišču EU postavilo vprašanje za predhodno odločanje, v katerem je prosilo za podrobnejšo razlago 48. člena PES in ali je nemški Zakon o davku od dohodka, ki določa različno obravnavo rezidentov in nerezidentov, združljiv z določbami tega člena.

5.3.2 Sporne določbe domače zakonodaje

Zakon o davku od dohodka (EStG) v 39. členu določa, da nerezidenti spadajo v prvi splošni davčni razred, ne glede na njihovo družinsko stanje, kar pomeni, da niso upravičeni do ugodnosti cepitvenega sistema in so poročeni delavci obravnavani enako kot neporočeni.

Nerezidentom torej zakon ne omogoča povprečenja davčne osnove in s tem ublažitve progresivnosti davčne lestvice, zaradi česar so obdavčeni bolj kot rezidenti.

V nadaljevanju 50. člen Zakona o davku od dohodka določa, da za nerezidente velja poenostavljen davčni postopek, kar pomeni, da niso upravičeni do postopka letne izravnave davka s strani davčne uprave. Davek po odbitku je torej za nerezidente dokončni davek in jim ne omogoča upoštevanja izdatkov s socialnega področja preko zneskov, ki presegajo z davčno lestvico določene zneske ali vračila morebitnega preplačila davka od dohodka.

Pri tem je treba poudariti, da takrat še ni veljal leta 1994 sprejet nemški Zakon o davčni razbremenitvi dnevnih migrantov in drugih fizičnih oseb z omejeno davčno obveznostjo, katerega namen je bil izboljšati omenjeni položaj na nacionalni ravni.

5.3.3 Pravo EU

PES v 48. členu določa prosto gibanje delavcev in vključuje odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic v zvezi z zaposlitvijo, plačilom in drugimi delovnimi pogoji.

5.3.4 Vprašanja za predhodno odločanje

V prvem vprašanju za predhodno odločanje predložitveno sodišče sprašuje, ali lahko 48. člen PES omeji pravico države članice, da določi pogoje in način obdavčitve dohodkov, ki jih na njenem ozemlju dosežejo rezidenti drugih držav članic.

V drugem vprašanju predložitveno sodišče sprašuje, ali 48. člen PES dopušča državi članici, da so dohodki nerezidentov, ki opravljajo nesamostojno dejavnost, obdavčeni bolj kot dohodki rezidentov.

Tretje vprašanje se navezuje na drugo, in sicer, ali je kaj drugače, če nerezident v državi, kjer se zaposlitev izvaja, doseže več kot 90 odstotkov vseh svojih dohodkov, pravico do obdavčitve pa ima v skladu s Sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčenja država zaposlitve.

V četrtem vprašanju za predhodno odločanje pa predložitveno sodišče sprašuje Sodišče EU, ali država članica krši 48. člen PES s tem, ko nerezidentom ne omogoča letne izravnave davka in upravnega postopka odmere davka.

5.3.5 Diskusije o vprašanjih za predhodno odločanje

Pri odgovoru na prvo vprašanje Sodišče EU poudarja, da čeprav je področje neposrednih davkov v pristojnosti držav članic, morajo te zadržane pristojnosti izvrševati ob spoštovanju prava EU. Iz tega sledi, da 48. člen PES lahko omeji pravico države članice do obdavčitve

dohodkov, ki jih na njenem ozemlju dosežejo državljani drugih držav članic, saj ne dovoljuje diskriminacije na podlagi državljanstva ter s tem slabše obravnave od domačih državljanov v enakem položaju.

Vendar navadno rezident in nerezident na področju davkov nista v primerljivem položaju, zato so lahko uporabljena različna pravila ter s tem višja obdavčitev nerezidentov, pri kateri se ne upoštevajo osebne in družinske lastnosti nerezidenta, saj se z njimi povezane davčne ugodnosti uveljavljajo v državi rezidentstva. V takšnih razmerah 48. člen PES ne nasprotuje višji obdavčitvi nerezidentov, saj velja, da se diskriminacija pojavi, ko se različna pravila uporabljajo v primerljivih položajih.

Pri odgovoru na tretje vprašanje je po mnenju Sodišča EU treba upoštevati, da sta rezident in nerezident v primerljivem položaju, ko slednji več kot 90 odstotkov svojih dohodkov doseže v državi zaposlitve, kar je pogoj za enako obravnavanje položajev. Dohodki nerezidentov v tem primeru torej ne smejo biti obdavčeni bolj kot dohodki rezidentov v primerljivem položaju, zato morajo biti nerezidentom ravno tako priznane enake davčne ugodnosti. Države članice, ki so predložile stališča, skušajo takšno diskriminacijsko obravnavanje nerezidentov upravičiti s potrebo po koheziji davčnega sistema, saj menijo, da obstaja povezava med upoštevanjem osebnih in družinskih razmer ter pravico obdavčitve svetovnega dohodka, hkrati pa obstaja možnost, da bodo razmere zavezanca upoštevane v obeh državah. Sodišče EU tem razlogom nasprotuje, saj dohodek v državi rezidentstva ni dovolj visok, da bi dopuščal uveljavljanje osebnih in družinskih lastnosti zavezanca.

Predložitveno sodišče poskuša diskriminacijsko obravnavanje nerezidentov upravičiti tudi s tehničnimi težavami uprave pri ugotavljanju dohodkov, ki jih nerezidenti dosežejo v državi rezidentstva, vendar po mnenju Sodišča EU Direktiva Sveta 77/799/EGS o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve omogoča pridobivanje potrebnih podatkov. Hkrati pa Nemčijo opozarja tudi na to, da dnevnim migrantom s prebivališčem na Nizozemskem, katerih dohodek iz zaposlitve v Nemčiji predstavlja vsaj 90 odstotkov njihovega obdavčljivega dohodka, priznava enake davčne ugodnosti kot svojim rezidentom.

Za nerezidente nemški Zakon o davku od dohodka določa odbitek davka pri viru, zaradi česar niso upravičeni do postopka letne izravnave davka na plače in upravnega postopka davčne odmere. Posledično ne morejo uveljavljati stroškov, ki so povezani z delom in bi pomenili zmanjšanje davčne osnove, prav tako ne dobijo povrnjenega morebitnega preplačila davka. Nerezidenti so tako obravnavani slabše kot rezidenti, kar je nemška vlada poskušala upravičiti z obstojem postopka, v katerem nerezidenti od davčne uprave zahtevajo potrdilo, ki vsebuje določene oprostitve in ima retroaktiven učinek. Tako lahko prilagoditve na podlagi potrdila izvede delodajalec pri naslednjem izplačilu ali pa davčna uprava ob koncu koledarskega leta. Kljub temu pa postopek po mnenju Sodišča EU ne opravičuje diskriminacijske obravnave nerezidentov, saj ne obstaja določba, ki bi davčno upravo v vseh primerih zavezovala k odpravi diskriminacijskih posledic. V nemškem pravu sicer obstaja popravni postopek, v

katerem lahko nerezident zahteva ponovni izračun davka od dohodka, vendar pa Sodišče EU meni, da to ni v skladu z 48. členom, ki zahteva enak postopek obravnave nerezidentov.

5.3.6 Odločitev Sodišča EU

Sodišče EU je v odgovoru na vsa štiri vprašanja za predhodno odločanje odločilo, da so določbe nemškega Zakona o davku od dohodka v nasprotju s pravom EU. PES, 48. člen, pa je treba razlagati tako, da lahko omeji pravico države članice, da določi pogoje in način obdavčitve dohodkov, ki jih na njenem ozemlju prejemajo državljani drugih držav članic, ki jih ne dovoli obravnavati slabše od domačih državljanov v enakem položaju. Prav tako 48. člen nasprotuje uporabi pravil države članice, po kateri je nerezident, ki vse ali skoraj vse dohodke doseže v obravnavani državi, obdavčen bolj kot rezident v enakem položaju. Zato 48. člen nasprotuje tudi zakonodaji, ki postopka, kot sta letna izravnava davka in upravni postopek davčne odmere, priznava le rezidentom.

5.4 Manninen C-319/02

V primeru sodbe Manninen C-319/02 z dne 7. septembra 2004 je vprašanje za predhodno odločanje postavilo finsko nacionalno sodišče v postopku, ki ga je sprožil finski državljani Maninnen, zaradi izračuna davka od dohodka od kapitala v letu 2001. Pri izračunu davka je bila upoštevana finska davčna zakonodaja o obdavčitvi dividend, zato finsko nacionalno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje sprašuje, ali so njene določbe skladne s PES in ali je kršeno načelo prostega pretoka kapitala.

5.4.1 Podrobnejši opis primera

Finski državljani in rezident Manninen je imetnik delnic švedske družbe, ki kotira na stockholmski borzi. Leta 2001 mu je družba izplačala dividende, ki so bile na Švedskem dodatno obdavčene z davkom po odbitku v višini 15 odstotkov. Finska je svojemu rezidentu v skladu z Nordijskim sporazumom priznala davčno olajšavo (v obliki znižanja davka) le za davek po odbitku, ne pa tudi za davek od dohodka pravnih oseb, s katerim je bil v švedskem podjetju obdavčen dohodek, namenjen izplačilu dividend.

Finska je namreč pri lajšanju dvojnega obdavčenja dohodka od kapitala uporabljala sistem imputacije (angl. *imputation system*), vendar njegovo uporabo dovoljuje le rezidentom, ki so imetniki delnic finskih podjetij. Ti lahko uveljavljajo davčno olajšavo v višini celotnega davka od dohodka pravnih oseb, s katerim je bil obdavčen dohodek pred izplačilom dividend. To pomeni, da prejemnik dividend ne plača dodatnega davka in so dividende obdavčene le na ravni podjetja (Stanovnik, 2008b, str. 12).

V sistemu imputacije delničar obruti svojo neto dividendo, na katero nato aplicira stopnjo davka od dohodka fizičnih oseb, pri čemer se mu znesek, s katerim je povečal neto dividendo, prizna kot olajšava v obliki znižanja davka. Če se neto dividenda poveča do celotne vrednosti

dividende pred aplikacijo davka od dohodka družbe, gre za sistem polne imputacije (angl. *full imputation system*), (Stanovnik, 2008a, str. 156).

Računski postopek pri sistemu polne imputacije (Stanovnik, 2008b, str. 12):

Tabela 1: Računski postopek pri sistemu polne imputacije:

• Finska pravna oseba	
Dohodek (dobiček) pravne osebe (pred obdavčitvijo)	100
<u>- davek po davčni stopnji DDPO (29 %)</u>	<u>-29</u>
Na voljo za razdelitev med delničarje	71
• Delničar – finski rezident	
Prejeta dividenda pri delničarju	71
<u>(imputacija, tj. obrutenje za 29/71 neto dividendo)</u>	<u>+29</u>
Obrutena dividenda	100
Obdavčenje dividend (29 %)	29
<u>- znižanje davka za velikost obrutenja dividende</u>	<u>-29</u>
Davčna obveznost delničarja	0

Vir: T. Stanovnik, Primer Manninen: ali je prevajanje sodb sodišča ES smiselno, 2008b, str. 12.

Manninenu torej ni bila v celoti priznana davčna olajšava za dividende švedskega podjetja, saj finska zakonodaja določa, da znižanje davka za davek od dohodka pravnih oseb velja le za dividende, ki so jih rezidentom Finske izplačale domače družbe. Zaradi dvoma o združljivosti finske zakonodaje s pravom EU je Manninen sprožil postopek pred nacionalnim sodiščem. V vprašanjih za predhodno odločanje sprašuje o podrobnejši razlagi 56. in 58. člena PES in ali je finska zakonodaja združljiva z določbami teh členov.

5.4.2 Sporne določbe domače zakonodaje

Finski Zakon o davku od dohodka fizičnih oseb (TVL) v 32. členu določa, da so dividende, ki jih rezidenti Finske prejmejo od finske ali tuje družbe, katere delnice kotirajo na borzi, obdavčljive kot dohodek od kapitala. Potem pa 124. člen v nadaljevanju določa, da je dohodek od kapitala, tako kot dobički družb s sedežem na Finskem, obdavčen po davčni stopnji 29 odstotkov.

V izogib ekonomski dvojni obdavčitvi dohodkov v zvezi z izplačilom dividend 4. člen finskega Zakona o znižanju davka določa, da se rezidentom Finske omogoči znižanje davka v višini 29/71 zneska prejetih dividend. Odobritev znižanja pomeni, da skupni davek od razdeljenega dobička družbe znaša 29 odstotkov, in da delničar dejansko ne plača nobenih nadaljnjih davkov od dohodka od kapitala. Osnovo za izračun davka namreč predstavlja bruto

dividenda, ki je obdavčena z 29-odstotnim davkom od dohodka od kapitala, kar je enako priznanemu znižanju davka. Odobritev olajšave v obliki znižanja davka pa po 1. členu tega zakona velja samo za dividende, ki so jih rezidentom Finske izplačale družbe s sedežem na Finskem. Finska zakonodaja namreč ne dovoljuje uporabe sistema imputacije rezidentom, ki prejmejo dividende iz tujine, saj ni zagotovljeno, da je bil davek od dohodka pravnih oseb že plačan.

Imputacijskega sistema pa ne predvideva Nordijski sporazum o dohodku in premoženju, sklenjen med Finsko, Švedsko, Dansko, Islandijo in Norveško leta 1983, katerega namen je odpraviti dvojno obdavčitev dividend, ki jih izplača tuja delniška družba. Sporazum določa, da se v državi rezidentstva prejemniku izplačila dividend prizna davčna olajšava (v obliki znižanja davka) le za davek po odbitku v višini 15 odstotkov.

5.4.3 Pravo EU

PES v členu 56(1) prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala in plačil med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

PES nadalje v členu 58(1) določa, da določbe 56. člena ne posegajo v pravice članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je njihov kapital naložen. Hkrati pa 56. člen ne posega v pravice držav članic, da sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov, zlasti na področju obdavčitve.

PES v členu 58(3) določa, da ukrepi iz člena 58(1) ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega kapitala in plačil iz 56. člena.

5.4.4 Vprašanja za predhodno odločanje

V prvem vprašanju predložitveno sodišče sprašuje, ali 56. člen PES nasprotuje 1. členu finskega Zakona o znižanju davka, po katerem imajo pravico do olajšave samo tisti, ki so prejeli izplačilo dividend od finskih delniških družb in ali takšna zakonodaja vodi do omejevanja prostega pretoka kapitala v smislu 56. člena.

V drugem vprašanju za predhodno odločanje predložitveno sodišče sprašuje, ali se lahko omejitve prostemu pretoku kapitala opraviči z določbami iz 58. člena PES.

5.4.5 Diskusije o vprašanjih za predhodno odločanje

Manninen je kot imetnik delnic tujih delniških družb v slabšem položaju, kot če bi bil delničar finske delniške družbe. Znižanje davka mu namreč ni v celoti priznано, zato mora na Finskem plačati dodatni davek, kateremu se imetniki delnic domačih družb izognejo. Finska

zakonodaja tako nedvomno odvrča neomejeno davčno zavezane osebe od kapitalskih naložb v družbe s sedežem v drugih državah članicah, zato po mnenju Sodišča EU pomeni omejitev prostemu pretoku kapitala, ki jo prepoveduje 56. člen PES. Hkrati pa s tem omejuje tudi tuje delniške družbe, saj jim preprečuje pridobivanje kapitala na Finskem.

Po mnenju finske vlade naj bi 58. člen PES državam članicam omogočal, da si pridržijo ugodnost znižanja davka za dividende, ki so jih izplačale družbe na njenem ozemlju. Določbe 58. člena namreč v prvem odstavku navajajo, da so lahko zavezanci različno obravnavani, če niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital. Vendar pa Sodišče EU poudarja, da morajo države članice pri tem upoštevati tudi tretji odstavek 58. člena, ki določa, da omenjeni nacionalni ukrepi ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz 56. člena.

Mnenju finske vlade nasprotuje Sodišče EU, ki meni, da rezidenti niso v različnem položaju, če imajo delnice tujih delniških družb in zato za njih ne smejo veljati drugačna pravila oziroma ne smejo biti obravnavani drugače kot davčni zavezanci, ki imajo delnice finskih delniških družb. V obeh primerih so dohodki družb, iz katerih se izplačajo dividende, najprej obdavčeni z davkom od dohodka pravnih oseb in nato, ko so izplačani, še z davkom od dohodka fizičnih oseb. Edina razlika je, da dvojna obdavčitev v primeru izplačila finskih dividend izhaja iz obdavčitve iste države, medtem ko v primeru čezmejnega izplačila dividend davek naložita dve državi. Navedeni razliki pa po mnenju Sodišča EU ne dopuščata možnosti različnega obravnavanja zavezancev.

Poleg možnosti različnega obravnavanja rezidentov, ki niso v primerljivem položaju, pa finska vlada določbe svoje zakonodaje pojasnjuje tudi s potrebo po koheziji davčnega sistema.

Sodišče EU meni, da se diskriminatornega obravnavanja prejemnika dividend švedske delniške družbe prav tako ne da opravičiti s potrebo po koheziji davčnega sistema, saj je pogoj za to, da gre za obdavčenje istih davčnih zavezancev z istimi davki. V obravnavanem primeru pa obstaja neposredna povezava le med davkom od dohodka pravnih oseb in znižanjem davka od dohodkov fizičnih oseb, zaradi česar se ni mogoče sklicevati na potrebo po koheziji davčnega sistema.

Sporne finske zakonodaje po mnenju Sodišča EU ni mogoče opravičiti z razlogom javnega interesa, saj je jasno, da določbe stremijo k zagotavljanju prihodkov finske davčne uprave, kar ni opravičljiv razlog za kršenje načela prostega pretoka kapitala.

Omejevanja prostega pretoka kapitala prav tako ni možno pojasniti z navedbo praktičnih ovir za dodelitev olajšave, ki jih navaja finska vlada. Ta meni, da je zaradi različnosti davčnih sistemov težko določiti ustrezno znižanje davka, ki so ga plačale pravne osebe, ki so dividende izplačale, saj se osnove za izračun davka in davčne stopnje v državah razlikujejo,

hkrati pa je težko določiti, iz dobička katerega leta dividende izhajajo. To so po mnenju Sodišča EU sicer možne težave pri določanju olajšave, vendar pa ne utemeljujejo ovir za prost pretok kapitala.

5.4.6 Odločitev Sodišča EU

Sodišče EU je v odgovoru na vprašanja za predhodno odločanje odločilo, da je finska zakonodaja, ki določa, da rezidenti Finske nimajo pravice do davčne olajšave v višini celotnega davka od dohodka pravnih oseb, s katerim je bil obdavčen dohodek pred izplačilom dividend tujih delniških družb, v nasprotju z načelom prostega pretoka kapitala, ki ga določa 56. člen PES.

5.5 Gilly C-336/96

V primeru sodbe Gilly C-336/94 z dne 20. novembra 1997 je vprašanje za predhodno odločanje postavilo francosko nacionalno sodišče v postopku med zakoncema Gilly in francosko davčno upravo. Spor je nastal zaradi izračuna davka od dohodka, ki ga je z opravljanjem nesamostojne dejavnosti v Nemčiji pridobila gospa Gilly v letih 1989–1993. Pri izračunu davka je bil upoštevan Sporazum o izogibanju dvojnega obdavčenja med Francijo in Nemčijo, zato francosko nacionalno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje sprašuje, ali so njegove določbe skladne s PES in ali je kršeno načelo prostega gibanja delavcev.

5.5.1 Podrobnejši opis primera

Zakonca Gilly sta francoska rezidenta, ki prebivata tik ob nemški meji. Gospod Gilly ima francosko državljanstvo in je po poklicu učitelj v državni šoli v Franciji. Gospa Gilly ima poleg francoskega tudi nemško državljanstvo in je učiteljica v nemški javni šoli, kamor dnevno odhaja na delo. Pri izračunu davka od dohodka, ki ga je gospa Gilly pridobila iz opravljanja nesamostojne dejavnosti v Nemčiji, je bil uporabljen 14. člen Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja med Francijo in Nemčijo, ki določa, da so davčni zavezanci, ki prejmejo dohodke iz zaposlitve v javnem sektorju, obdavčeni le v državi zaposlitve, če imajo hkrati tudi njeno državljanstvo.

Dohodek gospe Gilly je bil v skladu s 14. členom sporazuma obdavčen v Nemčiji in hkrati tudi v Franciji, kjer je bila kot rezidentka obdavčena po načelu svetovnega dohodka. V izogib dvojnemu obdavčenju dohodka je bila gospa Gilly upravičena do davčne olajšave v obliki znižanja davka, kar je enako znesku francoskega davka od ustreznega dohodka. Ker je bilo znižanje davka v Franciji manjše od dejansko plačanega davka v Nemčiji, zakonca Gilly pred francoskim sodiščem trdita, da je uporaba že omenjenih določb sporazuma vodila do diskriminatorne in pretirane obdavčitve, kar je v nasprotju s 6., 48. ter 220. členom PES, zato zahtevata vračilo preveč plačanega davka.

5.5.2 Sporne določbe sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja

Pri porazdelitvi pristojnosti za obdavčitev dohodka gospe Gilly sta Francija in Nemčija upoštevali določbe medsebojnega Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja med Nemčijo in Francijo (DBA), ki sta ga podpisali 21. julija 1959 ter spremenili v letih 1969 in 1989. Za obravnavani primer so pomembne naslednje določbe:

- 13.(1) člen sporazuma določa, da se dohodek iz opravljanja nesamostojne dejavnosti obdavči le v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja;
- 13.(5) člen sporazuma pomeni izjemo, ki določa, da se dohodek iz opravljanja nesamostojne dejavnosti obmejnih delavcev obdavči le v državi njihovega rezidentstva, kamor se vsakodnevno vračajo iz dela;
- 14.(1) člen sporazuma določa, da so davčni zavezanci, ki prejmejo dohodke iz zaposlitve v javnem sektorju, obdavčeni le v državi zaposlitve, če imajo hkrati tudi njeno državljanstvo;
- 16. člen sporazuma določa posebno pravilo, da je dohodek učiteljev, ki poučujejo v drugi državi pogodbenici, vendar za čas, ki ni daljši od dveh let, obdavčen le v prvi državi pogodbenici;
- 20.(2)(c)(aa) člen sporazuma določa, da mora biti nemški dohodek francoskih rezidentov po načelu svetovnega dohodka obdavčen tudi v Franciji, vendar pa je prejemnik dohodka upravičen do davčne olajšave (v obliki znižanja davka), ki je enaka znesku francoskega davka od takšnega dohodka.

5.5.3 Pravo EU

V primeru Gilly je za rzsodbo pomembna razlaga naslednjih določb prava EU ter njihova skladnost s Sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčenja.

PES v 6. členu določa odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva.

PES v 48. členu določa prosto gibanje delavcev, ki vključuje odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic v zvezi z zaposlitvijo, plačilom in drugimi delovnimi pogoji.

PES v 220. členu določa, da se države članice, kolikor je potrebno, med seboj pogajajo, zato da bi v korist svojih državljanov zagotovile odpravo dvojnega obdavčenja v EU.

5.5.4 Vprašanja za predhodno odločanje

Francosko nacionalno sodišče je Sodišču EU postavilo šest vprašanj za predhodno odločanje o podrobnejši razlagi 6., 48. in 220. člena PES ter o združljivosti teh določb s Sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčenja med Francijo in Nemčijo.

V prvem vprašanju za predhodno odločanje predložitveno sodišče zanima, ali je določba 14.(1) člena sporazuma, ki določa, da so obmejni delavci, ki prejemajo dohodke iz zaposlitve v javnem sektorju sosednje države, obdavčeni v državi zaposlitve, v nasprotju z načelom prostega gibanja delavcev iz 48. člena PES.

V drugem vprašanju za predhodno odločanje predložitveno sodišče zanima, ali so določbe 14.(1) člena sporazuma, ki določajo različno obdavčenje obmejnih delavcev v javnem sektorju glede na to, ali ima obmejni delavec le državljanstvo rezidenčne države ali hkrati tudi države zaposlitve, v nasprotju z načelom prostega gibanja delavcev in odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva iz 48. člena PES.

V tretjem vprašanju, ki se nanaša na določbe sporazuma iz drugega vprašanja, predložitveno sodišče sprašuje, ali je takšno obravnavanje skladno s 6. členom PES, ki določa odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva.

V četrtem vprašanju predložitveno sodišče sprašuje, ali so določbe 16. člena sporazuma, ki določajo obdavčitev za učitelje, glede na čas poučevanja v drugi državi, v nasprotju z določbami 48. člena PES.

V petem vprašanju za predhodno odločanje predložitveno sodišče sprašuje, ali ima cilj odprave dvojnega obdavčenja, določen v 220. členu PES, status neposredno uporabnega pravila, po katerem do dvojnega obdavčenja ne bi več prihajalo in ali so določbe Sporazuma za obdavčitev obmejnih delavcev v nasprotju s tem ciljem. Predložitveno sodišče zanima tudi, ali je uporaba metode znižanja davčne obveznosti, določene v 20.(2)(a)(cc) členu sporazuma, v skladu s ciljem 220. člena PES o izogibanju dvojnemu obdavčenju, saj je priznано znižanje davka lahko manjše od dejansko obračunanega davka v državi zaposlitve.

V šestem vprašanju predložitveno sodišče sprašuje, ali je metoda znižanja davčne obveznosti iz 20.(2)(a)(cc) člena sporazuma v nasprotju z 48. členom PES.

V prvem, drugem, tretjem in četrtem vprašanju torej predložitveno sodišče sprašuje, ali so določbe 13.(5)(a), 14.(1) in 16. člena Sporazuma o odpravi dvojnega obdavčenja med Francijo in Nemčijo v nasprotju z 48. in 7. členom PES, medtem ko v petem in šestem vprašanju sprašuje o skladnosti 20.(2)(a)(cc) člena sporazuma z določbami 48. in 220. člena PES.

5.5.5 Diskusije o vprašanjih za predhodno odločanje

Obdavčenje gospe Gilly naj bi bilo diskriminatorno zaradi treh razlogov:

- ker se obdavčenje dohodka iz zaposlitve v javnem sektorju razlikuje glede na državljanstvo;

- ker se obdavčenje obmejnih delavcev razlikuje glede na to, ali so zaposleni v javnem ali zasebnem sektorju;
- ker se obdavčenje učiteljev, ki so rezidenti Francije in poučujejo v Nemčiji, razlikuje glede na to, ali tam poučujejo več kot dve leti.

Uporaba teh določb po mnenju zakoncev Gilly povzroča diskriminatorno obravnavo, saj gospa Gilly plačuje višji davek kot bi ga, če bi bila obdavčena samo v Franciji. Delavec, ki bi bil v primerljivi situaciji, bi bil obdavčen samo v Franciji, če ne bi imel hkrati tudi nemškega državljanstva, ali pa, če bi bil zaposlen v zasebnem sektorju in če v Nemčiji ne bi poučeval več kot dve leti. Ker je gospa Gilly zaposlena v javnem sektorju, za obdavčitev njenega dohodka ne more veljati 13.(5) člen sporazuma, ki omogoča, da bi bil njen dohodek obdavčen samo v Franciji, hkrati pa se zaradi dvojnega državljanstva ne more izogniti določbam 14.(1) člena, po katerem ima Nemčija pravico do obdavčitve dohodka. Prav tako določbe 16. člena sporazuma ne morejo omogočiti obdavčitve njenega dohodka v državi rezidentstva, saj v Nemčiji poučuje več kot dve leti. Čeprav so porazdelitvena merila za obdavčitev dohodka na prvi pogled diskriminatorna, njihova uporaba po mnenju Sodišča EU ni v nasprotju s temeljnimi svoboščinami državljanov EU. Namen uporabe meril, določenih v sporazumu, je porazdelitev pristojnosti za obdavčitev dohodkov med državama, z namenom odprave dvojnega obdavčenja, hkrati pa določbe sporazuma temeljijo na vzorčnem sporazumu OECD, ki je skladen s pravom EU. Poleg tega Sodišče EU meni, da so merila glede na prost pretok delavcev nevtralna, saj v obeh državah ne obravnavajo delavcev iz drugih držav manj ugodno ali drugače kot bi obravnavali državljane, ki so v enakem položaju, kar je tako v skladu z 48. členom PES kot tudi s pravom EU.

O tretjem in četrtem vprašanju za predhodno odločanje po mnenju Sodišča EU ni treba odločati, saj velja, da lahko Sodišče EU zavrne odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, če ta nima aktualne povezave z obravnavanim primerom ali pa, če gre zgolj za hipotetično vprašanje, razen, če nacionalno sodišče pojasni, zakaj je odgovor pomemben za rzsodbo. Določbe 6. člena PES iz tretjega vprašanja se tako uporablja samo za področja, za katera PES ne določa posebnih pravil prepovedi diskriminacij. V primeru Gilly gre za prepoved diskriminacije na področju prostega gibanja delavcev, ki jo že obravnava 48. člen PES. Ravno tako se gospa Gilly ne nahaja v situaciji, ki jo predvideva 16. člen sporazuma, zato odgovor na četrto vprašanje tudi ni pomemben za rzsodbo.

Zakonca Gilly v nadaljevanju trdita, da bi se dalo dvojnemu obdavčenju v celoti izogniti, če bi bil priznано znižanje davčne obveznosti enako davku, ki je bil obračunan v Nemčiji. Po njunem mnenju namreč uporaba metode za odpravo dvojnega obdavčenja, določene z 20.(2)(aa)(c) členom sporazuma, povzroča diskriminacijo in je v nasprotju z 48. in 220. členom PES.

Uporabo metode znižanja davčne obveznosti za odpravo dvojnega obdavčenja v 23.b členu določa vzorčni sporazum OECD, ki je skladen s pravom EU. Poleg tega metoda ni v nasprotju z 48. členom, saj se uporablja ne glede na državljanstvo, hkrati pa je cilj metode zagotoviti, da

isti dohodek ne bi bil dvakrat obdavčen, kar je v skladu z 220. členom. Pri tem Sodišče EU poudarja, da cilj metode ni zagotoviti znižanje davka, ki je popolnoma enako plačanemu davku, temveč odpraviti dvojno obdavčenje. Vzrok, da znižanje davčne obveznosti ni enako davku, ki ga je gospa Gilly plačala v Nemčiji, je po mnenju Sodišča EU v različnih davčnih stopnjah in neupoštevanju osebnih ter družinskih razmer gospe Gilly pri izračunu davka v Nemčiji. Če bi bilo namreč od države rezidentstva zahtevano, da prizna znižanje davka v celoti, bi morala država rezidentstva zmanjšati davek v svoje breme, kar bi za njo pomenilo izgubo dohodka in poseg v njeno suverenost na področju neposrednih davkov. Hkrati pa Nemčija po mnenju Sodišča EU upravičeno ni upoštevala osebnih in družinskih razmer gospe Gilly, saj je te upoštevala Francija pri skupni obdavčitvi gospodinjstva. Nemčija namreč nerezidentom priznava olajšave, če več kot 90 odstotkov svojega dohodka dosežejo v Nemčiji in so tako v primerljivem položaju kot rezidenti. Gospa Gilly sicer ves svoj dohodek doseže v Nemčiji, vendar se v Franciji uporablja kvocientni sistem obdavčitve gospodinjstev, v katerem dohodek gospe Gilly ne more biti obravnavan ločeno od dohodka, ki ga njen mož doseže v Franciji. Če bi bila gospa Gilly v Nemčiji upravičena do cepitvenega sistema, bi bila njena davčna obveznost nižja, saj dosega 55 odstotkov dohodka gospodinjstva in bi povprečenje povzročilo znižanje davčne osnove ter s tem plačilo nižjega davka.

5.5.6 Odločitev Sodišča EU

Sodišče EU je v odgovoru na prvo, drugo in četrto vprašanje odločilo, da 48. člen PES ne nasprotuje uporabi določb 13.(5)(a), 14.(1) in 16. člena Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja med Francijo in Nemčijo, na podlagi katerih se obdavčenje obmejnih delavcev razlikuje glede na sektor zaposlitve in ali imajo hkrati državljanstvo države, v kateri so zaposleni ter glede na trajanje dela učiteljev v drugi državi.

V odgovoru na tretje vprašanje Sodišče EU pojasni, da gre v obravnavanem primeru za prepoved diskriminacije na področju prostega gibanja delavcev, ki je že vključena v 48. člen PES, zato mu ni treba odločiti, ali so določbe sporazuma v nasprotju s 6. členom PES.

Na peto vprašanje je Sodišče EU odgovorilo že v obravnavanem primeru v preteklosti, ko je odločilo, da 220. člen nima statusa neposredno uporabnega pravila, temveč določa, da se morajo države članice med seboj pogajati, v kolikor je to potrebno, da zagotovijo odpravo dvojnega obdavčenja v EU. Hkrati pa dodaja, da kljub temu, da je odprava dvojnega obdavčenja vključena med cilje PES, je iz besedila 220. člena razumljivo, da nima neposrednega učinka pred nacionalnimi sodišči. Prav tako 220. člen PES ne nasprotuje uporabi metode znižanja davka, določene v 20.(2)(a)(cc) členu sporazuma, saj je namen metode odpraviti dvojno obdavčenje v državah podpisnicah, neugodne posledice pa so posledice predvsem različnih davčnih stopenj. Pri tem je generalni pravobranilec še dodal, da je namen sporazuma odpraviti dvojno obdavčitev in ne, da se zagotovi enak davek v obeh državah.

V odgovoru na šesto vprašanje je Sodišče EU odločilo, da 48. člen PES ne nasprotuje uporabi metode znižanja davka, ki je določena v 20.(2)(a)(cc) členu Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja med Francijo in Nemčijo, saj je njen namen preprečiti dvojno obdavčenje dohodka, prejetega v Nemčiji, v skladu s 14.(1) členom sporazuma. Porazdelitvena merila, ki sta jih izbrali državi podpisnici, pa sama po sebi ne predstavljajo prepovedane diskriminacije v skladu z 48. členom PES.

5.6 Conijn C-346/04

V primeru sodbe Conijn C-346/04 z dne 6. julija 2006 je vprašanje za predhodno odločanje postavilo nemško Zvezno finančno sodišče v postopku med nizozemskim državljanom Conijnom in davčnim uradom v Hamburgu. Spor je nastal zaradi izračuna davka od dohodka, ki ga je Conijn prejel iz opravljanja dejavnosti v Nemčiji, v letu 1998. Pri izračunu davka je bil upoštevan nemški Zakon o davku od dohodka, zato nemško Zvezno finančno sodišče v vprašanju za predhodno odločanje sprašuje, ali so njegove določbe skladne s PES in ali je bila kršena pravica do svobode ustanavljanja.

5.6.1 Podrobnejši opis primera

Conijn je nizozemski državljan in rezident Nizozemske, ki dosega dohodke na podlagi kapitalskega deleža v komanditni družbi v Nemčiji. Deleži dobička, ki pripadajo lastnikom kapitalskega deleža v komanditnih družbah (to so osebne družbe, v katerih najmanj en družbenik odgovarja za obveznosti družbe z vsem svojim premoženjem (komplementar), medtem ko najmanj en družbenik za obveznosti družbe ne odgovarja (komandist)), so v Nemčiji obdavčeni kot dohodki iz dejavnosti pod pogojem, da kapitalski delež omogoča zavezancu določen vpliv na odločitve družbe in določanje njenih dejavnosti. V skladu z nemškim davčnim pravom se šteje, kot da zavezanec sam opravlja dejavnost. Dohodek, ki ga je Conijn dosegel v Nemčiji, predstavlja manj kot 90 odstotkov njegovega celotnega svetovnega dohodka. Pri izračunu davka od dohodka Conijnju ni bil priznan odbitek izdatkov za davčno svetovanje, ki jih je imel zaradi izpolnitve dohodninske napovedi v Nemčiji. Odbitek posebnih izdatkov za davčno svetovanje od obdavčljivega dohodka je namreč skladno z nemškim Zakonom o davku od dohodka omogočen rezidentom Nemčije, zato je Conijn v sporu z davčnim uradom v Hamburgu zahteval, da se mu prizna pravica do odbitka izdatkov za davčno svetovanje od obdavčljivega dohodka. Ker je davčni urad v Hamburgu njegovo zahtevo zavrnil, je Conijn vložil tožbo na finančno sodišče v Hamburgu, kjer je bila tožba prav tako zavrnjena. Conijn je zoper sodbo vložil še zahtevo za revizijo na Zvezno finančno sodišče, ki je v postopku odločanja Sodišču EU postavilo vprašanje za predhodno odločanje, v katerem je prosilo za podrobnejšo razlago 52. člena PES in mnenje o tem, ali je nemški Zakon o davku od dohodka, ki določa različno obravnavo rezidentov in nerezidentov, združljiv z določbami tega člena.

5.6.2 Sporne določbe domače zakonodaje

Nemški Zakon o davku od dohodka (EStG) v 50. členu določa, da davčni zavezanci, ki so v Nemčiji omejeno davčno zavezani, od obdavčljivega dohodka ne morejo odbiti izdatkov za davčno svetovanje kot posebnih izdatkov, medtem ko jih davčni zavezanci, ki so neomejeno davčno zavezani, lahko uveljavljajo kot davčno olajšavo, v obliki odbitka pred obdavčljivo osnovo.

5.6.3 Pravo EU

PES v 52. členu določa pravico do prostega ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države. Pravica do ustanavljanja zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij.

5.6.4 Vprašanje za predhodno odločanje

Predložitveno sodišče v vprašanju za predhodno odločanje sprašuje, ali 52. člen PES nasprotuje 50. členu nemškega Zakona o davku od dohodka, po katerem imajo pravico do odbitka izdatkov za davčno svetovanje od obdavčljivega dohodka le neomejeno davčno zavezani, medtem ko omejeno davčno zezanim odbitek ni priznan.

5.6.5 Diskusija o vprašanju za predhodno odločanje

Sodišče EU je v odgovoru na vprašanje za predhodno odločanje poudarilo, da rezident in nerezident na področju davkov navadno nista v primerljivem položaju, zato so pri obdavčenju njunih dohodkov lahko uporabljena različna merila. Država članica lahko rezidentom dopušča koriščenje določenih davčnih olajšav, ki jih nerezidentom ne omogoča, če obstaja med položajem rezidenta in nerezidenta objektivna razlika z vidika vira dohodkov ter z vidika osebne davčne sposobnosti ali osebnih in družinskih lastnosti.

Pri odgovoru na vprašanje za predhodno odločanje je treba torej ugotoviti, ali različno obravnavanje rezidentov in nerezidentov temelji na objektivni razliki med njunima položajema, ali pa gre za posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva.

Po mnenju generalnega pravobranilca v tem primeru ni mogoče uporabiti merilo primerljivosti iz sodne prakse v sodbi Schumacker C-279/93, saj dohodki Conijna v Nemčiji ne dosegajo 90 odstotkov njegovega celotnega svetovnega dohodka. Poleg tega meni, da je bila sodna praksa že od začetka omejena na davčne olajšave, povezane z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja nerezidentov, pa tudi, da izdatki za davčno svetovanje ne spadajo v to vrsto davčnih olajšav, saj niso povezani z osebnim ter družinskim položajem zavezanca.

Nemška vlada v pisnih stališčih, ki jih je predložila Sodišču EU, navaja, da so stroški davčnega svetovanja, za katerega se zavezanec zasebno odloči, posebni izdatki, ki so nastali za zasebno življenje zavezanca. Te je treba ločiti od stroškov, ki nastanejo v okviru poslovne dejavnosti. Stroški poslovnega izvora so priznani tako rezidentom kot nerezidentom, medtem ko izdatkov v zasebne namene načeloma ni mogoče odbiti od obdavčljivega dohodka. Izjema so le posebni izdatki, ki so neizogibni in zmanjšujejo plačilno ter ekonomsko sposobnost davčnega zavezanca, zato jih rezidenti Nemčije lahko uveljavljajo kot davčno olajšavo, v obliki odbitka pred obdavčljivo osnovo. Med posebne izdatke po mnenju nemške vlade sodijo tudi stroški davčnega svetovanja, ki so nujni zaradi zapletenosti davčnega prava in imajo vpliv na ekonomsko sposobnost davčnih zavezancev, saj zmanjšujejo njihove dohodke.

Generalni pravobranilec meni, da Nemčija s tem, ko priznavanje olajšave omogoča le svojim rezidentom, v neugodnejši položaj postavlja nerezidente. Rezidenti in nerezidenti so namreč po mnenju generalnega pravobranilca v objektivno primerljivem položaju glede zapletenosti davčnega sistema, zato mora biti pravica do odbitka izdatkov za davčno svetovanje priznana tudi nerezidentom, saj so soočeni z enako zapletenostjo davčnega sistema. Hkrati pa meni, da so izdatki za davčno svetovanje neposredno povezani z obdavčljivimi dohodki v tej državi, ki se zaradi njih enako zmanjšajo tako rezidentom kot nerezidentom. S tega vidika torej ni nobene objektivne razlike med rezidenti in nerezidenti, zato njihovo različno obravnavanje pomeni posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva.

Enako stališče je imelo tudi Sodišče EU, saj je menilo, da različno obravnavanje zavezancev ne temelji na objektivni razliki med položajem rezidentov in nerezidentov, saj so v objektivno primerljivem položaju glede priznavanja odbitka izdatkov za davčno svetovanje. Merilo primerljivosti, ki ga je priznalo Sodišče EU, tako temelji na domnevi, da so izdatki neposredno povezani z obdavčljivimi dohodki in so se zaradi njih enako zmanjšali tako dohodki rezidentov kot nerezidentov, hkrati pa se oboji soočajo z enako zapletenostjo davčnega sistema.

5.6.6 Odločitev Sodišča EU

Sodišče EU je v odgovoru na vprašanje za predhodno odločanje odločilo, da je 50. člen nemškega Zakona o davku od dohodka, po katerem imajo pravico do odbitka izdatkov za davčno svetovanje od obdavčljivega dohodka le neomejeno davčno zavezani, medtem ko omejeno davčno zezanim odbitek ni priznan, v nasprotju z 52. členom PES.

6 KRITIKA SODNE PRAKSE V OBRAVNAVANIH PRIMERIH

Največ kritik je bila deležna rzsodba Sodišča EU v zadevi Bachmann, ko je sodišče odločilo, da je prikrita diskriminacija tujega državljana upravičena s potrebo po koheziji davčnega sistema. Primer Bachmann sicer velja za starejšo sodbo, ki vsebuje zastarele elemente davčne kohezije, vendar ravno zaradi odločitve Sodišča EU še vedno sodi med pomembnejšo sodno prakso.

Medtem, ko bi se modernejša sodna praksa v obravnavanem primeru osredotočila na zagotavljanje prostega gibanja delavcev in prostega opravljanja storitev, se je starejša praksa še vedno ukvarjala s kohezijo nacionalnih davčnih sistemov. Težave je v začetku devetdesetih let prejšnjega stoletja povzročala predvsem razlaga priznanega odbitka od obdavčljivega dohodka, katerega zavrnitev je Sodišče EU upravičilo s potrebo po koheziji davčnega sistema (Rosas, Levits, & Bot, 2013, str. 577).

Vendar pa v primeru Bachmann davčne kohezije ni moč doseči z omejitvijo odbitka prispevkov, kajti tudi, če bi bili prispevki plačani domači zavarovalnici, je kasnejša pravica do obdavčitve izplačane zavarovalnine odvisna od rezidentstva zavarovanca ob izplačilu, kar je razvidno tudi iz večine dvostranskih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki jih je Belgija sklenila z drugimi državami članicami (Gassner, Lang, & Lachner, 1997, str. 157–158). To pomeni, da Belgija zgolj z omejitvijo odbitka prispevkov za zavarovanje ne bo zagotovila kohezije davčnega sistema, kajti tudi tisti, ki jim je odbitek prispevkov priznan, bodo lahko v času izplačila zavarovalne vsote rezidenti druge države in Belgija ne bo upravičena do njene obdavčitve.

Avtorja knjige *European Tax Law* (Terra & Wattel, 2005, str. 106) trdita, da je Sodišče EU v primeru Bachmann sprejelo napačno odločitev, saj bi bila kohezija med priznanimi odbitki in kasnejšo obdavčitvijo izplačil lahko dosežena z manj diskriminatornimi ukrepi. V nadaljevanju celo domnevata, da Sodišče EU obžaluje sprejeto odločitev, saj v kasnejših primerih, razen v zadevi Evropska komisija proti Belgiji, v kateri je razsodilo na isti dan, ni priznalo potrebe po koheziji davčnega sistema kot opravičljivega razloga za davčno diskriminacijo tujih državljanov.

Sodišče EU je leta 2002 odločalo o zelo podobnem primeru v zadevi Danner in zavrnilo potrebo po koheziji davčnega sistema, kot opravičljivega razloga za neenako obravnavanje. V primeru Danner Finska namreč ne priznava odbitka plačila prispevkov za pokojnino, ki jih zavezanec plačuje zavarovalnici v Nemčiji in se od primera Bachmann razlikuje le po tem, da so izplačane zavarovalnine oziroma pokojnine obdavčene, ne glede na to, ali so bili odbitki plačila prispevkov priznani. Sodišče EU je na podlagi tega odločilo, da v primeru Danner ne obstaja neposredna povezava med priznanimi odbitki od obdavčljivega dohodka in obdavčljivim dohodkom, zato potreba po koheziji davčnega sistema ni utemeljena (Lang et al., 2008, str. 73).

Glede na odločitev Sodišča EU v zadevi Danner se pojavi resničen dvom v pravilnost odločitve v zadevi Bachmann, kajti v spornih letih nepriznavanja odbitkov (1973–1976) še ni veljal 32. člen belgijskega Zakona o davku od dohodka, ki je bil sprejet leta 1976, in določa, da izplačila tujih zavarovalnic ne pomenijo obdavčljivega dohodka, četudi plačila prispevkov niso bila priznana kot odbitek. Tako bistvene razlike med obravnavanima primeroma ni več, odločitev Sodišča EU pa ostaja različna.

Prav tako je sporno dejstvo, da Sodišče EU ni upoštevalo vpliva, ki ga ima obstoj sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja med Belgijo in Nemčijo, ki sta ga državi sklenili leta 1969, na kohezijo nacionalnega davčnega sistema. Z uveljavitvijo dvostranskih sporazumov se namreč kohezija davčnih sistemov prestavi na raven vzajemnosti predpisov, zato neposredna povezava med priznanimi odbitki in obdavčljivimi zneski, na ravni ene osebe, ne obstaja več (Maisto, 2007, str. 21). V primeru Bachmann bi to pomenilo, da odbitek plačila prispevkov ni več pogojen s plačilom teh v Belgiji, čeprav obstaja velika verjetnost, da bo izplačana zavarovalna vsota obdavčena v Nemčiji, vzajemno pa bo ravno tako veljalo, da bodo prispevki za zavarovanje, ki bodo plačani belgijski zavarovalnici, pomenili odbitek od obdavčljivega dohodka rezidentov Nemčije, čeprav bo izplačana zavarovalna vsota obdavčena v Belgiji.

Obstoj sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja in njegov vpliv na kohezijo nacionalnih davčnih sistemov je Sodišče EU prvič upoštevalo v razsodbi v primeru Wielockx, leta 1995 (Hindelang, 2009, str. 265). Nizozemska se je v tem primeru zanašala na odločitev Sodišča EU v primeru Bachmann in je nepriznavanje plačila prispevkov v pokojninsko shemo nerezidentu, ki je bil v objektivno primerljivem položaju kot rezidenti Nizozemske, prav tako poskušala upravičiti s potrebo po koheziji davčnega sistema države. Vendar Sodišče EU tokrat, zaradi obstoja medsebojnega sporazuma, potrebe po koheziji davčnega sistema ni priznalo kot opravičljiv razlog, temveč je poudarilo, da kohezijo davčnega sistema zagotavlja sporazum o izogibanju dvojnega obdavčenja na ravni vzajemnosti predpisov.

Generalni pravobranilec Leger je v primeru Wielockx podal še dodatni razlog za to, da se potrebo po koheziji davčnega sistema zavrne, vendar jo Sodišče EU v svoji razlagi ni upoštevalo. Po mnenju generalnega pravobranilca se namreč primer Wielockx od primera Bachmann razlikuje v dejanski zmožnosti obdavčitve izplačila zavarovalnine, kajti v primeru vrnitve Bachmanna v Nemčijo Belgija ne more obdavčiti zneska, ki ga svojemu rezidentu izplača Nemčija. Ob tem pa ima Nizozemska v primeru Wielockx možnost obdavčitve izplačila zavarovalnine z odtegnitvijo davka pri viru, saj nizozemsko podjetje izplača pokojnino rezidentu Belgije (Isenbaert, 2010, str. 681). Predlog Legerja je sicer izvedljiv, vendar bi bil s tem kršen sporazum o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki določa, da ima država rezidentstva pravico do obdavčitve izplačila pokojnin, kamor sodijo tudi izplačila iz pokojninske sheme.

Primer Wielockx je v sodni praksi Sodišča EU pomemben tudi z vidika razlikovanja položaja rezidentov in nerezidentov, o čemer je sodišče prvič odločilo istega leta, v sodbi Schumacker, ki ravno zaradi te odločitve sodi med pomembnejšo sodno prakso. V primeru Schumacker je namreč Sodišče EU razsodilo, da rezident in nerezident nista nujno v objektivno primerljivem položaju, zato za njiju lahko veljajo različna pravila obdavčenja. V objektivno primerljivem položaju sta le, ko nerezident zasluži večino svojega dohodka v državi zaposlitve in njegov dohodek v državi rezidentstva ni dovolj visok za uveljavljanje osebnih ter družinskih razmer.

Evropska komisija je sicer najprej menila, da je dovolj, da nerezident doseže 75 odstotkov svojega dohodka v državi zaposlitve in da lahko država rezidentstva zavrne priznanje ugodnosti na podlagi osebnih ter družinskih razmer, če njen rezident v drugi državi doseže več kot 75 odstotkov svojega dohodka. Vendar je bilo Sodišče EU pri teh določbah strožje in je zahtevalo, da mora nerezident v državi zaposlitve doseči večino svojega dohodka (več kot 90 odstotkov), medtem ko mora, v kolikor je to mogoče, osebne in družinske razmere upoštevati država rezidentstva (Isenbaert, 2010, str. 406).

V novejši sodni praksi je Sodišče EU priznalo, da je mogoče glede priznavanja davčnih olajšav, ki niso povezane z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev, uporabiti tudi druga merila primerljivosti položaja rezidentov ter nerezidentov (Leger, 2006, str. 9). V obravnavani sodbi Conijn je merilo primerljivosti glede priznanja odbitka izdatkov za davčno svetovanje od obdavčljivega dohodka temeljilo na domnevi, da so izdatki neposredno povezani z obdavčljivimi dohodki in so se zaradi njih enako zmanjšali tako dohodki rezidentov kot nerezidentov. Hkrati pa so se vsi davčni zavezanci soočali z zapletenostjo davčnega prava pri izpolnitvi davčnih obveznosti, zato med njimi ni objektivnih razlik, ki bi dopuščale različno obravnavanje rezidentov in nerezidentov.

Sodišče EU je tako z odločitvijo v zadevi Schumacker prvič priznalo rezidentski status kot dejavnik, ki upravičuje nacionalna pravila, ki različno obravnavajo rezidente in nerezidente. Vendar pa je pri tem večkrat poudarilo, da gre za izjemo od temeljnih načel EU in jo je zaradi tega treba razlagati ozko ter paziti, da ni sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja temeljnih svoboščin državljanov EU. To je Sodišče EU potrdilo že z odločitvijo v primeru Schumacker, ko je odločilo, da gre za prikrito diskriminacijo nerezidenta, ki je v objektivno primerljivem položaju kot rezidenti, zaradi česar mu morajo biti priznane enake ugodnosti pri obdavčitvi dohodka.

Enako odločitev glede položaja nerezidenta je Sodišče EU podalo tudi v primeru Wielockx, s čimer je razširilo svojo odločitev v zadevi Schumacker glede zagotavljanja prostega gibanja delavcev na pravico do prostega ustanavljanja. Sodišče namreč ne razlikuje situacij v primerih Schumacker in Wielockx, ker prvi dosega dohodke iz zaposlitve v državi nerezidentstva, drugi pa opravlja samostojno dejavnost v državi nerezidentstva, zato tudi kršitev pravice do prostega gibanja delavcev in do prostega ustanavljanja razlaga v enaki smeri.

Ko gre za zagotavljanje temeljnih svoboščin, se torej odločitve Sodišča EU ne razlikujejo glede na vrsto svoboščine. V obravnavani sodbi Conijn generalni pravobranilec podvomi v uporabo 52. člena PES, ker v predhodni odločbi manjkajo natančne opredelitve, da gre za kršitev pravice do prostega ustanavljanja in ne za pravico do prostega pretoka kapitala. Vendar po mnenju Sodišča EU presoja dejanskega stanja sodi med pristojnosti nacionalnega sodišča, hkrati pa tudi, če bi se domneva izkazala za resnično, to ne bi vplivalo na odločitev Sodišča EU, saj je pomembno ugotoviti, ali so določila nacionalne zakonodaje diskriminatorna (Leger, 2006, str. 9).

Nekateri pravni strokovnjaki so sicer izrazili dvom, da je pojav diskriminacije v primeru Wielockx odvisen od tega, ali nerezident večino svojih dohodkov doseže v državi nerezidentstva, saj je po njihovem mnenju priznanje odbitka plačanih prispevkov bolj povezano s poslovanjem podjetja kot z osebnimi in družinskimi razmerami zavezanca. Pri tem izpostavljajo, da Sodišče EU v primerih, ki se nanašajo na pravico do ustanavljanja podjetij (C-270/83 - Komisija proti Franciji, C-330/91 - Commerzbank), ne zahteva, da ta podjetja dosežejo večino svojega dohodka v tej državi (Isenbaert, 2010, str. 409). Vendar pa je pri tem treba poudariti, da gre pri obdavčitvi dohodka iz samostojnega opravljanja dejavnosti za obdavčitev dohodka fizičnih oseb, zato menim, da dvom ne more biti utemeljen s sodno prakso na področju obdavčenja dohodka, ki ga dosegajo pravne osebe.

Wattel (1995, str. 347–353) meni, da je Sodišče EU z odločitvijo, da razlikovanje med rezidenti in nerezidenti ni nujno diskriminatorno, naredilo nepotreben korak vstran. Načelo prostega gibanja delavcev namreč ravno nasprotno določa, da so rezidenti in nerezidenti večino časa v primerljivem položaju, zato bi bila boljša odločitev, da so rezidenti in nerezidenti večino časa v primerljivem položaju, povezavo med neomejeno davčno obveznostjo ter upoštevanjem osebnih in družinskih razmer pa bi uvedel kot opravičljiv razlog za njihovo različno obravnavanje (Isenbaert, 2010, str. 407).

V primerih, ki jih je Sodišče EU obravnavalo pozneje, pa se je izkazalo, da je problem obeh obravnavanih primerov predvsem v njuni enostavnosti. Tako Schumacker kot Wielockx namreč ves svoj dohodek dosežeta v državi nerezidentstva, zaradi česar je razumljivo, da mora država zaposlitve upoštevati njune osebne in družinske razmere, saj davčna osnova v državi rezidentstva tega ne dopušča.

Že leta 1999 je Sodišče EU obravnavalo zelo podoben primer v zadevi Gschwind, čeprav je Nemčija takoj ob uveljavitvi sodne prakse iz primerov Schumacker in Wielockx sprejela spremembe zakona glede obdavčitve nerezidentov. Nizozemski državljani Gschwind, tako kot Schumacker, ves svoj dohodek doseže v Nemčiji, medtem ko z družino prebiva na Nizozemskem. Primera se razlikujeta le v tem, da gospa Gschwind v državi rezidentstva doseže 42 odstotkov skupnega dohodka gospodinjstva, medtem ko v primeru Schumacker gospa Schumacker ne dosega dohodkov. Zakoncema Gschwind zaradi tega ni bil priznan cepitveni sistem, ki bi omilil progresivnost davčne lestvice, zato trdita, da je to v nasprotju s sodno prakso, ki izhaja iz primera Schumacker.

Enak problem srečamo tudi v obravnavani sodbi Gilly, v kateri gospa Gilly prav tako celoten svoj dohodek doseže v Nemčiji, vendar zaradi dohodka, ki ga njen mož doseže v Franciji, ni upravičena do cepitvenega sistema. Za pridobitev teh ugodnosti torej ni dovolj, da nerezident doseže skoraj ves svoj dohodek v državi zaposlitve, temveč mora 90 odstotkov dohodka zakoncev predstavljati dohodek, pridobljen v tej državi.

Primer Gilly je v sodni praksi pomemben predvsem zato, ker Sodišče EU prvič obravnava povezavo med pravom EU in sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki jih med seboj

sklenejo države članice. Države so pristojne za določitev meril za obdavčitev dohodkov z namenom odprave dvojnega obdavčenja, zato lahko v sporazumih, ob upoštevanju prava EU, prosto določijo merila za medsebojno porazdelitev pravic do obdavčitve posameznih dohodkov. Pri določanju meril države sledijo vzorčnemu sporazumu OECD, katerega smernice so skladne s pravom EU. Sodišče EU zato veliko pozornosti namenja vzorčnemu sporazumu OECD in skuša svoje odločitve oblikovati po njegovih smernicah. Kemmeren (1998, str. 21) trdi, da bi bila odločitev Sodišča EU v primeru Gilly, da obdavčenje ne predstavlja prepovedane diskriminacije, drugačna, če obdavčenje ne bi bilo skladno s sklenjenim sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčenja (Viitala, 2005, str. 258).

V primeru Gilly je namreč jasno, da neugodno davčno obravnavo povzročajo merila za porazdelitev pristojnosti do obdavčitve ter hkrati izbrana metoda za izogibanje dvojnega obdavčenja, ki je določena s sporazumom. Gospa Gilly je bila zaradi specifične klavzule, ki je povzročila razlikovanje na podlagi državljanstva, obdavčena v Nemčiji in ne v Franciji, hkrati pa ji metoda znižanja davka ne omogoča popolne odprave dvojnega obdavčenja dohodka.

Metoda znižanja davka je za zavezance neugodna takrat, ko so dohodki v tujini obdavčeni z višjo davčno stopnjo kot doma. Slabosti te metode bi lahko sicer odpravili z metodo neomejenega znižanja davka, vendar jo države članice v medsebojnih sporazumih ne uporabljajo, saj je manj ugodna za države, ko v državi vira veljajo višje davčne stopnje. Poleg tega je Sodišče EU odločilo, da je metoda omejenega znižanja davka skladna s pravom EU, višja obdavčitev pa je posledica različnih davčnih stopenj v državah članicah. Hkrati pa je dodalo, da namen sporazumov ni zagotovitev, da tuji dohodek državljanov EU ni nikoli obdavčen višje, kot dohodek, ki ga dosežejo v državi rezidentstva (Monsenega, 2012, str. 184).

Med pomembnejšo sodno prakso sodi tudi primer Manninen, v katerem je Sodišče EU odločilo, da finski sistem imputacije krši načelo prostega pretoka kapitala s tem, ko je njegova uporaba priznana le rezidentom, ki so imetniki delnic finskih podjetij.

Že leta 1992 je Rudingov komite predlagal, da države članice z imputacijskimi sistemi zagotovijo (na recipročni osnovi) razširjeno uporabo metode znižanja davka rezidentom za dividende, ki jih prejmejo od tujih podjetij, vendar takrat predlogi komiteja niso bili sprejeti (Stanovnik, 2002, str. 6).

Za sprejem direktive z davčnega področja je namreč potrebno soglasje vseh članic, ki je pogosto nedosegljivo, saj se države na področju davkov niso pripravljene odpovedati svoji suverenosti in izgubi davčnih prihodkov, zato so odločitve Sodišča EU s področja mednarodnega obdavčenja še pomembnejše.

Razsodba v primeru Manninen je namreč povzročila velike spremembe v davčnih sistemih držav članic, ki so imele imputacijske sisteme za lajšanje dvojnega obdavčenja. Kot zagovorniki Finske so nastopili tudi zastopniki Francije in Združenega kraljestva, kar kaže na

pomembnost odločitve Sodišča EU v tem primeru. Že pred izrekom sodbe so države z imputacijskim sistemom obdavčenja začele spreminjati svoje davčne sisteme in so problem dvojnega obdavčenja dohodka od kapitala začele reševati s prehodom na drugačen način obdavčenja tega dohodka (Stanovnik, 2008b, str. 11).

Sisteme imputacije so države nadomestile s cedularnimi sistemi, ki prav tako lajšajo dvojno obdavčenje na ravni posameznika. Dividende, ki jih prejme posameznik, so pri cedularnem pristopu obdavčene po nižji davčni stopnji kot plače in drugi dohodki od dela, kar se doseže (Stanovnik, 2008a, str. 156–157):

- z dokončno obdavčitvijo - z davkom po odbitku (Slovenija, Nemčija, Avstrija);
- z delnim izvzetjem - dividende se posamezniku izplačajo brez obdavčitve, nato pa ima pravico do izvzetja določenega odstotka prejetih dividend iz dohodninske napovedi (Finska, Portugalska, Luksemburg);
- s popolnim izvzetjem - dividende se posamezniku izplačajo brez obdavčitve, s 100-odstotnim izvzetjem prejetih dividend (Grčija).

Kljub temu se nekateri kritiki sprašujejo, zakaj je šlo Sodišče EU v primeru Manninen tako daleč pri odpravljanju ekonomskega dvojnega obdavčenja na mednarodni ravni, saj je pravno dvojno obdavčenje odpravljeno s priznavanjem davčne olajšave (v obliki znižanja davka) za davek, odtegnjen pri viru dohodka. Vendar v tem primeru ne gre za to, da je država rezidentstva dolžna odpraviti ekonomsko dvojno obdavčitev, temveč, če se jo odloči odpraviti za dividende domačih podjetij, mora te ugodnosti omogočiti tudi za izplačila tujih dividend (Palma, 2009, str. 6). Obdavčitev dividend tujih podjetij namreč ne bi smela vplivati na odločitve zavezancev, v katero državo naj investirajo.

7 STANJE NA PODROČJU MEDNARODNEGA OBDAVČENJA

Davčne ovire tudi 30 let po obravnavi prvega primera neposrednega mednarodnega obdavčenja pred Sodiščem EU predstavljajo eno ključnih ovir pri zagotavljanju temeljnih svoboščin državljanov. Kljub obstoju mednarodnih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčenja se namreč še vedno dogaja, da so posamezniki, ki delujejo na trgu EU, v primeru prečkanja notranje meje za isti dohodek obdavčeni v več kot eni državi članici, medtem ko se v drugih primerih izognejo kakršnemu koli obdavčenju. Neskladno delovanje različnih nacionalnih davčnih sistemov tako ostaja glavna ovira in pravi izziv za notranji trg (Evropska komisija, 2011).

Na posvetovanju, ki ga je pripravila Evropska komisija, se je pokazalo, kako velik je problem mednarodnega dvojnega obdavčenja, saj več kot 35 odstotkov prijavljenih primerov dvojne obdavčitve fizičnih oseb presega znesek sto tisoč evrov. Pri tem pa je le 69 odstotkov posameznikov, ki so bili soočeni z dvojnimi obdavčenjem, to poskušalo odpraviti, kar je tudi posledica pretirane časovne obremenitve in previsokih administrativnih stroškov (Evropska komisija, 2011).

Evropska komisija je na neustreznost obstoječih mehanizmov za odpravo dvojnega obdavčenja opozarjala že leta 2010 v Poročilu o državljanstvu, pri čemer je poudarila, da prepogosto prihaja do dvojnega obdavčenja zaradi nedoslednega izvajanja določb in različnih razlag mednarodnih sporazumov. Med njihovimi slabostmi pa navaja tudi, da (Evropska komisija, 2011):

- ne zajemajo vseh davkov, ki veljajo na enotnem trgu;
 - ne določajo popolne odprave dvojnega obdavčenja;
 - ne določajo enotne rešitve za tristranske ali večstranske odnose med državami članicami;
 - ne obstoja splošno zavezujoč postopek za reševanje sporov;
- Večina mednarodnih sporazumov še vedno uporablja zastarel 25. člen vzorčnega sporazuma, po katerem so države članice zavezane le k prizadevanju, da najdejo rešitev, kar zavezancu ne zagotavlja, da bo dvojno obdavčenje dejansko odpravljeno.
- so časovni roki za reševanje sporov glede dvojnega obdavčenja predolgi.

Poleg napačne in nedosledne razlage je največji problem sporazumov, da dvojnega obdavčenja ne odpravijo v celoti, kar je navadno posledica izbrane metode za odpravo dvojnega obdavčenja. Največ pozornosti je pri tem namenjene predvsem metodi omejenega znižanja davčne obveznosti, saj metoda ni usmerjena v popolno odpravo dvojnega obdavčenja.

V primeru višje davčne stopnje v državi vira je namreč zavezancu v državi rezidentstva priznано le znižanje davka, ki bi ga bil dolžan plačati za isti dohodek v domači državi. Preostanek plačanega davka v tujini pa se mu pri obdavčitvi svetovnega dohodka ne upošteva, zato je zavezanec bolj obdavčen kot bi bil, če bi dohodek ustvaril v državi rezidentstva. Dvojno obdavčenje tako ni v celoti odpravljeno in ne zagotavlja nevtralnosti, kot v primeru, ko so v državi vira nižje davčne stopnje. Takrat namreč rezidenti plačajo davek, ki je enak domači stopnji obdavčitve dohodka, čeprav je stopnja davka v državi vira drugačna (Prislan Šušteršič, 2000, str. 166).

Metoda omejenega znižanja davčne obveznosti je tako najbolj ugodna za države članice, saj zagotavlja najmanjšo možno izgubo davčnih prihodkov in preprečuje zavezancem, da bi izkoriščali davčne ugodnosti v državah, ki nudijo davčno zavetje, saj se zavezanci ne morejo izogniti davčni stopnji, ki velja v državi rezidentstva (Prislan Šušteršič, 2000, str. 166).

Metodo omejenega znižanja davčne obveznosti uporablja tudi Slovenija pri obdavčitvi svojih rezidentov, ki dosegajo dohodke v drugih državah. Trenutno je veliko pozornosti namenjene predvsem dnevnim migrantom (angl. *cross-border workers*), ki odhajajo na delo v sosednjo Avstrijo. Z novelo Zakona o dohodnini – Zdoh-2M (Uradni list RS, št. 96/13) je bila ukinjena posebna davčna olajšava za dnevne migrante, ki je po mnenju Ustavnega sodišča RS povzročala pozitivno davčno diskriminacijo do preostalih rezidentov. Olajšava, ki je v letu 2013 znašala 7.576,82 evra, je bila priznana čezmejnim dnevnim migrantom, ki so od tujega delodajalca prejeli dohodek iz delovnega razmerja za zaposlitev, opravljeno v tujini

(Finančna uprava RS, 2014). Nepriznavanje olajšave bo prizadelo predvsem delavce z najnižjimi dohodki, saj bo prihajalo do razmeroma visokih doplačil dohodnine v Sloveniji. Ti so namreč v Avstriji, zaradi ugodnega davčnega sistema, ki določa nično stopnjo v prvem razredu dohodninske lestvice (angl. *zero-rated first bracket*), zelo zaščiteni, medtem ko so pri nas ti dohodki višje obdavčeni. Zaradi visokih doplačil si dnevni migranti želijo, da bi Slovenija iz obdavčitve izvzela dohodke, dosežene v Avstriji, tako kot je to veljalo pred vstopom v EU. Slednje bi bilo moč uresničiti, če bi Slovenija uporabila metodo popolne oprostitve namesto metode omejenega znižanja davka, vendar se tu pojavi vprašanje, ali se je Slovenija pripravljena odpovedati davčnemu prihodku.

Metoda popolne oprostitve namreč pomeni za državo rezidentstva izgubo pomembnih virov proračuna, saj njene rezidente spodbuja, da investirajo oziroma ustvarjajo dohodke v državah z nižjo davčno stopnjo. Država rezidentstva se mora tako odpovedati davku, ki ga zavezanec plača v tujini, hkrati pa se sooči tudi z zmanjšanjem davka od preostalega dohodka, ki je zaradi tega obdavčen z nižjo davčno stopnjo. Metoda popolne oprostitve je namreč v nasprotju z načelom, da se davek plača glede na ekonomsko moč davčnega zavezanca, saj so iz obdavčitve izvzeti vsi dohodki, ki jih zavezanec doseže v drugi državi. Države članice zato pogosteje uporabljajo metodo oprostitve s pridržkom progresije, pri kateri je davčna obveznost rezidenta višja, saj se dohodek v tujini upošteva pri določanju davčne stopnje od dohodka v državi rezidentstva (Prislan Šušteršič, 2000, str. 135). Vendar ta rešitev verjetno za Slovenijo ne bi bila sprejemljiva, kajti dnevni migranti večino svojega dohodka dosežejo iz zaposlitve v Avstriji in višja stopnja obdavčitve preostalega dohodka ne bi prinesla zadovoljivih rezultatov za slovenski proračun.

Pri uporabi metode omejenega znižanja davka pri obdavčitvi slovenskih dnevnih migrantov ne moremo govoriti o nedovoljenem dvojnem obdavčenju, saj je neželjeno obdavčenje posledica izbrane metode, za katero je Sodišče EU odločilo, da je skladna s pravom EU. Poleg poenotenja davčnih sistemov držav članic bi se neugodne posledice obdavčitve za obmejne delavce lahko rešile tudi s posebnimi določbami, ki so ji nekatere države že vključile v medsebojne sporazume.

Obdavčitev dnevnih migrantov države članice pogosto urejajo z davčnimi pogodbami, ki skušajo omiliti sicer splošno veljavno pravilo, da je zaposlitveni dohodek polno obdavčen v državi zaposlitve, pri čemer so dnevni migranti zaradi svojega statusa nerezidentov v njej navadno deležni manjših olajšav kot rezidenti. Države to pogosto rešujejo s prenosom obdavčitve dohodkov iz zaposlitve dnevnih migrantov v pristojnost države rezidentstva, kjer dnevni migranti uživajo tudi pretežni del koristi javnih dobrin (Rupnik, 1997, str. 44).

8 NADALJNI UKREPI EVROPSKE KOMISIJE

Prednosti cilj Evropske komisije na davčnem področju tudi v letu 2014 ostaja odprava diskriminacije in kršitev temeljnih svoboščin državljanov EU. V ta namen bo komisija izvedla

temeljito oceno davčnih sistemov držav članic in preučila, ali državljani EU lahko utrpijo davčno diskriminacijo (Evropska komisija, 2014):

- zaradi lokacije naložb ali sredstev;
- zaradi lokacije zavezanca;
- zaradi zavrnitve nekaterih davčnih olajšav ali davčnih ugodnosti;
- zaradi spremembe bivališča zavezanca;
- glede na prispevke, ki jih plačujejo v pokojninske sheme, pokojninske prejemke ali prenose pokojninskega kapitala ali dohodkov iz življenjskega zavarovanja;
- glede na samozaposlitvene dejavnosti, ki jih opravljajo v drugi državi, ali zaradi premestitve teh dejavnosti;
- glede na pridobljeno premoženje.

V tem okviru bo Evropska komisija predvsem preverjala, ali so državljani, ki večino svojega dohodka dosežejo v drugi državi članici, obdavčeni bolj kot državljani te države. Pri tem se bo osredotočila tudi na to, ali so jim priznane enake osebne in družinske olajšave kot so rezidentom te države. Komisija bo preverila tudi, ali države članice različno obravnavajo svoje državljane in državljane drugih držav, ki občasno opravljajo delo na njihovem ozemlju, zlasti z vidika pravice do uveljavljanja stroškov ter uporabe različnih davčnih stopenj. Vsakršne ugotovljene diskriminacije ali kršitve temeljnih svoboščin pa bo naznanila nacionalnim organom in zahtevala odpravo nepravilnosti. Če jih države članice ne bodo odpravile, bo komisija sprožila postopek za ugotavljanje kršitev (Evropska komisija, 2014).

Komisija med možnimi rešitvami za odpravo dvojnega obdavčenja v prihodnosti navaja (Evropska komisija, 2011):

- okrepitev in izboljšavo obstoječih instrumentov;
Predlagane spremembe obstoječega besedila so namenjene zmanjšanju števila primerov, v katerih se lahko pojavi dvojno obdavčenje.
- razširitev obsega in področja uporabe sporazumov;
Nanaša se na reševanje tristranskih zadev in načine obravnave subjektov ter davkov, ki jih sporazumi znotraj EU ne pokrivajo.
- okrepljen dialog med državami članicami v primeru sporov;
- načrtovani ukrepi za doseganje doslednejše uporabe in razlage določb sporazumov;
Komisija predlaga ustanovitev Foruma EU o dvojnem obdavčenju, ki bi pripravil Kodeks ravnanja o dvojnemu obdavčenju in zavezujoč postopek za reševanje sporov v zvezi z dvojnimi obdavčenjem.
- vzpostavitev zavezujočega postopka reševanja sporov ter njegovo poenostavitev in pospešitev.
Kot rešitev problema neobstoja splošnega zavezujočega mehanizma komisija predlaga rešitev iz novega 25. člena vzorčnega sporazuma OECD, ki določa postopek

medsebojnega sporazuma z zavezujočim postopkom reševanja sporov za vse nerešene primere.

Ravno tako pa Evropska komisija še naprej poziva države članice k večjemu usklajevanju na področju obdavčenja ter izmenjavi informacij in najboljše prakse, tudi na področju boja proti zlorabam in goljufijam v zvezi s koriščenjem prednosti, ki jih ponuja enotni trg.

Evropska komisija je za mnenje o predlaganih rešitvah na področju dvojnega obdavčenja zaprosila Evropski ekonomsko-socialni odbor (EESO), ki je pobude podprl, saj je mnenja, da obstoječi davčni predpisi v EU ne morejo preprečiti diskriminacije med državljani različnih držav in odpraviti ovir za prosti pretok blaga, storitev ter kapitala. Priporočil je, da se predlagani cilji dosežejo s spodbujanjem učinkovitega povezovanja različnih davčnih sistemov, na način, ki je sorazmeren z zastavljenimi cilji in spoštuje fiskalno suverenost posameznih držav. Poudaril pa je tudi pomen boljše komunikacije med davčnimi organi držav članic ter med davčnimi organi in davčnimi zavezanci (EESO, 2012).

EESO podpira poskuse okrepitve obstoječih instrumentov in nadaljnja prizadevanja za odpravo dvojnega obdavčenja, kot je navedeno v sporočilu, da se zagotovi učinkovito povezovanje davčnih sistemov ter zajamči, da so zavezanci obdavčeni le enkrat in na način, ki ga pričakujejo.

Največ pozornosti bo EESO namenil ustanovitvi Foruma EU o dvojnem obdavčenju, ki ga navaja kot prvi korak k ustanovitvi opazovalnice Evropske komisije, ki jo je že pred tem priporočil kot sredstvo za odstranitev čezmejnih davčnih ovir. Takšen forum do sedaj uspešno deluje kot Forum EU za transferne cene, ki komisiji predlaga nezakonodajne rešitve praktičnih primerov, obenem pa temelji na načelu učinkovite zastopnosti vseh vključenih strani. Forum EU bi vplival tudi na spodbujanje zavezujočega postopka reševanja sporov, ki ga določa prenovljeni 25. člen vzorčnega sporazuma za vse nerešene primere dvojnega obdavčenja in ga je do sedaj v obstoječe sporazume vključilo le malo članic. Najpomembnejša naloga foruma pa bi bila razširitev obsega in področja uporabe sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčenja.

Kodeks ravnanja o dvojnem obdavčenju, ki bi ga prav tako pripravil Forum EU o dvojnem obdavčenju, pa bi omogočal enotno razumevanje in uporabo davčnih konceptov v različnih državah članicah, s čemer bi se izognili dvojnemu obdavčenju ter zmanjšali število primerov, kjer sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčenju niso učinkoviti. S tem bi posledično odvrčali tudi od zatekanja k arbitraži (EESO, 2012).

Do vzpostavitve mehanizma za reševanje sporov o dvojnemu obdavčenju s pomočjo okrepljenega dialoga med državami, katerega cilj je zmanjšanje potrebe po arbitraži, je EESO kritičen. Zaveda se, da je vzpostavitev postopkov vzajemne pomoči, pri katerih se države članice sestanejo, da bi razrešile vprašanja, zelo zamudna, in da je mogoče izboljšati Konvencijo o arbitraži, za katero je prav tako značilna dolgotrajnost postopkov. EESO še

poudarja, da je treba omejiti potrebe po arbitraži in se osredotočiti na oblikovanje že omenjenega kodeksa ravnanja in jasnih ter preglednih smernic, ki bi bile učinkovito sredstvo za reševanje sporov (EESO, 2012).

EESO in Evropska komisija sta si enotna, da je odprava dvojnega obdavčenja bistven pogoj za zagotovitev učinkovitosti enotnega trga, vendar bi pri tem morali biti vsi predlogi osredotočeni na učinkovito odpravo davčnih ovir ter zagotavljanje učinkovitosti sporazumov v okviru pravne podlage iz PDEU.

SKLEP

Dvojno obdavčenje, kljub razmeroma obsežni sodni praksi in velikem številu sklenjenih medsebojnih sporazumov, ostaja pomemben problem državljanov EU, ki delujejo na mednarodnih trgih. Poleg slabega poznavanja pravil mednarodnega obdavčenja, ki je opazno predvsem v zastavljenih vprašanjih državljanov, ki jih lahko zasledimo na različnih spletnih straneh, jim težave predstavljajo tudi obsežni administrativni postopki, ki so potrebni za pravilno mednarodno obdavčitev. Posledično mnogo državljanov, ki so žrtve diskriminacijskega obdavčenja, ne stori ničesar, ali pa se neželenemu obdavčenju izogiba s prilagajanjem svojih dejavnosti. Predvsem dnevni migranti težave z dvojnimi obdavčenjem pogosto rešujejo s selitvijo v drugo državo.

Glavni cilj držav članic EU bi zato moral biti zagotovitev nevtralnega delovanja davčnih sistemov, ki ne bi povzročali višje davčne obremenitve državljanov ter s tem vplivali na njihove odločitve glede mednarodnega delovanja. Popolno poenotenje davčnih sistemov je sicer neizvedljivo, saj države ohranjajo suverenost pri sprejemanju odločitev na tem področju, kar posledično vodi v različnost davčnih sistemov. Večje kot so razlike med njimi, večja je možnost, da ukrepi držav za odpravo neželenega obdavčenja niso popolnoma uspešni.

Države članice EU odpravljajo dvojno obdavčenje z enostranskimi, dvostranskimi in večstranskimi ukrepi. Najpogostejši so dvostranski ukrepi, ki temeljijo na sklenjenih mednarodnih sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčenja. Ti temeljijo na vzajemnosti, ki omogoča pravično porazdelitev pravic do obdavčitve posameznih dohodkov. Države lahko svoje rezidente pred neželenim obdavčenjem sicer zaščitijo tudi z enostranskimi ukrepi, vendar ti največkrat pomenijo izgubo prihodkov za proračun države.

Mednarodni sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčenja so uspešnejši, ko ni prevelikih razlik med davčnimi sistemi držav, saj je njihov namen predvsem odprava dvojne obdavčitve in ne zagotovitev enakih davčnih stopenj ter s tem popolnoma enakih davkov, kot če bi bili dohodki doseženi znotraj ene države. Zaradi tega so mednarodni sporazumi pogosto deležni različnih kritik, saj je neugodna davčna obravnava državljanov, ki so mednarodno dejavni, poleg neugodne domače zakonodaje, lahko tudi posledica njene povezave z davčnim sporazumom ali samega sporazuma.

S takšnim primerom se srečamo tudi v obravnavanem primeru Gilly, v katerem sta zakonodaji držav podpisnic sporazuma skladni s pravom EU, vendar ima njuna povezava diskriminacijski učinek, čeprav je Sodišče EU v svoji odločitvi to zanikalo in se je sklicevalo na pomanjkljivo davčno harmonizacijo (Pistone, 2002, str. 136). S tem primerom sem prišla do, ne povsem zadovoljive, potrditve postavljene hipoteze v uvodu magistrskega dela, da merila, ki jih države članice uporabljajo za dodelitev pravice do obdavčitve posameznega dohodka, ne morejo povzročiti diskriminatorne obravnave zavezancev. Sodišče EU to pojasnjuje s tem, da države pri določanju porazdelitvenih meril za obdavčitev posameznih dohodkov sledijo vzorčnemu sporazumu OECD, katerega smernice so skladne s pravom EU.

Menim, da je potrditev postavljene hipoteze nezadovoljiva, saj je v primeru Gilly jasno, da je neugodno obdavčenje, in s tem diskriminatorna obravnava zavezanca, posledica določb sporazuma, v katerem je kot merilo uporabljeno državljanstvo zavezanca. Čeprav gre zgolj za porazdelitveno merilo in bi uporaba drugačne metode pri odpravi dvojne obdavčitve lahko omilila neugodne posledice tega merila, menim, da dejstvo, da je zavezanka obdržala tudi državljanstvo druge države, ne bi smelo vplivati na njeno obdavčitev. Hipotezo sem potrdila zato, ker je tako odločilo Sodišče EU v obravnavanem primeru, osebno pa menim, da merilo državljanstva ne bi smelo soditi med merila za porazdelitev pravic do obdavčitve med posameznimi državami. Hkrati pa se zavedam posledic, ki bi jih prinesla odločitev Sodišča EU, če bi odločilo, da obdavčitev v skladu s sporazumom, ki temelji na vzorčnem sporazumu OECD, pomeni kršitev temeljnih svoboščin. Sodišče namreč pri svojih odločitvah veliko pozornosti namenja vzorčnemu sporazumu OECD in poskuša svoje odločitve oblikovati po njegovih smernicah.

Če je vzrok za neugodno davčno obravnavo zavezancev v diskriminacijskih določilih nacionalnih zakonodaj, pa Sodišče EU odločno prepoveduje vsakršno diskriminacijo, čeprav je v začetku sodne prakse kazalo, da bo pri svojih odločitvah glede zagotavljanja temeljnih svoboščin bistveno bolj popustljivo. V najstarejšem obravnavanem primeru Bachmann je namreč Sodišče EU diskriminacijsko obdavčenje tujega državljana opravičilo s potrebo po koheziji davčnega sistema, ki je v kasnejših sodbah ni več priznavalo kot opravičljiv razlog za kršitev temeljnih svoboščin državljanov. Čeprav se potreba po koheziji še vedno uvršča med možne opravičljive razloge, jo je Sodišče EU skozi kasnejšo sodno prakso že večkrat zavrnilo. Razlog zavrnitve je najpogosteje obstoj mednarodnega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja, za katerega velja, da prestavi potrebo po koheziji davčnega sistema na raven vzajemnosti predpisov. Davčna kohezija torej ni več vzpostavljena na ravni iste osebe, s strogo soodvisnostjo med priznanimi odbitki in obdavčljivim zneskom. Skozi sodno prakso je razvidno, da je Sodišče EU pri svojih odločitvah vedno več pozornosti namenjalo zagotavljanju temeljnih svoboščin državljanov, kot interesu posameznih držav.

Pomembna odločitev Sodišča EU za področje mednarodnega obdavčenja izhaja iz obravnavanega primera Schumacker, ko je Sodišče EU odločilo, da rezident in nerezident nista nujno v primerljivem položaju, zato lahko za njiju veljajo različna pravila obdavčenja. Pravo EU namreč določa, da do diskriminacije pride le, ko so različna pravila uporabljena v

primerljivih položajih, ali pa, ko so v različnih položajih uporabljena enaka pravila. Nerezident je v objektivno primerljivem položaju kot rezident, ko večino svojega dohodka doseže v drugi državi, njegov dohodek v državi rezidentstva pa ni dovolj visok, da bi omogočal uveljavljanje osebnih in družinskih lastnosti. Glede priznavanja davčnih olajšav, ki niso povezane z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja zavezanca, pa je Sodišče EU v novejši sodni praksi priznalo tudi drugačna merila primerljivosti položaja rezidentov in nerezidentov. Iz obravnavane sodbe Conijn tako izhaja, da so rezidenti in nerezidenti v objektivno primerljivem položaju glede priznanja odbitka izdatkov za davčno svetovanje, ker so izdatki neposredno povezani z obdavčljivimi dohodki, ki se zaradi njih enako zmanjšajo tako rezidentom kot nerezidentom. Poleg tega so se nerezidenti soočali z enako zapletenostjo davčnega sistema, ki ga je nemška vlada navedla kot razlog, zaradi katerega so bili odbitki izdatkov priznani rezidentom. Na podlagi sprejetih odločitev Sodišča EU lahko potrdim hipotezo, postavljeno v uvodu magistrskega dela, da so nerezidenti lahko obdavčeni višje kot rezidenti, če se ne nahajajo v objektivno primerljivem položaju.

Primerljivost položaja rezidentov in nerezidentov je Sodišče EU upoštevalo tudi pri odločitvi v primeru Wielockx, ko je svojo odločitev iz primera Schumacker, v kateri gre za zagotavljanje pravic do prostega gibanja delavcev, razširilo na področje pravice do prostega ustanavljanja. Sodišče namreč ne razlikuje stanja v primerih Schumacker in Wielockx, ker prvi dosega dohodka iz zaposlitve v državi nerezidentstva, drugi pa opravlja samostojno dejavnost, zato tudi kršitev pravice do prostega gibanja delavcev in do prostega ustanavljanja razlaga v enaki smeri. Bistvenega pomena je torej odločitev Sodišča EU o tem, ali so določbe nacionalne zakonodaje diskriminatorne, kar je potrdil tudi generalni pravobranilec v primeru Conijn, ko je podvomil, da gre v obravnavanem primeru za kršitev pravice do prostega ustanavljanja in hkrati potrdil, da to ne vpliva na odločitev Sodišča EU. Na podlagi teh odločitev potrjujem hipotezo, da pri zagotavljanju temeljnih pravic ni pomembno, ali gre za zagotavljanje prostega gibanja delavcev, ali pa morda za svobodo pri opravljanju storitev, temveč, da temeljne svoboščine državljanom EU ne smejo biti omejene.

Največ sprememb v davčnih sistemih držav članic je nedvomno povzročila rzsodba v primeru Manninen, ko je Sodišče EU odločilo, da finski sistem imputacije krši načelo prostega pretoka kapitala, s tem, ko je njegova uporaba priznana le rezidentom, ki so imetniki delnic finskih podjetij. Finska je namreč rezidentu, ki je prejel izplačilo dividend švedske družbe, v skladu z Nordijskim sporazumom priznala davčno olajšavo (v obliki znižanja davka) le za davek, odtegnjen pri viru, na Švedskem, ne pa tudi za davek od dohodka pravnih oseb, s katerim je bil v švedskem podjetju obdavčen dohodek, namenjen izplačilu dividend, tako kot je bilo to omogočeno imetnikom delnic finskih podjetij.

Države, ki so uporabljale imputacijske sisteme, so že pred izrekom sodbe začele spreminjati davčne sisteme in problem ekonomskega dvojnega obdavčenja dohodkov od kapitala začele reševati s prehodom na cedularni sistem obdavčenja.

Na podlagi odločitve v primeru Manninen lahko zavrnem hipotezo, da gre v primerih mednarodnega obdavčenja zgolj za odpravo pravnega dvojnega obdavčenja, saj želi Sodišče EU s svojo odločitvijo odpraviti ekonomsko dvojno obdavčenje na mednarodni ravni, medtem ko je pravno dvojno obdavčenje odpravljeno v skladu s sklenjenim sporazumom. Pri tem je pomembno dejstvo, da država rezidentstva ni dolžna odpraviti ekonomsko dvojno obdavčitev, če pa se jo odloči odpraviti za dividende domačih podjetij, mora te ugodnosti omogočiti tudi za izplačila tujih dividend.

Skozi obravnavane primere je razvidno, kako pomemben je vpliv sodne prakse Sodišča EU na področju mednarodnega obdavčenja. Sodišče EU namreč omogoča državam članicam enotno razlago in uporabo prava EU, hkrati pa odloča tudi o združljivosti njihovih nacionalnih zakonodaj s pravom EU ter s tem pomembno vpliva na davčne sisteme držav članic. S svojimi odločitvami v obravnavanih sodbah daje državam navodila za obdavčitev državljanov, ki jih morajo nacionalna sodišča upoštevati pri svojih odločitvah. Odločbe so zavezujoče tudi za ostala nacionalna sodišča držav, ki bi odločala o enakem problemu, zato bi neupoštevanje sodne prakse za države članice pomenilo kršitev prava EU.

Kljub dobro razviti sodni praksi pa se še vedno veliko število državljanov EU ne odloči za postopek odprave dvojnega obdavčenja, zaradi prevelike časovne obremenitve in administrativnih stroškov postopka. Zato je pomembno, da se države članice osredotočijo predvsem na odpravo davčnih ovir in zagotavljanje učinkovitih sporazumov, s katerimi bi preprečile nastanek dvojnega obdavčenja.

Evropska komisija med možnimi rešitvami za odpravo dvojnega obdavčenja navaja okrepitev obstoječih instrumentov, s poudarkom na zagotovitvi enotne razlage določb sporazumov in razširitvi področja njihove uporabe. Hkrati poudarja tudi pomen vzpostavitve zavezujočega postopka reševanja sporov in njegovo poenostavitev ter pospešitev. Pomemben korak naprej bi predstavljala ustanovitev Foruma EU o dvojnem obdavčenju, ki bi Evropski komisiji pomagal pri odstranitvi čezmejnih davčnih ovir. Temeljna naloga foruma bi bila priprava Kodeksa ravnanja o dvojnem obdavčenju, ki bi omogočal enotno razumevanje in uporabo davčnih konceptov v različnih državah članicah, s čemer bi se izognili dvojnemu obdavčenju ter zmanjšali število primerov, kjer sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčenju niso učinkoviti.

Pri navedenih ukrepih pa se je treba zavedati, da bo cilj odprave mednarodnega dvojnega obdavčenja brez učinkovitega povezovanja in sodelovanja držav članic ter poseganja v njihovo fiskalno suverenost težko v celoti dosegljiv. Zato je pomembno, da se zagotovi preglednost pravil za preprečevanje dvojnega obdavčenja, ki bodo državljanom razumljiva in jim bodo omogočala, da bodo obdavčeni tako, kot pričakujejo.

LITERATURA IN VIRI

1. *Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (DBA)*. Najdeno 20. decembra 2014 na spletnem naslovu <http://www.infobest.eu/de/la-convention-fiscale-franco-allemande-de/>
2. Borchardt, K. (2011). *Osnove prava Evropske unije*. Luksemburg: Urad za publikacije Evropske unije.
3. *Code des impôts sur les revenus – CIR*. Najdeno 10. decembra 2014 na spletnem naslovu http://compta-excellent.be/FISCALITE/CIR_revenus2012.pdf
4. Curia – Sodišče EU. (b.l). Sodišče; sestava, pristojnosti in postopki. Najdeno 15. oktobra 2014 na spletnem naslovu http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-05/cjue_sl.pdf
5. Čok, M., Stanovnik, T., Cirman, A., & Prevornik – Rupel, V. (2012). *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Dahlberg, M. (2005). *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*. The Hague: Kluwer Law International.
7. Direktiva 77/799/EGS (UL L 336, 27.12.1977).
8. Evropski ekonomsko-socialni odbor – EESO. (2012). *Dvojno obdavčenje na enotnem trgu*. Mnenje Evropskega ekonomsko-socialnega odbora o Sporočilu Evropske komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru. Bruselj: Evropski ekonomsko-socialni odbor.
9. *Einkommensteuergesetz – EstG*. Najdeno 15. decembra 2014 na spletnem naslovu <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/estg/gesamt.pdf>
10. Evropska komisija. (2011). *Dvojno obdavčevanje na enotnem trgu*. Sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru. Bruselj: Evropska komisija.
11. Evropska komisija. (2014). *Prosto gibanje oseb: Komisija obravnava davčno diskriminacijo mobilnih državljanov EU*. Bruselj: Evropska komisija.
12. Finančna uprava RS. (2014). *Mednarodno obdavčenje – Brošura o mednarodni obdavčitvi posameznikov*. Ljubljana: FURS.
13. Gassner, W., Lang, M., & Lachner, E. (1997). *Tax Treaties and EC Law*. London: Kluwer Law International Ltd.
14. Godman, R. (2005). The Manninen Decision. *Tax Adviser*, 12(1) 18-19.
15. Hindelang, S. (2009). *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment*. New York: Oxford University Press.
16. Isenbaert, M. (2010). *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
17. Kemmeren, E. (1998). *Specific Observations, The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law*. London: Kluwer Law International Ltd.
18. Ključanin, E., & Zemljič, M. (2004). *Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja z obrazložitvijo*. Ljubljana: GV Založba.

19. Kovač, M. (2003). Pravni vidiki in metode za odpravo mednarodnega dvojnega obdavčenja svetovnega dohodka. *Podjetje in delo*, 29(3/4), 587-615.
20. Lang, M. (2003). *Direct Taxation: Recent ECJ Developments*. The Hague: Kluwer Law International.
21. Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., & Staringer, C. (2008). *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Wien: Linde Verlag G.m.b.H.
22. Leger, P. (2006). Sklepni predlogi generalnega pravobranilca v zadevi Conijn C-346/04. Najdeno 28. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-346/04>
23. Maisto, G. (2007). *Courts and Tax Treaty Law*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
24. Monsenego, J. (2012). *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market*. Amsterdam: IBFD.
25. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD. (2010). OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Najdeno 12. decembra 2013 na spletnem naslovu <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>
26. Palma, R. C. (2009). The Opinion of Herclitus on C-128/08 Damseaux and C-307/08 Comission v. Belgium. Najdeno 10. februarja 2014 na spletnem naslovu http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/docs/MA_Tax_Working_papers/Rui_Publication_FINAL.pdf
27. Pistone, P. (2002). *The Impact of Community law on Tax Treaties: Issues and Solutions*. London: Kluwer Law International Ltd.
28. Pogodba o delovanju Evropske unije. *Uradni list EU* št. C 83/47 2010.
29. Pogodba o Evropski gospodarski skupnosti (1957). Rim.
30. Pogodba o Evropski Skupnosti. *Uradni list EU* št. C 191/1992.
31. Pogodba o Evropski uniji. *Uradni list EU* št. C 83/13 2010.
32. Poslovnik Sodišča. *Uradni list EU* št. 265/1, 2012.
33. Prislán, B. (2012). Dvojna obdavčitev in njeno odpravljanje. *IKS*, 12(7/8), 15-258.
34. Prislán Šušteršič, B. (2000). Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja. *IKS*, 12(11), 163-170.
35. Rosas, A., Levits, E., & Bot, Y. (2012). *The Court of Justice and the Constuction of Europe*. The Hague: T.M.C. Asser Press.
36. Rupnik, L. (1997). *Javnofinančni pojmovnik s slovensko-angleško-nemško-francoskim slovarčkom*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
37. Sodišče EU. (1992). C-204/90 Bachmann v Belgian State. Najdeno 10. aprila 2014 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61990CJ0204>
38. Sodišče EU. (1995a). C 279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker. Najdeno 17. aprila 2014 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1428869753612&uri=CELEX:61993CJ0279>
39. Sodišče EU. (1995b). C 80/94 G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe BelastingenWielockx v Inspecteur. Najdeno 10. septembra 2014 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61994CJ0080>. Najdeno 11.

- maja 2014 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-279/93&td=ALL>
40. Sodišče EU. (1998). C 336/96 Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin. Najdeno 10. septembra 2014 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1428870050093&uri=CELEX:61996CJ0336>
 41. Sodišče EU. (2004). C 319/02 Petri Manninen. Najdeno 10. marca 2014 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1428869879753&uri=CELEX:62002CJ0319>
 42. Sodišče EU. (2006). C 346/04 Robert Hans Conijn v Finanzamt Hamburg-Nord. Najdeno 20. januarja 2014 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1428870225656&uri=CELEX:62004CJ0346>
 43. Sodišče EU. (2009). C 128/08 Jacques Damseaux v Belgian State. . Najdeno 10. septembra 2014 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1428871884990&uri=CELEX:62008CJ0128>
 44. Stanovnik, T. (2002). Prihodnost davčne diskriminacije v Evropski Uniji (II). *Denar*, 12(5), 5-7.
 45. Stanovnik, T. (2008a). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
 46. Stanovnik, T. (2008b). Primer Manninen: ali je prevajanje sodb sodišča ES smiselno. *Denar*, 18(4), 10-13.
 47. Svilar, B., & Šircelj, A. (1998). *Zakon o dohodnini s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
 48. Terra, B. J., & Wattel, P. J. (2005). *European Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International.
 49. *Tuloverolaki – TVL*. Najdeno 12. decembra na spletnem naslovu <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>
 50. Viitala, T. (2005). *Taxation of Investment Funds in the European Union*. Amsterdam: IBFD.
 51. Vladni portal z informacijami o življenju v Evropski uniji. (b.l.). Institucije in organi – Sodišče EU. Najdeno 15. oktobra 2014 na spletnem naslovu <http://www.evropa.gov.si>
 52. Wattel, P. (1995). The Schumacker Legacy. *The European Taxation*, 12(11), 347–353.
 53. *Wet op de Inkomstenbelasting – Wet IB*. Najdeno 12. decembra na spletnem naslovu http://ressourcessgd.kb.nl/SGD/1972/PDF/SGD_1972_0000752.pdf
 54. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 96/13.