



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 6. junija 2013*

„Neizpolnitev obveznosti države — Člena 56 PDEU in 63 PDEU — Člena 36 in 40 Sporazuma EGP — Davčna zakonodaja — Davčna oprostitve, ki se uporablja samo za obresti, ki jih plačajo banke rezidentke, ob izključitvi obresti, ki jih plačajo banke s sedežem v tujini“

V zadevi C-383/10,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti države na podlagi člena 258 PDEU, vložene 30. julija 2010,

Evropska komisija, ki jo zastopata R. Lyal in F. Dintilhac, agenta, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Belgiji, ki jo zastopata J.-C. Halleux in M. Jacobs, agenta,

tožena stranka,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi A. Borg Barthet v funkciji predsednika petega senata, J.-J. Kasel, sodnik, in M. Berger, sodnica (poročevalka),

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Belgija s tem, da je uzakonila in ohranila v veljavi sistem, ki nalaga diskriminatorno obdavčitev obresti, ki jih plačajo banke nerezidentke, kar izhaja iz uporabe davčne oprostitve le za obresti, ki jih plačajo belgijske banke, ni

* Jezik postopka: francoščina.

izpolnila obveznosti iz členov 56 PDEU in 63 PDEU ter členov 36 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Belgijsko pravo

- 2 Člen 21(5) zakona o dohodnini (v nadaljevanju: CIR 1992) v različici, ki je veljala v letu odmere 2010 (prihodki iz leta 2009), določa:

„Dohodki iz kapitala in premičnega premoženja ne zajemajo:

[...]

- (5) prvega dela do višine 1730 [EUR] (osnovni znesek 1250 [EUR]) letno v zvezi z dohodki iz hranilnih vlog, ki jih brez običajne sklenitve vezave ali možnosti odpovedi prejmejo kreditne institucije s sedežem v Belgiji in ki so urejeni z zakonom z dne 22. marca 1993 o položaju in nadzoru kreditnih institucij, pri čemer:

- morajo te vloge poleg tega ustrezati merilom, ki jih določi kralj na podlagi mnenja komisije za bančništvo, finance in zavarovanja [...] glede valute, v kateri so izraženi, glede pogojev in načinov dviga in plačil davka ter glede strukture na ravni in na način izračuna njihovega obrestovanja;
- se za namen uporabe te določbe kot odpovedni roki ne štejejo roki, ki pomenijo zgolj varnostni ukrep, katerega uveljavljanje si pridrži varčevalec.“

- 3 Člen 313 CIR 1992 določa načelo oprostitve pri viru odtegnjenega davka:

„Zavezanci za dohodnino v letni napovedi za odmero tega davka niso dolžni prijaviti dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja [...], za katere je bil plačan davčni odtegljaj [...]“

- 4 Kraljevi odlok z dne 27. avgusta 1993 o izvajanju zakonika o davkih na dohodek 1992, kakor je bil spremenjen s kraljevim odlokom z dne 7. decembra 2008 (*Moniteur belge* z dne 22. decembra 2008, str. 67513) določa merila, katera morajo med drugim izpolnjevati hranilne vloge iz člena 21(5) CIR 1992, da se lahko zanje uporablja ta člen.

Predhodni postopek

- 5 Komisija je v dopisu z dne 19. oktobra 2006 belgijske organe opozorila na obveznosti, ki izhajajo iz členov 49 ES in 56 ES (ki sta postala člena 56 PDEU in 63 PDEU) ter členov 36 in 40 Sporazuma EGP ter na nujnost uskladitve s temi členi.
- 6 Belgijski organi so na ta uradni opomin odgovorili v dopisu z dne 27. februarja 2007 in v njem zatrdili, da ugotovitev Komisije v zvezi s členom 63 PDEU temelji na neutemeljeni domnevi, v zvezi s členom 56 PDEU pa na nerazumevanju cilja, ki mu sledi sporni ukrep, ki bi, če bi se nanašal na hranilne vloge pri tujih bankah, povzročil neskladja pri uporabi Direktive 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 369) glede na državo članico ali državo pogodbenico, v kateri je hranilna vloga, kar bi bilo med drugim škodljivo za zadevne davčne zavezance.

- 7 Komisija je v obrazloženem mnenju, ki ga je 26. junija 2009 naslovila na belgijske organe, Kraljevini Belgiji očitala, da s tem, da je uzakonila in ohranila v veljavi sistem, ki nalaga diskriminatorno obdavčitev za obresti, ki jih plačajo banke nerezidentke, kar se kaže v uporabi davčne oprostitve le za obresti, ki jih plačajo belgijske banke, ta država članica ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi členov 49 ES in 56 ES ter členov 36 in 40 Sporazuma EGP. V tem mnenju je bil za uskladitev z določbami Pogodbe in Sporazuma EGP določen dvomesečni rok.
- 8 Belgijski organi so na obrazloženo mnenje odgovorili v dopisu z dne 28. septembra 2009 in v njem zatrdili predvsem, da je sporni ukrep upravičen zaradi nujnosti zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora in varstva malih varčevalcev.
- 9 Ker Komisija s tem odgovorom ni bila zadovoljna, je 26. julija 2010 vložila to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti.

Tožba

Trditve strank

- 10 Komisija v tožbi uvodoma poudarja, da neposredno obdavčenje ni v izključni pristojnosti držav članic, temveč je implicitno in nujno vključeno v pristojnost v zvezi z notranjim trgovom iz člena 4(2)(a) PDEU in se šteje, da spada v deljeno pristojnost med Unijo in državami članicami. Ta razlaga naj bi bila potrjena s sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je neposredno obdavčenje v pristojnosti držav članic, te pa morajo to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije. Komisija v utemeljitev svojega stališča navaja sodbo z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck (C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 21).
- 11 Komisija v zvezi z vprašanjem, ali zadevne nacionalne določbe spadajo na področje uporabe člena 56 PDEU ali člena 63 PDEU, s sklicevanjem na točko 43 sodbe z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz (C-452/04, ZOdl., str. I-9521) meni, da je treba glede na učinke navedenih določb očitano neizpolnitev obveznosti preučiti ob upoštevanju svobodnega opravljanja storitev in tudi prostega pretoka kapitala.
- 12 Na prvem mestu, glede svobodnega opravljanja storitev Komisija ob opozarjanju na cilj in osebno področje uporabe člena 56 PDEU ter naslednjih členov trdi, da je zadevna belgijska zakonodaja v nasprotju z navedenimi določbami, ker učinkuje tako, da belgijske rezidente za vodenje varčevalnih računov odvrta od uporabe storitev bank s sedežem v drugih državah članicah Unije in državah pogodbenicah Sporazuma EGP. Komisija pojasnjuje, da obresti, ki jih plačujejo zadnjenavedene, ne morejo nikoli biti oproščene davka samo zato, ker banka dolžnica nima sedeža v Belgiji, pa čeprav bi bila ta banka pripravljena izpolniti vse druge pogoje, ki jih določa zadevna belgijska zakonodaja.
- 13 Komisija meni, da je trditev o neobstoju kakršnihkoli pritožb v zvezi s tem s strani finančnega sektorja in, natančneje, s strani kreditnih institucij s sedežem v tujini, brez pomena, ker ima tožba zaradi neizpolnitve obveznosti objektivno naravo in torej ni pogojena z nikakršno pritožbo. Komisija ob poudarjanju, da svobodno opravljanje storitev ne prinaša samo pravice do opravljanja storitev, temveč tudi pravico do njihove uporabe, poleg tega trdi, da zadevni ukrep ne odvrta le bank s sedežem v tujini od nudenja storitev belgijskim rezidentom, ampak tudi belgijske rezidente od uporabe storitev teh bank, zato pomeni omejitev navedene temeljne svoboščine.
- 14 Komisija poleg tega meni, da take omejitve ni mogoče upravičiti z nobeno od trditev, ki jih je navedla Kraljevina Belgija, in da je z njo vsekakor kršeno načelo sorazmernosti.

- 15 Prvič, glede upravičenosti navedene omejitve iz nujnega razloga v splošnem interesu, ki pomeni nujnost zagotavljanja davčnega nadzora, Komisija priznava, da je nadzor v nekaterih primerih lahko zelo težaven in da lahko načeloma potreba po preprečitvi davčnih utaj in zlorab upraviči omejitve prostega pretoka. V zvezi s tem Komisija s sklicevanjem na Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru z dne 10. decembra 2007, naslovljeno „Uporaba ukrepov proti zlorabi na področju neposrednih davkov – v EU in v zvezi s tretjimi državami“ (COM(2007) 785 final) in sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi Lankhorst-Hohorst (C-324/00, ZOdl., str. I-11779, točka 37) trdi, da čeprav belgijska zakonodaja z izključevanjem davčne oprostitve za obresti, ki jih plačajo tuje banke, preprečuje utaje, pa s tem tudi ovira zakonito uresničevanje svobode opravljanja storitev. Ta ukrep naj bi zato očitno presegal to, kar je nujno za uresničitev njegovega cilja. Komisija poleg tega opozarja, da to, da je Kraljevina Belgija že udeležena v sistemu izmenjave podatkov iz Direktive 2003/48, omogoča prav občutno zmanjšanje nevarnosti utaj.
- 16 Drugič, Komisija glede utemeljitve, ki se nanaša na socialno-ekonomsko naravo zadevnega ukrepa, ki naj bi spodbujal varčevanje za starost med „malimi davčnimi zavezanci“, meni, da davčna oprostitve obresti, ki jih plačajo banke, ki nimajo sedeža v Belgiji, ni v nasprotju s tem ciljem, in da imajo, nasprotno, zaradi takega ukrepa davčni zavezanci širši izbor med varčevalnimi produkti, kar jih še toliko bolj spodbuja k varčevanju.
- 17 Komisija poleg tega trdi, da ni verjetno, da bi skupino davčnih zavezancev, na katere se nanaša zadevni nacionalni ukrep, zanimala možnost pologa svojih prihrankov pri tujih bankah in da skušajo tuje kreditne institucije pridobiti te stranke, označuje zgolj kot špekulacijo in zato kot trditev, s katero ni mogoče upravičiti take omejitve temeljne svoboščine.
- 18 Tretjič, Komisija glede utemeljitve, ki se nanaša na različno raven varstva potrošnikov v primeru stečaja banke, kar je ponazorjeno s primerom težkega položaja belgijskih strank luksemburške hčerinske družbe islandske banke, trdi, na eni strani, da so bila jamstva in varstvo varčevalcev v primeru stečaja banke predmet usklajevanja v Uniji zlasti z Direktivo 94/19/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 30. maja 1994 o sistemih zajamčenih vlog (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 6, zvezek 2, str. 252), ki je bila glede povečanja stopenj kritja spremenjena z Direktivo 2009/14/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 11. marca 2009 (UL L 68, 13.3.2009, str. 3). Po drugi strani naj belgijski organi ne bi jasno opredelili narave in vsebine ravni varstva, ki naj bi bila predmet navedenih razlik. Po mnenju Komisije nacionalna zakonodaja nikakor ne sme vplivati na potrošnike s postavljanjem finančnih instrumentov bank s sedežem zunaj Belgije v slabši položaj.
- 19 Četrto, Komisija v zvezi s trditvijo, da naj belgijski varčevalci ne bi bili ustrezno obveščeni, ker banka s sedežem zunaj belgijskega ozemlja ne uporablja nujno enega od jezikov, ki se govori v Belgiji, trdi, da potrošnik sam presodi, v katerem jeziku je sposoben razumeti podatek, ki se nanaša na odprtje varčevalnega računa. Komisija v zvezi s tem poudarja, da ima Kraljevina Belgija tri uradne jezike, ki se uporabljajo tudi v sosednjih državah članicah.
- 20 Na drugem mestu, v zvezi s prostim pretokom kapitala Komisija ob opozarjanju, da so transakcije na tekočih in depozitnih računih, ki jih opravijo rezidenti pri tujih finančnih ustanovah, navedene v točki VI.B nomenklature, priložene Direktivi 88/361/EGS Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena [63 PDEU] Pogodbe (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10) in da torej spadajo pod pojem pretoka kapitala, trdi, da zadevna nacionalna zakonodaja učinkuje tako, da zmanjšuje privlačnost čezmejnega prenosa kapitala in belgijske rezidente odvrača od tega, da bi odprli hranilne vloge pri bankah, ki nimajo sedeža v Belgiji, ali da bi svoje prihranke ohranili pri teh bančnih ustanovah. Zato naj bi ta ukrep pomenil omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63 PDEU.
- 21 Komisija poleg tega vse razloge za utemeljitev, ki jih je navedla Kraljevina Belgija, šteje za netehtne.

- 22 Po mnenju Komisije namreč te omejitve predvsem ni mogoče upravičiti z razlogi iz člena 65 PDEU, ker je položaj belgijskih rezidentov, ki prejmejo in prijavijo obresti od svojih hranilnih vlog pri bankah s sedežem v Belgiji in pri bankah, ki nimajo sedeža v tej državi članici, objektivno primerljiv. Zato naj bi razlika v obravnavanju pomenila samovoljno diskriminacijo v smislu navedenega člena.
- 23 Dalje, kar zadeva trditev Kraljevine Belgije v zvezi z nevarnostjo, da se nekatere banke, ki nimajo sedeža v Belgiji, imajo pa stranke, ki so rezidenti v tej državi članici, ne bi nagibale k ponudbi finančnih instrumentov, ki bi ustrezali pogojem, določenim z nacionalno zakonodajo, kar bi povzročilo diskriminacijo med belgijskimi rezidenti, ki imajo hranilne vloge zunaj Belgije, glede na to, ali se njihova banka odloči, da se bo uskladila z belgijsko zakonodajo ali ne, Komisija meni, da taka morebitna diskriminacija ne bi nastala zaradi zadevne zakonodaje, temveč zaradi izbire gospodarskih subjektov. Tako bi morali belgijski rezidenti izbirati med tem, ali se bodo odločili za banko, ki ponuja finančni instrument, za katerega velja belgijski sistem davčne oprostitve, ali ne.
- 24 V zvezi z morebitno neizpolnitvijo obveznosti banke s sedežem zunaj Belgije, ki ne bi upoštevala pogojev zadevne belgijske zakonodaje, da bi lahko bila deležna davčne oprostitve, Komisija trdi, da bi belgijski organi lahko ukrepali tako, da bi predvsem odpravili ugodnost te davčne oprostitve za to banko.
- 25 Nazadnje, v zvezi s trditvijo Kraljevine Belgije, da za zadevno zakonodajo velja izjema iz člena 64(1) PDEU, ker je belgijski sistem davčne oprostitve hranilnih vlog 31. decembra 1993 že obstajal, ker se je v belgijskem pravnem redu obdržal neprekinjeno in ker od tega dne ni bil bistveno spremenjen, Komisija trdi, da sporne zakonodaje ni izpodbijala glede bank s sedežem v tretjih državah, razen tistih, ki imajo sedež v eni od držav Evropskega gospodarskega prostora, ki so članice Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA), temveč glede tistih, ki so zajete v členu 40 Sporazuma EGP.
- 26 Kraljevina Belgija se opira na usmeritev sodbe z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05 ZOdl., str. I-11531, točki 48 in 49) in poudarja, da uporaba člena 64(1) PDEU omogoča, da se za tretje države ohrani omejitev pretoka kapitala, ki je obstajal 31. decembra 1993. Sistem davčne oprostitve za belgijske hranilne vloge, ki je na ta dan že obstajal, naj bi bil od tedaj neprekinjeno ohranjen v nacionalnem pravnem redu in naj po tem datumu ne bi bil bistveno spremenjen.
- 27 Kraljevina Belgija v zvezi s prostim pretokom kapitala s sklicevanjem na člen 65(1)(a) PDEU izpodbija to, da so belgijski davčni zavezanci, ki vlagajo v hranilne vloge, z vidika zadevne davčne oprostitve v enakem položaju glede na kraj, v katerem je naložen njihov kapital, in sicer glede na to, ali je njihova vloga v Belgiji ali ne.
- 28 Ta država članica v zvezi s tem pojasnjuje, da se glede oseb, ki imajo hranilno vlogo v Belgiji, nacionalna oprostitve plačila davka opravi pri viru in torej na ravni belgijskih finančnih ustanov. Tako v davčnem letu 2010 za prvi del dohodkov iz hranilne vloge, ki znaša 1 730 EUR, ni bil odtegnjen davek. Ta prvi del se namreč ni štel kot dohodek od kapitala ali premoženja in ga torej ni bilo treba prijaviti v letni davčni napovedi. Za del dohodka iz hranilne vloge, ki je presegal navedeni znesek, pa je bil odtegnjen davek, vendar ga tudi ni bilo treba prijaviti v navedeni letni napovedi. Tako bi bilo, če bi šlo za tako imenovan sistem „oprostitve“ pri viru odtegnjenega davka. Zato po mnenju Kraljevine Belgije nacionalna davčna uprava načeloma ne ve za obstoj hranilnih vlog v Belgiji kar zadeva fizične osebe, ki so rezidenti na nacionalnem ozemlju.
- 29 Kar pa zadeva davčne zavezance, ki imajo hranilno vlogo v drugi državi članici, Kraljevina Belgija pojasnjuje, da mora dohodke iz teh vlog prijaviti davčni zavezanec in da so od tedaj ti prav tako predmet izmenjave podatkov v okviru Direktive 2003/48. Če imajo navedeni davčni zavezanci hranilno vlogo v Belgiji in če so v njihovi letni davčni napovedi hkrati zahtevali ugodnost zadevne davčne oprostitve za 1 730 EUR dohodka iz tujih hranilnih vlog, je za belgijsko davčno upravo po mnenju te države članice nemogoče preveriti, ali niso bili davčni zavezanci morda neupravičeno deležni dvojne

davčne oprostitve, in sicer enkrat za dohodke iz hranilnih vlog v Belgiji po sistemu oprostitvenega sistema pri viru odtegnjenega davka in torej anonimno ter drugič za dohodke iz hranilnih vlog v drugi državi članici ob odmeri dohodnine.

- 30 Kraljevina Belgija tudi zatrjuje, da če bi se odločila odpraviti navedeno omejitev s tem, da bi odpravila zadevno davčno oprostitvev za dohodke iz hranilnih vlog v Belgiji, bi se ti obravnavali manj ugodno od dohodkov iz hranilnih vlog, ustvarjenih v tujini. V tem primeru bi namreč za prve davek odtegnile belgijske finančne ustanove ob prejemu plačila v obliki oprostitve pri viru odtegnjenega davka, medtem ko bi bil za druge davek odtegnjen na podlagi napovedi, predložene v letu, ki sledi prejemu dohodkov, v obliki odmere, opravljene povprečno dve leti po prejemu plačila. Zato naj bi bili belgijski davčni zavezanci, ki prejemajo dohodke iz tujih hranilnih vlog, deležni finančne ugodnosti, davčni zavezanci, ki imajo hranilne vloge v Belgiji, pa ne. Belgijska vlada torej meni, da sistem, uveden za preprečevanje dvojne davčne oprostitve za dohodke iz hranilnih vlog, ne pomeni niti sredstva samovoljne diskriminacije niti prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in da za uresničitev cilja preprečevanja zlorabe dvojne davčne oprostitve ne obstaja bolj sorazmeren sistem kot ta, ki je veljaven.
- 31 Glede svobode opravljanja storitev Kraljevina Belgija predvsem trdi, da preverjanje izpolnjevanja pogojev, ki jih določa zadevna zakonodaja, ne glede na to, kakšno sredstvo prisile uporabi belgijska davčna uprava za tuje kreditne institucije, zahteva učinkovito izmenjavo bančnih podatkov na predlog. Čeprav se je po mnenju Kraljevine Belgije ta izmenjava podatkov v zadnjih letih precej izboljšala, ta država članica meni, da Direktiva 77/799/EGS Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63), predvsem njen člen 8, ni ustrezen instrument za to. Vendar naj težava ne bi bila le v morebitni nepridobitvi podatkov s strani drugih držav članic, temveč tudi v nemožnosti pridobitve podatkov v zvezi z belgijskimi in tujimi hranilnimi vlogami in torej preprečitve neupravičene dvojne davčne oprostitve.
- 32 Dalje, Kraljevina Belgija s sklicevanjem zlasti na sodbo Sodišča z dne 11. junija 2009 v združenih zadevah X in Passenheim-van Schoot (C-155/08 in C-157/08, ZOdl., str. I-5093) meni, da je sporni ukrep upravičen z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora.
- 33 Ta država članica v zvezi s tem trdi, da davčnemu zavezancu na tej podlagi ni mogoče pripisati odgovornosti za utajo, ker so samo belgijske finančne ustanove dolžne plačati davčni odtegljaj. Če belgijska finančna ustanova ne bi izpolnjevala enega od pogojev za oprostitvev, bi morala ta belgijskemu davčnemu organu izplačati pri viru neodtegnjen davek. Ker belgijski finančni ustanovi v napovedi za davčni odtegljaj ni treba navesti istovetnosti upravičenca do obresti, belgijska davčna uprava od nje ne more zahtevati, da ji razkrije istovetnost zadevnega upravičenca. Poleg tega zadevna belgijska finančna ustanova ne bi mogla od svoje stranke izterjati odtegnjenega davka, saj njegovo obračunavanje izhaja iz zakonskih obveznosti, ki jih imajo samo belgijske finančne ustanove. Nasprotno pa bi bil v primeru, v katerem bi davčna oprostitvev veljala tudi za dohodke iz tujih hranilnih vlog, obdavčen davčni zavezanec sam in ne bi mogel uveljavljati terjatve od tuje finančne ustanove, ki ne bi izpolnjevala enega od pogojev za davčno oprostitvev. Ker zadnjenavedena nima nobene davčne obveznosti do belgijske davčne uprave, namreč ne bi bilo verjetno, da bi ta ustanova svoji stranki dala kakršnokoli obliko jamstva za ustrezno izvedeno belgijsko davčno oprostitvev, tako da bi bilo treba priznati, da davčni zavezanec zato nima nikakršnega civilnega pravnega sredstva proti tuji finančni ustanovi.
- 34 Zato se lahko po mnenju belgijske vlade šteje, da davčna zakonodaja, ki je upravičena z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora, pomeni sorazmeren poseg v prosti pretok kapitala, čeprav se ta zakonodaja ne osredotoča na izključno umetne konstrukte.
- 35 Nazadnje, Kraljevina Belgija meni, da zadevna belgijska davčna zakonodaja nikakor ne presega tega, kar je potrebno za uresničitev njenega cilja, in sicer preprečitve, da bi se ta davčna oprostitvev dodelila neupravičeno.

- 36 Komisija v repliki v zvezi s prostim pretokom kapitala poudarja, da ni izpodbijala niti belgijske zakonodaje, kar zadeva finančne ustanove s sedežem v tretjih državah, ki niso podpisnice Sporazuma EGP, tako da ugotovitve Kraljevine Belgije glede določbe iz člena 64(1) PDEU niso upoštevne, niti belgijskega sistema oprostitve pri viru odtegnjenega davka, ki se uporablja za dohodek iz kapitala, ki presega oproščeni znesek.
- 37 Ta institucija poleg tega zatrjuje, da trditve Kraljevine Belgije v zvezi z nevarnostjo dvojne davčne oprostitve niso upoštevne, saj ta nevarnost s še hujšimi posledicami obstaja tudi v izključno notranjem okviru, v katerem za uživanje dvojne ali večkratne davčne oprostitve za obresti ob upoštevanju anonimnosti, do katere so upravičeni varčevalci, zadostuje že razpršitev prihrankov med dve ali več bank. Kraljevina Belgija torej ne more upravičiti diskriminacije na čezmejni ravni, če se niti na nacionalni ravni ne bori proti enaki nevarnosti utaj.
- 38 Glede svobode opravljanja storitev in utemeljitve z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora Komisija na eni strani izpodbija upoštevnost sklicevanja na zgoraj navedeno sodbo X in Passenheim-van Schoot v okviru obravnavane zadeve. Na drugi strani pa meni, da je Direktiva 77/799 ustrezno sredstvo za preverjanje, ali tuje banke izpolnjujejo pogoje za dodelitev zadevne davčne oprostitve, ki jih določa belgijska zakonodaja. Zato Komisija v celoti vztraja pri svojih tožbenih predlogih.

Presoja Sodišča

Svoboda opravljanja storitev

- 39 V okviru tega očitka Komisija trdi, prvič, da Kraljevina Belgija ni izpolnila obveznosti na podlagi člena 56 PDEU.
- 40 Najprej je treba poudariti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi A, C-48/11, točka 16 in navedena sodna praksa).
- 41 Prav tako je treba poudariti, da gre pri opravljanju bančnih storitev za storitve v smislu člena 57 PDEU in da člen 56 PDEU nasprotuje uporabi vsakršne nacionalne zakonodaje, ki bi brez objektivne utemeljitve omejevala možnost ponudnika storitev, da to svobodo učinkovito uresničuje (glej v tem smislu sodbo z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Dansk, C-150/04, ZOdl., str. I-1163, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 42 Člen 56 PDEU z vidika enotnega trga in da bi bilo mogoče uresničiti njegov cilj nasprotuje uporabi vsakršnega nacionalnega predpisa, katerega posledica je, da opravljanje storitev med državami članicami postane težavnejše od opravljanja storitev izključno znotraj države članice (zgoraj navedena sodba Komisija proti Dansk, točka 38).
- 43 Med drugim iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da člen 56 PDEU nasprotuje zlasti vsakršni nacionalni zakonodaji, ki lahko prepove ali drugače ovira dejavnosti ponudnika s sedežem v drugi državi članici, kjer ta zakonito opravlja podobne storitve (glej sodbo z dne 5. julija 2007 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-522/04, ZOdl., str. I-5701, točka 38).
- 44 V obravnavanem primeru je treba opozoriti, da zadevna zakonodaja določa različen davčni sistem za obresti iz hranilnih vlog, glede na to, ali so jih plačale banke, ki imajo sedež v Belgiji, ali ne. Tako razliko v obravnavanju belgijska vlada pojasnjuje zlasti z nemogućnostjo uporabe istega sistema v obeh primerih za preprečevanje dvojne davčne oprostitve, kadar ima davčni zavezanec hranilno vlogo v Belgiji in hkrati v drugi državi članici.

- 45 Preveriti je torej treba, ali ta zakonodaja postavlja omejitve svobode opravljanja storitev in, po potrebi, ali je to omejitev mogoče upravičiti z razlogi, ki jih je navedla belgijska vlada.
- 46 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da belgijska vlada v svojem odgovoru na tožbo ne zanika obstoja omejitve te svobode.
- 47 Dalje, poudariti je treba, da sporna belgijska zakonodaja učinkuje tako, da belgijske rezidente odvraca od tega, da bi uporabljali storitve bank s sedežem v drugi državi članici in da bi odprli ali obdržali varčevalni račun pri bankah, ki nimajo sedeža v Belgiji, ker za obresti, ki jih te plačajo, ni mogoče uporabiti zadevne davčne oprostitve, če te banke nimajo sedeža na belgijskem ozemlju. Na drugi strani je ta ureditev taka, da imetnike varčevalnega računa pri banki s sedežem na belgijskem ozemlju, ki zato uživajo navedeno davčno oprostitve, odvraca od tega, da bi svoj račun prenesli na banko s sedežem v drugi državi članici.
- 48 Zato je treba ugotoviti, da pomeni zadevna ureditev omejitev svobode opravljanja storitev, ki je načeloma prepovedana s členom 56, prvi odstavek, PDEU.
- 49 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je nacionalne ukrepe, ki lahko ovirajo uresničevanje temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, ali zmanjšujejo njegovo privlačnost, mogoče dopustiti, če se z njimi uresničujejo cilji v splošnem interesu, če so primerni za zagotovitev uresnitve teh ciljev in če ne presegajo tega, kar je nujno za njihovo uresničitev (glej zlasti sodbo z dne 12. julija 2012 v zadevi Komisija proti Španiji, C-269/09, točka 62 in navedena sodna praksa).
- 50 Tako je treba preučiti, ali je ugotovljeno omejitev mogoče upravičiti zgolj s ciljem splošnega interesa, na katerega se izrecno sklicuje Kraljevina Belgija, in sicer z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora.
- 51 V zvezi s to utemeljitvijo je najprej treba ugotoviti, da je Sodišče že razsodilo, da je z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora mogoče upravičiti omejitev temeljnih svoboščin (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo X in Passenheim-van Schoot, točka 45).
- 52 Glede nemožnosti uporabe mehanizmov Unije na področju medsebojne pomoči, ki je zagotovljena zlasti z Direktivo 77/799, je treba ugotoviti, da mehanizmi medsebojne pomoči med državami članicami zadostujejo za to, da se državi članici omogoči opravljanje nadzora verodostojnosti napovedi davčnih zavezancev glede njihovih dohodkov, ustvarjenih v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 29. novembra 2011 v zadevi National Grid Indus, C 371/10, ZOdl., str. I-12273, točka 78, in zgoraj navedeno sodbo v zadevi Komisija proti Španiji, točka 68).
- 53 Vendar ni izključeno, da zgoraj navedeni mehanizem sodelovanja v praksi ne deluje vedno učinkovito in zadovoljivo. Vendar se države članice ne bi smele opirati na morebitne težave pri zbiranju potrebnih informacij ali na pomanjkljivosti, ki se lahko pojavijo v sodelovanju med njihovimi davčnimi organi, da bi upravičile omejitve temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo (glej v tem smislu sodbo z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 33, in zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Španiji, točka 72).
- 54 Zadevnim davčnim organom namreč nič ne preprečuje, da od zavezancev zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so potrebni za pravilno odmero zadevnih davkov, in po potrebi zavrnejo zahtevano oprostitve, če ti dokazi niso predloženi (glej zlasti sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 95 in navedena sodna praksa).
- 55 Belgijska vlada v zvezi s tem trdi, da je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi X in Passenheim-van Schoot sprejelo utemeljitev, ki se nanaša na nezadostno učinkovitost navedenega mehanizma sodelovanja.

- 56 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Sodišče v navedeni sodbi razsodilo, da je uporaba podaljšane roka za dodatno odmero davka ob sumu prikrivanja obdavčljivega premoženja v drugi državi članici upravičena s ciljem zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam.
- 57 V obravnavanem primeru pa belgijska davčna uprava glede dohodkov, ki jih prijavijo davčni zavezanci, ne bi smela imeti težav pri pridobivanju potrebnih podatkov v zvezi s temi dohodki, ustvarjenimi v drugi državi članici.
- 58 Poleg tega, kot v svojem odgovoru na tožbo poudarja Kraljevina Belgija, so dohodki iz tujih hranilnih vlog, ki jih mora davčni zavezanec prijaviti, prav tako predmet izmenjave podatkov v okviru Direktive 2003/48.
- 59 Zato ima belgijska davčna uprava na voljo zakoniti mehanizem – katerega učinkovitost ni bila izpodbijana – za pridobitev podatkov o obstoju tujih dohodkov iz premoženja in jih zato lahko obdavči.
- 60 Iz navedenega izhaja, da utemeljitve, ki se nanaša na nezadostnost mehanizmov sodelovanja na ravni Unije, ni mogoče sprejeti.
- 61 Glede nevarnosti dvojne davčne oprostitve in torej, implicitno, utemeljitve zadevne zakonodaje s cilji boja proti davčnim utajam in izogibanju plačila davka je treba opozoriti, da so to zakoniti cilji, ki jih je Sodišče priznalo (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 7. aprila 2011 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-20/09, ZOdl., str. I-2637, točka 60 in navedena sodna praksa).
- 62 V zvezi s tem je treba ugotoviti, kot je pravilno poudarila Komisija, da ta nevarnost obstaja, tudi če ima davčni zavezanec dva ali več varčevalnih računov pri banki s sedežem v Belgiji in torej v izključno notranjem okviru. Ker so davčni zavezanci upravičeni do anonimnosti v zvezi z obrestmi, ustvarjenimi na belgijskem varčevalnem računu, bi za večkratno uživanje sporne davčne oprostitve zadostovalo, da davčni zavezanec svoje prihranke zaupa več različnim bankam. Torej nevarnost utaje ali zlorabe, na katero se sklicuje belgijska vlada, obstaja tudi v nacionalnem sistemu davčne oprostitve in ni odvisna od obstoja čezmejnega elementa.
- 63 Poleg tega je treba tudi ob predpostavki, da je zadevna nacionalna ureditev primerna za zagotovitev uresničitve cilja zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora in zlasti boja proti davčnemu izogibanju in davčnim utajam, ugotoviti, da ta ureditev presega to, kar je potrebno za uresničenje zastavljenega cilja.
- 64 Iz ustaljene sodne prakse je namreč razvidno, da je utemeljitev, ki se nanaša na boj proti davčnemu izogibanju in davčnim utajam, dopustna le, če se nanaša na popolnoma umetne tvorbe, katerih cilj je izogniti se davčni zakonodaji, kar izključuje vsakršno splošno domnevo goljufije. Zato splošna domneva izogibanja plačilu davka ali davčne utaje ne zadostuje za to, da bi se upravičil davčni ukrep, ki posega v cilje Pogodbe (glej v tem smislu sodbo z dne 28. oktobra 2010 v zadevi Établissements Rimbaud, C-72/09, ZOdl., str. I-10659, točka 34 in navedena sodna praksa). V obravnavanem primeru pa sporna nacionalna ureditev ne preprečuje samo davčnega izogibanja in utaje, temveč tudi zakonito uresničevanje svobode opravljanja storitev, kadar davčni zavezanci dokažejo, da nimajo goljufivega namena.
- 65 Iz tega je mogoče sklepati, da bi belgijska vlada lahko sprejela manj omejevalne ukrepe za to, da bi dosegla cilj boja proti davčni utaji.
- 66 V teh okoliščinah utemeljitve zadevne zakonodaje z nujnostjo preprečevanja davčnega izogibanja in davčne utaje v okviru zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora ni mogoče sprejeti.

- 67 Nazadnje, kar zadeva utemeljitev v zvezi z varčevalnimi računi pri bankah s sedežem zunaj Belgije, češ da mora davčni zavezanec, ki je neupravičeno koristil davčno oprostitve, plačati odtegljaj, pri čemer nima na voljo nikakršnega pravnega sredstva proti tuji banki, zadostuje ugotoviti, da belgijska vlada ni pojasnila, kako bi lahko s svojo skrbjo glede pravične razdelitve civilne odgovornosti med davčnimi zavezanci in zadevnimi bankami upravičila uporabo ukrepa, kakršen je ta v tej zadevi, za uresničitev cilja zagotavljanja davčnega nadzora.
- 68 V teh okoliščinah navedene utemeljitve sporne zakonodaje ni mogoče sprejeti.
- 69 Iz tega je mogoče sklepati, da omejitve svobode opravljanja storitev, ki jo povzroča uporaba sporne nacionalne ureditve, ki dodelitev davčne oprostitve pridržuje le za obresti, ki jih plačajo banke s sedežem v Belgiji, in ne za obresti, ki jih plačajo bančne ustanove s sedežem v drugih državah članicah, ni mogoče upravičiti s cilji, ki jih navaja Kraljevina Belgija, ta omejitev pa tudi ne izpolnjuje zahteve po sorazmernosti.
- 70 Komisija trdi, drugič, da Kraljevina Belgija zaradi obstoja sporne belgijske ureditve prav tako ni izpolnila obveznosti iz člena 36 Sporazuma EGP, ki se nanašajo na svobodo opravljanja storitev.
- 71 V zvezi s tem je treba poudariti, da je navedena določba Sporazuma EGP podobna določbi iz člena 56 PDEU, tako da ugotovitve, navedene v zvezi s tem členom v točkah od 40 do 69 te sodbe, načeloma veljajo tudi za ustrezajoči člen Sporazuma EGP.
- 72 Ugotoviti pa je treba, da belgijska vlada navaja utemeljitev samo v zvezi s členom 56 PDEU. Ker ta vlada ni navedla nobene posebne utemeljitve v zvezi s členom 36 Sporazuma EGP, je mogoče sklepati, da je treba šteti, da tudi člen 36 Sporazuma EGP nasprotuje sporni nacionalni ureditvi.

Prosti pretok kapitala

- 73 Komisija poleg tega Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Belgija ni izpolnila obveznosti iz člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma EGP.
- 74 Ker določbe Pogodbe in Sporazuma EGP o svobodi opravljanja storitev nasprotujejo sporni zakonodaji, ni treba posebej preučiti navedene zakonodaje glede na člena 63 PDEU in 40 Sporazuma EGP, ki se nanašata na prosti pretok kapitala (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Belgiji, točka 79).
- 75 Zato je treba ugotoviti, da Kraljevina Belgija s tem, da je uzakonila in ohranila v veljavi sistem, ki določa diskriminatorno obdavčitev obresti, ki jih plačajo banke nerezidentke, kar izhaja iz uporabe davčne oprostitve le za obresti, ki jih plačajo banke rezidentke, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 PDEU in člena 36 Sporazuma EGP.

Stroški

- 76 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se stranki, ki v postopku ni uspela, naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Kraljevini Belgiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s tožbenimi razlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

- 1. Kraljevina Belgija s tem, da je uzakonila in ohranila v veljavi sistem, ki določa diskriminatorno obdavčitev obresti, ki jih plačajo banke nerezidentke, kar izhaja iz uporabe davčne oprostitve le za obresti, ki jih plačajo banke rezidentke, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 PDEU in člena 36 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.**
- 2. Kraljevini Belgiji se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi