

Zadeva C-470/04

N

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Gerechtshof te Arnhem)

„Prosto gibanje oseb – člen 18 ES – Svoboda ustanavljanja – člen 43 ES – Neposredna obdavčitev – Obdavčitev navideznega povečanja vrednosti znatnega deleža ob prenosu davčnega rezidentstva v drugo državo članico“

Povzetek sodbe

1. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Določbe Pogodbe – Področje uporabe (člen 43 ES)*

2. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja (člen 43 ES)*

3. *Pravo Skupnosti – Pravice, podeljene posameznikom – Kršitev države članice*

1. Državljan Skupnosti, ki po prenosu svojega prebivališča prebiva v državi članici in ima vse deleže družb, ki imajo sedež v drugi državi članici, se lahko sklicuje na člen 43 ES.

(Glej točko 30 in točko 1 izreka.)

2. člen 43 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica uvede sistem obdavčitve prikritih povečanj vrednosti deležev družbe v primeru prenosa prebivališča davčnega zavezanca iz te države članice, ki odobritev odloga plačila tega davka podreja zagotovitvi zavarovanj in ne upošteva v celoti zmanjšanje vrednosti, do katerih lahko pride naknadno pri prenosu prebivališča zadevne osebe in jih država članica gostiteljica ni upoštevala.

(Glej točko 55 in točko 2 izreka.)

3. Ovire, ki izhajajo iz zahteve po zagotovitvi zavarovanja, ki krši pravo Skupnosti, ni mogoče odpraviti s samo sprostitev tega zavarovanja. Oblika akta, na podlagi katerega je bilo zavarovanje sprošeno, ni pomembna za to presojo. Če država članica predvideva plačilo zamudnih obresti ob morebitni sprostitvi zavarovanja, ki se je zahtevalo s kršitvijo nacionalnega prava, je treba te obresti plačati tudi ob morebitni kršitvi prava Skupnosti. Poleg tega mora predložitveno sodišče presoditi v skladu z usmeritvami, ki mu jih je dalo Sodišče, ter ob spoštovanju načela enakovrednosti in učinkovitosti, ali je zadevna država članica odgovorna za škodo, povzročeno z obveznostjo zagotovitve takšnega zavarovanja.

(Glej točko 67 in točka 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 7. septembra 2006(*)

„Prosto gibanje oseb – člen 18 ES – Svoboda ustanavljanja – člen 43 ES – Neposredna obdavčitev – Obdavčitev navideznega povečanja vrednosti znatnega deleža ob prenosu davčnega rezidentstva v drugo državo članico“

V zadevi C-470/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Gerechtshof te Arnhem (Nizozemska) z odločbo z dne 27. oktobra 2004, ki je na Sodišču prispela 2. novembra 2004, v postopku

N

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, R. Schintgen, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis in J. Klučka (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: R. Grass,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za N P. L. M. van Gorkom, odvetnik,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in C. A. H. M. ten Dam, zastopnici,
- za dansko vlado J. Molde, zastopnik,
- za nemško vlado W.-D. Plessing, zastopnik,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. Albenziom, avvocato dello Stato,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 30. marca 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago 18 ES in 43 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med N in Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (v nadaljevanju: inšpektor) zaradi inšpektorjeve odločbe, v kateri je ugovor N zoper obvestilo o odmeri davka na dohodek in prispevkov za socialno varnost za leto 1997 razglasil za nedopusten.

Pravni okvir

Zakon o davku na dohodek

3 Na podlagi člena 3 zakona o davku na dohodek (Wet op de inkomstenbelasting) iz leta 1964 (v nadaljevanju: WIB) se domačemu davčnemu zavezancu davek obračuna od obdavčljivega dohodka, ki med drugim zajema dobiček, ki izhaja iz znatnega deleža v skladu s členom 4 tega zakona.

4 V skladu s členom 20a(1)(b) WIB predstavlja dobiček, ki izhaja iz znatnega deleža, skupni znesek dobička, ki se ga doseže z odsvojitvijo deležev, ki so del udeležbe v kapitalu. V skladu z odstavkom 3 tega člena gre za znatni delež, če ima davčni zavezanec neposredno ali posredno v lasti 5 % kapitala družbe.

5 V členu 20a(6)(i) WIB je določeno, da se izguba statusa domačega davčnega zavezanca, razen v primeru smrti, izenači z odsvojitvijo deležev.

6 Načini izračuna dobička iz navidezne prodaje so opredeljeni v členu 20c WIB. V skladu z odstavkom 1 tega člena je dobiček iz odsvojitve običajno razlika med ceno nakupa in ceno prodaje. Na podlagi odstavka 4 tega člena se lahko, če ni protivrednosti ob odsvojitvi ali pridobitvi, kot protivrednost obravnava tržna vrednost, ki se določi deležu ob odsvojitvi. Če se davčni zavezanec naseli na Nizozemskem, je v odstavku 7 istega člena določeno, da je namesto cene nakupa referenčni znesek tržna vrednost vrednostnih papirjev na datum vstopa navedenega davčnega zavezanca v to državo članico.

7 V členu 20c(18) WIB je določeno:

„Ministrski odlok določi pravila o ceni pridobitve, če premoženje davčnega zavezanca zajema deleže družbe, za katero je veljal člen 20a(6)(i) v zvezi z davčnim zavezancem v prejšnjem letu. Ministrski odlok določi tudi pravila v zvezi z zmanjšanjem davka, ki je bil določen na podlagi člena 20a(6)(i) ali člena 49(4), drugi stavek, če se davčni zavezanec vrne na Nizozemsko prej ko v desetih letih, potem ko je prenesel svoje bivališče iz Kraljevine Nizozemske.“

Zakon o pobiranju davkov

8 Odlog plačila dolgovanega davka zaradi izgube statusa domačega davčnega zavezanca, ki ni nastopila zaradi smrti, je bil v času nastanka dejstev v postopku v glavni stvari določen v členu 25(6) zakona o pobiranju davkov (Invorderingswet) iz leta 1990 (v nadaljevanju: IW). Ta določba je ministrskemu odloku prepustila določitev pravil v zvezi z odobritvijo odloga plačila za obdobje desetih let, če se zagotovi zadostno zavarovanje. Tak odlog lahko preneha predvsem, če so bili deleži, na katere se nanaša odlog, odsvojeni v smislu člena 20a(1) ali (6), tožke od a do h, WIB.

9 V ?lenu 26(2) IW je bilo v ?asu nastanka dejstev v postopku v glavni stvari dolo?eno:

„Ministrski odlok dolo?i pravila, na podlagi katerih se lahko dav?nemu zavezancu odobri zmanjšanje davka, za katerega je bil odobren odlog pla?ila na podlagi ?lena 25(6):

[...]

b) do zneska, ki je enak davku, ki je bil dejansko naložen v tujini ob odsvojitvi teh deležev zaradi dobi?ka, ki izhaja iz odsvojitve v smislu ?lena 25(8), ?e znesek zmanjšanja ne preseže zneska davka, za katerega je še odobren odlog;

c) v znesku, ki je enak znesku, ki ga še dolguje po 10 letih.“

Odlok o izvajanju zakona o pobiranju davkov

10 Odlok o izvajanju zakona o pobiranju davkov (Uitvoeringsregeling invorderingswet) iz leta 1990 (v nadaljevanju: URIW) je naveden v ?lenih 25 in 26 tega zakona. V ?lenih 2 in 4 tega odloka je dolo?eno:

„?len 2

1. Dav?na uprava na zahtevo dav?nega zavezanca z odlo?bo, ki je lahko predmet pritožbe, odobri odlog pla?ila – brez upoštevanja obresti – v primerih, ki so navedeni v ?lenu 25(6) zakona, ob zagotovitvi zadostnega zavarovanja in ob dosegu sporazuma glede pogojev, ki jih dolo?i dav?na uprava.

2. Odlog se odobri za znesek davka, ki ga je treba pla?ati zaradi dobi?ka, ki se ga upošteva v skladu s ?lenom 20a(6), to?ka i, [...] [WIB], in za znesek pripadajo?ih obresti [...].

3. ?e se deleži, potrdilo o lastništvu ali terjatve, na katere se nanaša odlog, odsvojijo v smislu ?lena 20a(1) ali (6), to?ke od a do h, [...] [WIB], dav?na uprava z odlo?bo, ki je lahko predmet pritožbe, ukine odlog v zvezi s temi deleži [...]

[...]

?len 4

1. Dav?na uprava na zahtevo dav?nega zavezanca z odlo?bo, ki je lahko predmet pritožbe, odobri zmanjšanje davka na dohodek do zneska, ki je dolo?en v zgoraj navedenem odstavku, v primerih, ki so navedeni v ?lenu 26(2) zakona, pri ?emer glede na delež znesek zmanjšanja ne sme biti višji od najnižjega zneska:

1. davka, za katerega je bil odobren odlog v zvezi s tem deležem [...];

2. davka, ki je bil dejansko naložen v tujini ob odsvojitvi tega deleža zaradi dobi?ka, ki izhaja iz odsvojitve in za katerega je bil odobren odlog pla?ila na podlagi ?lena 25(6) [...].“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

11 N je 22. januarja 1997 prenesel svoje prebivališ?e iz Kraljevine Nizozemske v Združeno kraljestvo. Ko je zapustil Nizozemsko, je bil edini družbenik treh družb z omejeno odgovornostjo nizozemskega prava (besloten vennootschappen), katerih dejanska uprava se je po tem datumu nahajala v Curaçau (Nizozemski Antili).

12 Za leto 1997 je prijavil obdavčljivi dohodek, ki je znašal 15.664.697 NLG, od katerih je bilo 765 NLG iz dohodka, ki izhaja iz njegovega lastnega prebivanja, in 15.663.932 NLG iz dobička, ki izhaja iz deležev. V obvestilu o odmeri davka, ki je temeljilo na tej davčni napovedi, je bil znesek 3.918.275 NLG, ki so mu bile dodane obresti v znesku 228.429 NLG.

13 N je na svojo zahtevo pridobil odlog plačila teh zneskov. Vendar pa je bil tak odlog v skladu z nacionalno ureditvijo, ki je veljala v času nastanka dejstev v postopku v glavni stvari, pogojen z zagotovitvijo zavarovanja. N je tako zastavil deleže, ki jih je imel v eni izmed svojih družb.

14 Po sodbi z dne 11. marca 2004 v zadevi de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409) je državni sekretar za finance v pismu z dne 13. aprila 2004, v odgovor na vprašanja, ki jih je zastavil član drugega senata nizozemskega parlamenta, izrazil mnenje, da se pogoja v zvezi z zagotovitvijo zavarovanj za pridobitev odloga plačila ne more več ohraniti. Posledično je davčna uprava sporočila N, da se lahko zavarovanje, ki ga je dal, šteje za odpravljeno.

15 Od 2002 je N upravljal kmetijo z nasadom jablan v Združenem kraljestvu.

16 Spor o glavni stvari, ki poteka pred Gerechtshof te Arnhem, se v bistvu nanaša na vprašanje, ali je samo načelo davka, ki temelji na sistemu, ki ga vzpostavljajo WIB, IW in URIW, in katerega obdavčljivi dogodek je prenos prebivališča nizozemskega rezidenta, ki je lastnik znatnega deleža v smislu člena 20a(3) WIB, združljivo s pravom Skupnosti.

17 Podredno N izpodbija podrobna pravila za izvajanje tega sistema obdavčitve. Predvsem meni, da pomeni obveznost zagotovitve zavarovanja, ki jo je moral izpolniti, da bi bil upravičen do odloga plačila davka, ki ga je uvedel WIB, oviro za pravice, ki mu jih podeljuje pravo Skupnosti. Meni tudi, da se te ovire ne bi smelo odpraviti za nazaj s sprostitev navedenih zavarovanj, ki jo odredi državni sekretar za finance.

18 Poleg tega trdi stranka v postopku v glavni stvari, da je nizozemska ureditev, ki predvideva pavšalno povračilo stroškov stranki, ki uspe v postopku pred sodiščem, v nasprotju s pravom Skupnosti, ker omejuje možnost nizozemskim osebam, da se učinkovito sklicujejo nanj.

19 Ker se v bistvu ukvarja z vprašanjem v zvezi z združljivostjo sistema obdavčitve, določenega z WIB, IW in URIW, s členoma 18 ES in 43 ES, je Gerechtshof te Arnhem prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se lahko prebivalec države članice, ki odjavi stalno prebivališče v tej državi članici, da bi se lahko stalno naselil v drugi državi članici, v postopku zoper državo, iz katere se je izselil, sklicuje na uporabo člena 18 ES samo zato, ker obdavčitev, določena zaradi njegove izselitve, pomeni ali bi lahko pomenila oviro za izselitev?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje negativen, ali se lahko prebivalec države članice, ki odjavi stalno prebivališče v tej državi članici, da bi se lahko stalno naselil v drugi državi članici, v postopku zoper državo, iz katere se je izselil, sklicuje na uporabo člena 43 ES, če ni takoj jasno ali verjetno, da bo v tej drugi državi članici izvrševal gospodarsko dejavnost v smislu tega člena? Ali je za odgovor na to vprašanje bistveno, da se bo ta dejavnost opravljala v doglednem časovnem obdobju? Ob morebitnem pritrdilnem odgovoru, kako dolgo je lahko to časovno obdobje?

3. Če je odgovor na prvo ali na drugo vprašanje pritrdilen, ali člen 18 ES oziroma 43 ES nasprotuje zadevnemu nizozemskemu predpisu, na podlagi katerega se odmera davka na dohodek/prispevkov za socialno varnost zaradi navidezne ustvaritve dobička iz znatnega deleža izvede le zato, ker se šteje, da je rezident Nizozemske, čigar davčna obveznost na nacionalnem

ozemlju preneha, ker je svoje stalno prebivališče prenesel v drugo državo članico, odsvojil tiste deleže, ki so del znatne udeležbe v kapitalu?

4. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen zato, ker je treba za odobritev odloga plačila dolgotrajnega davka zagotoviti zavarovanje, ali se lahko torej obstoječa ovira odpravi z uinkom za nazaj s sprostivjo zagotovljenega zavarovanja? Ali je odgovor na to vprašanje odvisen od tega, ali se zavarovanje sprost na podlagi zakonskega predpisa ali smernice, ne glede na to, ali je bila sprejeta v okviru predpisov o izvajanju? Ali je odgovor na to vprašanje odvisen od tega, ali je za morebitno škodo, nastalo zaradi zagotovitve zavarovanja, ponujeno nadomestilo?

5. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen in odgovor na prvi del četrtega vprašanja negativen, ali se to oviro torej lahko utemelji?

20 Poleg tega Gerechtshof te Arnhem navaja, da: „Glede odgovora na vprašanje, ali se v primeru, v katerem sodišče v korist davčnega zavezanca na podlagi kršitve prava Skupnosti razsodi, da je nizozemski sistem povračila stroškov (pavšalni sistem) v nasprotju s pravom Skupnosti, to sodišče navezuje na vprašanje, ki ga je v zvezi s tem Sodišče postavilo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch v zadevi [na podlagi katere je bila izdana sodba z dne 5. julija 2005 v zadevi D., C-376/03, ZOdl., str. I-5821].“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

21 S tema vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, katere določbe Pogodbe ES se lahko uporabijo v zadevi, kot je ta v postopku v glavni stvari. To sodišče želi predvsem pridobiti pojasnilo glede zveze in razmerja med prostim gibanjem in prebivanjem državljanov Evropske unije ter svobodo ustanavljanja.

22 Glede tega je treba opozoriti, da člen 18 ES, ki na splošno izraža pravico vsakega državljan Unije, da se prosto giba in prebiva na ozemlju držav članic, pride v člen 43 ES posebej do izraza (sodba z dne 29. februarja 1996 v zadevi Skanavi in Chryssanthakopoulos, C-193/94, Recueil, str. I-929, točka 22).

23 Posledično je treba samo, če se člen 43 ES ne more uporabiti za položaj v zadevi v postopku v glavni stvari, presoditi glede na člen 18 ES to, kar ni zajeto s členom 43 ES.

Uporabnost člena 43 ES

24 Treba je preučiti, ali status edinega družbenika njegovih družb omogoča N, da se sklicuje na člen 43 ES.

25 Nizozemska vlada meni, da naj ne bi bilo vprašanje svobode ustanavljanja in oviranja te svobode, če ni dejanskega opravljanja gospodarske dejavnosti tistega, ki se na to sklicuje.

26 Glede na to in v skladu z ustaljeno sodno prakso je pojem „ustanavljanje“ v smislu člena 43 ES zelo širok pojem, ki vključuje možnost državljan Skupnosti, da trajno in stalno sodeluje v gospodarskem življenju druge države članice, kot je njegova država izvora (sodba z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard, C-55/94, Recueil, str. I-4165, točka 25). Predvsem je Sodišče razsodilo, da se za davčnega zavezanca s 100 % udeležbo v kapitalu družbe, ki ima sedež v drugi državi članici, kot je država, v kateri prebiva imetnik tega deleža, nedvomno uporabi določbe Pogodbe o pravici do ustanavljanja (glej sodbo z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 21).

27 Svoboda ustanavljanja lahko zajema tudi primer, ko državljani Skupnosti prebivajo v državi članici in ima delež v kapitalu družbe s sedežem v drugi državi članici, ki mu podeljuje precejšen vpliv na odločitve te družbe in mu omogoča, da določa dejavnosti te družbe, kar je vedno, ko je imetnik 100 % deleža (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Baars, točki 22 in 26).

28 Vendar je treba ugotoviti, da gre v sporu o glavni stvari za državljane Skupnosti, ki po prenosu svojega prebivališča prebivajo v državi članici in ima vse deleže družb, ki imajo sedež v drugi državi članici. Iz tega sledi, da sodi položaj N od navedenega prenosa na področje uporabe člena 43 ES (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Ritter-Coulais, C-152/03, ZOdl., str. I-1711, točka 32).

29 V teh okoliščinah ni treba preučiti uporabljivost člena 18 ES.

30 Na prvi dve vprašanji je torej treba odgovoriti, da se državljani Skupnosti, kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, ki po prenosu svojega prebivališča prebivajo v državi članici in ki ima vse deleže družb, ki imajo sedež v drugi državi članici, lahko sklicuje na člen 43 ES.

Tretje in četrto vprašanje

31 Predložitveno sodišče s tretjim in četrtem vprašanjem, ki ju je tudi treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 43 ES razlagati v tem smislu, da nasprotuje temu, da država članica vzpostavi sistem obdavčitve povečanja vrednosti pri prenosu prebivališča davčnega zavezanca iz te države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari.

32 V času nastanka dejstev v sporu o glavni stvari nizozemsko davčno pravo določa obdavčitev prikritih povečanj vrednosti deležev družbe, katerih obdavčljivi dogodek je prenos prebivališča davčnega zavezanca, imetnika znatnega deleža v družbi, iz Kraljevine Nizozemske.

33 Glede tega je treba najprej opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (zgoraj navedena sodba de Lasteyrie du Saillant, točka 44, in sodba z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl, str. I-10837, točka 29).

34 Vendar je ugotovljeno, da čeprav sistem, vzpostavljen v času nastanka dejstev postopku v glavni stvari z WIB, IW in URIW, ne prepoveduje nizozemskemu davčnemu zavezancu izvajanja njegove pravice do ustanavljanja, prostega gibanja in prebivanja, je vseeno verjetno, da omeji izvajanje teh pravic zaradi svojega preprečevalnega učinka.

35 Podobno temu, kar je Sodišče že razsodilo v zvezi s podobnim sistemom (zgoraj navedena sodba de Lasteyrie du Saillant, točka 46), davčni zavezanec, ki je želel prenesti svoje prebivališče iz Kraljevine Nizozemske, v okviru izvajanja pravic, ki mu jih zagotavlja člen 43 ES, v času nastanka dejstev spora o glavni stvari ni bil ugodno obravnavan v primerjavi z osebo, ki je ohranila svoje prebivališče na Nizozemskem. Ta davčni zavezanec je postal zaradi samega prenosa zavezan za davek na dohodek, ki ga še ni pridobil in s katerim ni razpolagal, medtem ko povečanja v vrednosti, če bi še naprej prebival na Nizozemskem, ne bi bila obdavčena, razen kadar in kolikor bi bila dejansko pridobljena. Ta razlika v obravnavanju je po vsej verjetnosti odvzela pogum zadevni osebi, da bi prenesla svoje prebivališče iz Kraljevine Nizozemske.

36 Preučitev pravil uporabe tega sistema obdavčitve prikritih povečanj vrednosti deležev družbe je potrdila ta zaključek. Najprej, čeprav je bilo mogoče imeti korist od odloga plačila davka, ta ni bil avtomatičen, ampak je bil predmet pogojev, med katerimi je bila predvsem zagotovitev

zavarovanj. Ta imajo sama po sebi omejevalni učinek, kolikor davčnemu zavezancu onemogočajo uporabo premoženja, ki je bilo dano kot zavarovanje (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo de Lasteyrie du Saillant, točka 47).

37 Poleg tega se izgube, ki nastanejo po prenosu prebivališča, niso upoštevale za zmanjšanje davčnega dolga v času nastanka dejstev v sporu o glavni stvari. Tako bi lahko davek na povečanje vrednosti, ki bi bil določen v trenutku navedenega prenosa in združen z odlogom plačila ter bi zapadel ob naknadni odsvojitvi zadevnih deležev, presegel davek, ki bi ga bil davčni zavezanec dolžan plačati, če bi se odsvojitve opravila istega dne, ne da bi davčni zavezanec prenesel prebivališče iz Kraljevine Nizozemske. V tem primeru bi se davek na dohodek izražunal na podlagi dejansko doseženega povečanja vrednosti, ki bi lahko bilo nižje ali celo neobstoječe.

38 Končno, kot je pravilno poudarila generalna pravobranilka v točki 79 sklepnih predlogov, je davčna napoved, ki se zahteva ob prenosu prebivališča iz Kraljevine Nizozemske, dodatna formalnost, ki verjetno še bolj ovira odhod zadevne osebe, in je obvezna za davčne zavezance, ki še naprej prebivajo v tej državi članici, samo, ko dejansko odsvojijo svoje deleže.

39 V teh okoliščinah lahko sistem obdavčitve, ki je sporen v postopku v glavni stvari, ovira izvajanje svobode ustanavljanja.

40 Vendar pa iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se lahko sprejme nacionalne ukrepe, ki lahko ovirajo ali naredijo manj privlačno izvajanje temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba, če zasledujejo cilje v javnem interesu, če so primerni za zagotovitev uresnitve teh ciljev in če ne presegajo tega, kar je nujno potrebno za uresnitve cilja, ki ga zasledujejo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo de Lasteyrie du Saillant, točka 49).

41 Najprej v zvezi s pogojem, ki se nanaša na izpolnitev cilja v javnem interesu in na možnost doseči ta cilj s spornim davčnim sistemom, predložitveno sodišče ugotavlja, da glede na okoliščine, v katerih so bile sprejete, poskušajo nacionalne določbe, na katere se nanaša postopek v glavni stvari, na podlagi načela teritorialnosti predvsem porazdeliti pristojnost obdavčitve povečanja vrednosti deležev družbe med državami članicami. Po mnenju nizozemske vlade naj bi bil cilj te ureditve preprečevanje dvojnega obdavčevanja.

42 Treba je opozoriti, da je ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 45). Poleg tega se v skladu s členom 293 ES države članice, kolikor potrebno, med seboj pogajajo, zato da bi v korist svojih državljanov zagotovile odpravo dvojnega obdavčevanja v Skupnosti.

43 Vendar, razen Konvencije 90/436/EGS o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 225, str. 10), v okviru Skupnosti ni bil sprejet noben ukrep poenotenja ali usklajevanja, ki namerava odpraviti dvojno obdavčitev, in države članice niso sklenile nobene večstranske konvencije v ta namen na podlagi člena 293 ES (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točka 23, in zgoraj navedeno sodbo z dne 5. julija 2005 v zadevi D., točka 50).

44 V tem smislu je Sodišče že presodilo, da države članice, če ukrepi Skupnosti za poenotenje in uskladitev ne obstajajo, ostanejo pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje davčne pristojnosti, zlasti z vidika odprave dvojnega obdavčevanja (zgoraj navedena sodba Gilly, točki 24 in 30; sodbe z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57; z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot, C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 93, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten-van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točki 47 in 48).

45 Glede na to ni nerazumno, če se države članice zgledujejo po mednarodni praksi in predvsem po vzorčnih konvencijah, ki jih je izdelala Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) (glej zgoraj navedeni sodbi Gilly, točka 31, in van Hilten-van der Heijden, točka 48).

46 Tako se dobički, doseženi z odsvojitvijo premoženja, v skladu s členom 13(5) vzorčne konvencije OECD, ki se nanaša na dohodek in premoženje, predvsem razlika iz leta 2005, obdavčijo v državi pogodbenici, katere rezident je oseba, ki odsvoji premoženje. Vendar, kot je poudarila generalna pravobranilka v tokah 96 in 97 sklepnih predlogov, je v skladu z načelom davčne teritorialnosti, povezanim s časovnim dejavnikom, namreč prebivanjem na nacionalnem ozemlju v obdobju, ko je nastal obdavčljivi dohodek, da sporne nacionalne določbe predvidevajo obdavčitev z davkom povečanja vrednosti, ki nastanejo na Nizozemskem, katerega znesek je bil določen ob selitvi zadevnega davčnega zavezanca in katerega plačilo je bilo odloženo do dejanske odsvojitve vrednostnih papirjev.

47 Iz tega sledi, prvič, da ukrep, ki je sporen v postopku v glavni stvari, zasleduje cilj v javnem interesu in, drugič, da je primeren za zagotovitev uresnitve tega cilja.

48 Končno je treba še preučiti, ali ukrep, kot je ta v sporu o glavni stvari, ne presega tega, kar je nujno potrebno za uresnitve cilja, ki ga zasleduje.

49 Seveda je bilo ugotovljeno v točki 38 te sodbe, da je davčna napoved, ki se zahteva ob prenosu prebivališča, potrebna za izračun davka na dohodek, dodatna upravna formalnost, ki lahko zadevnemu davčnemu zavezancu ovira ali naredi manj privlačno izvajanje temeljnih svoboščin, ampak naj se ne bi obravnavala kot nesorazmerna glede na legitimni cilj porazdelitve davčne pristojnosti, zlasti z namenom odprave dvojnega obdavčevanja med državami članicami.

50 Čeprav bi bilo mogoče, da se del davka, ki pride v državo članico izvora, določi šele naknadno v trenutku dejanske odsvojitve vrednostnih papirjev, to ne bi pomenilo manj pomembnih obveznosti za takega davčnega zavezanca. Poleg davčne napovedi, ki bi jo bilo treba predložiti nizozemskim pristojnim službam ob odsvojitvi vrednostnih papirjev, bi bil davčni zavezanec dolžan hraniti vsa dokazila za določitev tržne vrednosti teh vrednostnih papirjev pri prenosu svojega prebivališča in tudi morebitne stroške, ki bi se lahko odbili.

51 Nasprotno pa obveznost zagotoviti zavarovanja, potrebna za odobritev odloga plačila davka, ki je običajno zapadel, čeprav ta brez dvoma olajša pobiranje tega davka od tujega rezidenta, presega to, kar je nujno potrebno za zagotovitev delovanja in učinkovitosti tega davčnega sistema, ki temelji na načelu davčne teritorialnosti. Dejansko obstajajo ukrepi, ki manj omejujejo temeljne svoboščine.

52 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 113 sklepnih predlogov, je zakonodajalec Skupnosti že sprejel usklajevalne ukrepe, ki v bistvu zasledujejo isti cilj. Konkretno, Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja, nekaterih trošarin in obdavčevanja zavarovalnih premij

(UL L 336, str. 15), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/106/ES z dne 16. novembra 2004 (UL L 359, str. 30), omogoča državi članici, da pristojne organe druge države članice zaprosi za vse informacije, ki ji omogočajo pravilno odmero davkov na dohodek (sodbi z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard, C-55/98, Recueil, str. I-7641, točka 26, in z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 42).

53 Poleg tega je v Direktivi Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki je del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin (UL L 73, str. 18), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/44/ES z dne 15. junija 2001 (UL L 175, str. 17), določeno, da lahko država članica zaprosi za pomoč drugo državo članico glede izterjave terjatev v zvezi z določenimi davki, med katere sodi davek na dohodek in premoženje.

54 Končno se lahko v tem smislu obravnava kot sorazmeren glede na zasledovani cilj samo tak sistem izterjave davka na dohodek od vrednostnih papirjev, ki v celoti upošteva zmanjšanja vrednosti, do katerih lahko pride naknadno pri prenosu prebivališča zadevnega davčnega zavezanca, razen če so se ta zmanjšanja že upoštevala v državi članici gostiteljici.

55 Torej je treba na tretje in peto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 43 ES razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica vzpostavi sistem obdavčitve povečanj vrednosti v primeru prenosa prebivališča davčnega zavezanca iz te države članice, kot je sistem v postopku v glavni stvari, ki pogojuje odobritev odloga plačila tega davka z zagotovitvijo zavarovanj in ki ne upošteva v celoti zmanjšanj vrednosti, do katerih lahko pride naknadno pri prenosu prebivališča zadevne osebe in jih država članica gostiteljica ni upoštevala.

Četrto vprašanje

56 S četrтим vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali sprostitev zavarovanja, ki je bilo zagotovljeno za pridobitev odloga plačila davka na povečanje vrednosti vrednostnih papirjev, vodi v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, do odprave vseh ovir z uinkom za nazaj. To sodišče nato sprašuje, ali ima oblika akta, na podlagi katerega je bilo zavarovanje sproščeno, kakršen koli uinek na to presojo. Končno želi vedeti, ali je treba plačati nadomestilo za povrnitev morebitne škode, ki je tako nastala.

57 Kot je opozorila generalna pravobranilka v točki 128 sklepnih predlogov zagotovitev zavarovanj na splošno ni brez povezanih stroškov. Predvsem lahko zastavitev deležev družb zmanjša zaupanje v plačilno zmožnost njihovega lastnika, ki lahko priakuje, odvisno od okoliščin primera, manj ugodne kreditne pogoje. Tako teh posledic ne bi bilo mogoče popraviti z uinkom za nazaj s samo sprostitvijo zavarovanja.

58 Poleg tega ni sporno, da v tem pogledu vprašanje v zvezi z obliko akta, na podlagi katerega je bilo zavarovanje sproščeno, ni pomembno.

59 Glede možnosti dobiti nadomestilo za škodo, ki je nastala zaradi obveznosti zagotoviti zavarovanje, da bi bil lahko deležen odloga plačila zadevnega davka, je treba spomniti, da je obveznost držav članic v skladu z uporabo načela sodelovanja, določenega v členu 10 ES, da zagotovijo sodno varstvo, ki za posameznike izhaja iz neposrednega uinka prava Skupnosti. Če na področju ne obstaja zakonodaja Skupnosti, je naloga nacionalnega pravnega reda vsake države članice določiti pristojno sodno oblast in podrobna postopkovna pravila, ki urejajo pravna sredstva, namenjena zagotovitvi varstva pravic, ki jih imajo posamezniki zaradi neposrednega uinka prava Skupnosti. Vendar ta pravila ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki se nanašajo na podobna nacionalna pravna sredstva (načelo enakovrednosti), in ne smejo narediti praktično nemogoče ali preozko težko izvajanje pravic, podeljenih s pravnim redom Skupnosti (načelo

u?inkovitosti) (glej v tem smislu sodbe z dne 16. decembra 1976 v zadevi Rewe, 33/76, Recueil, str. 1989, to?ka 5; z dne 14. decembra 1995 v zadevi Peterbroeck, C-312/93, Recueil, str. I-4599, to?ka 12, in z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in 410/98, Recueil, str. I-1727).

60 Poleg tega je Sodiš?e že razsodilo, da je nacionalno pravo tisto, ki mora ob spoštovanju zgoraj navedenih na?el urediti vsa dodatna vprašanja, ki se nanašajo na vra?ilo neupravi?eno pobranih davkov, kot je pla?ilo obresti, vklju?no z datumom, od katerega dalje se morajo izra?unati, in njihovo stopnjo (sodbi z dne 21. maja 1976 v zadevi Roquette frères proti Komisiji, 26/74, Recueil, str. 677, to?ke 11 in 12, in z dne 12. junija 1980 v zadevi Express Dairy Foods, 130/79, Recueil, str. 1887, to?ki 16 in 17, ter zgoraj navedena sodba Metallgesellschaft in drugi, to?ka 86).

61 Isto mora veljati za zahtevek za pla?ilo zamudnih obresti, ki so namenjene nadomestitvi morebitnih stroškov, povzro?enih z zagotovitvijo zavarovanja, ?e obstajajo podobnosti med vra?ilom neupravi?eno pobranih davkov in sprostitvijo zavarovanj, ki se jih je zahtevalo s kršitvijo prava Skupnosti.

62 Sicer lahko škoda, povzro?ena z zagotovitvijo zavarovanja, ki se ga je zahtevalo s kršitvijo prava Skupnosti, povzro?i odgovornost države ?lanice, ki je sprejela sporni ukrep.

63 Iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da je država ?lanica dolžna povrniti škodo, ki jo je povzro?ila posameznikom s kršitvijo prava Skupnosti in za katero je odgovorna, ?e so izpolnjeni trije pogoji, namre? da kršeno pravno pravilo podeljuje pravice posameznikom, da je kršitev dovolj resna in da obstaja neposredna vzro?na zveza med kršitvijo obveznosti države in škodo, ki so jo utrpele oškodovane osebe. Te pogoje je treba presojati glede na posami?no vrsto položaja (sodbe z dne 5. marca 1996 v zadevi Brasserie du pêcheur in Factortame, C-46/93 in C-48/93, Recueil, str. I-1029, to?ka 51; z dne 8. oktobra 1996 v zadevi Dillenkofer in drugi, C?178/94, C-179/94 in od C-188/94 do C-190/94, Recueil, str. I-4845, to?ka 21, in z dne 4. julija 2000 v zadevi Haim, C-424/97, Recueil, str. I-5123, to?ka 36).

64 Predvsem glede drugega pogoja je Sodiš?e že razsodilo, da je kršitev prava Skupnosti dovolj resna, ?e je država ?lanica pri izvrševanju svojega zakonodajnega pooblastila o?itno in resno prekora?ila omejitve, postavljene pri izvrševanju njenih pooblastil (glej zgoraj navedeni sodbi Brasserie du pêcheur in Factortame, to?ka 55, ter Dillenkofer in drugi, to?ka 25), ter ?e je imela zadevna država ?lanica ob storitvi kršitve samo precej omejeno ali skoraj neobstoje?e pooblastilo za odlo?anje po prostem preudarku, v teh primerih lahko že preprosta kršitev prava Skupnosti zadoš?a za ugotovitev obstoja dovolj resne kršitve (sodba z dne 23. maja 1996 v zadevi Hedley Lomas, C-5/94, Recueil, str. I-2553, to?ka 28).

65 Za dolo?itev, ali je kršitev prava Skupnosti dovolj resna kršitev, mora nacionalno sodiš?e, ki mu je bil predložen odškodninski zahtevek, upoštevati vse dejavnike, ki ozna?ujejo dejansko stanje, ki mu je bilo predloženo. Ti dejavniki vklju?ujejo predvsem stopnjo jasnosti in natan?nosti kršenega pravila, ali je bila kršitev ali škoda povzro?ena namerno ali nenamerno, ali je bila kakršna koli zmotna uporaba prava upravi?ena ali neupravi?ena in okoliš?ino, da je lahko stališ?e, ki ga je zavzela institucija Skupnosti, prispevalo k sprejetju ali ohranitvi nacionalnih ukrepov ali praks, ki nasprotujejo pravu Skupnosti (glej zgoraj navedeni sodbi Brasserie du pêcheur in Factortame, to?ka 56, in Haim, to?ka 43).

66 V zvezi s tem je treba poudariti, da so zadevna pravila prava Skupnosti dolo?be Pogodbe, ki so veljale in bile neposredno uporabne preden so nastala dejstva v postopku v glavni stvari. Vendar v ?asu, ko je za?el veljati sporni dav?ni sistem, namre? 1. januarja 1997, Sodiš?e še ni izdalo zgoraj navedene sodbe de Lasteyrie du Saillant, v kateri je prvi? razsodilo, da je obveznost

zagotovitve zavarovanja za pridobitev odloga plačila davka na povečanje vrednosti vrednostnih papirjev, ki je z več vidikov podobna tistim iz postopka v glavni stvari, v nasprotju s svobodo ustanavljanja.

67 Na četrto vprašanje je torej treba odgovoriti, da ovire, ki izhajajo iz zahteve po zagotovitvi zavarovanja, ki krši pravo Skupnosti, ni mogoče odpraviti s samo sprostitvijo tega zavarovanja. Oblika akta, na podlagi katerega je bilo zavarovanje sproščeno, ni pomembna za to presojo. Če država članica predvideva plačilo zamudnih obresti ob morebitni sprostitvi zavarovanja, ki se je zahtevalo s kršitvijo nacionalnega prava, je treba te obresti plačati tudi ob morebitni kršitvi prava Skupnosti. Poleg tega mora predložitveno sodišče presoditi v skladu z usmeritvami, ki mu jih je dalo Sodišče, ter ob spoštovanju načel enakovrednosti in učinkovitosti, ali je zadevna država članica odgovorna za škodo, ki je bila povzročena z obveznostjo zagotovitve takšnega zavarovanja.

Pravila, ki se uporabijo za povračilo stroškov

68 Čeprav izrek predložitvene odločbe omenja samo pet vprašanj, obravnavanih zgoraj, se zdi, da želi predložitveno sodišče s sklicevanjem v tej odločbi na zgoraj navedeno sodbo D v bistvu pridobiti pojasnilo glede združljivosti nizozemskih pravil, ki veljajo za povračilo stroškov, s pravom Skupnosti. V tem primeru je to eno izmed vprašanj, glede katerih to sodišče razsoja v sporu o glavni stvari.

69 Iz ustaljene sodne prakse pa izhajajo, da potreba po razlagi prava Skupnosti, ki bi bila koristna za nacionalno sodišče, zahteva, naj to opredeli dejanski položaj in pravni okvir vprašanj, ki jih zastavlja, ali da vsaj razloži dejanske okoliščine, na katerih temeljijo ta vprašanja (glej zlasti sodbe z dne 26. januarja 1993 v združenih zadevah Telemarsicabruzzo in drugi, od C-320/90 do C-322/90, Recueil, str. I-393, točki 6 in 7; z dne 21. septembra 1999 v zadevi Albany, C-67/96, Recueil, str. I-5751, točka 39, in z dne 13. aprila 2000 v zadevi Lehtonen in Castors Braine, C-176/96, Recueil, str. I-2681, točka 22).

70 Informacije, navedene v predložitveni odločbi, morajo Sodišču omogočiti ne samo, da posreduje koristne odgovore, ampak tudi da vladam držav članic in drugim zainteresiranim strankam da možnost, da predstavijo svoja stališča v skladu s členom 23 Statuta Sodišča. Sodišče je dolžno zagotoviti, da se ta možnost varuje, pri čemer upošteva, da se na podlagi zgoraj navedene določbe le predložitvene odločbe vročijo zadevnim strankam (glej zlasti sklep z dne 23. marca 1995 v zadevi Saddik, C-458/93, Recueil, str. I-511, točka 13, in zgoraj navedeni sodbi Albany, točka 40, ter Lehtonen in Castors Braine, točka 23).

71 Treba je ugotoviti, da navedeni pogoji niso izpolnjeni v zvezi s pravili, ki veljajo za povračilo stroškov.

72 V teh okoliščinah vprašanje, ki se nanaša na ta pravila, ni dopustno.

Stroški

73 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1) Državljan Skupnosti, kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, ki po prenosu svojega prebivališča prebiva v državi članici in ima vse deleže družb, ki imajo sedež v drugi državi članici, se lahko sklicuje na člen 43 ES.

2) Člen 43 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica uvede sistem obdavčitve povečanj vrednosti v primeru prenosa prebivališča davčnega zavezanca iz te države članice, kot je sistem v postopku v glavni stvari, ki odobritev odloga plačila tega davka podreja zagotovitvi zavarovanj in ne upošteva v celoti zmanjšanj vrednosti, do katerih lahko pride naknadno pri prenosu prebivališča zadevne osebe in jih država članica gostiteljica ni upoštevala.

3) Ovire, ki izhajajo iz zahteve po zagotovitvi zavarovanja, ki krši pravo Skupnosti, ni mogoče odpraviti s samo sprostitevjo tega zavarovanja. Oblika akta, na podlagi katerega je bilo zavarovanje sproščeno, ni pomembna za to presojo. Če država članica predvideva plačilo zamudnih obresti ob morebitni sprostitevji zavarovanja, ki se je zahtevalo s kršitvijo nacionalnega prava, je treba te obresti plačati tudi ob morebitni kršitvi prava Skupnosti. Poleg tega mora predložitveno sodišče presoditi v skladu z usmeritvami, ki mu jih je dalo Sodišče, ter ob spoštovanju načel enakovrednosti in učinkovitosti, ali je zadevna država članica odgovorna za škodo, povzročeno z obveznostjo zagotovitve takšnega zavarovanja.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.