



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 30. januarja 2020*

„Predhodno odločanje – Člen 56 PDEU – Člen 36 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru – Svoboda opravljanja storitev – Davek na borzne transakcije, sklenjene ali izvedene v državi članici – Različno obravnavanje, ki škoduje prejemnikom storitev, ki se obrnejo na poklicne posrednike nerezidente – Omejitev – Upravičenost“

V zadevi C-725/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče, Belgija) z odločbo z dne 8. novembra 2018, ki je na Sodišče prispela 22. novembra 2018, v postopku

Anton van Zantbeek VOF

proti

Ministerraad

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi T. von Danwitz (poročevalec), v funkciji predsednika senata, C. Vajda in A. Kumin, sodnika, generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Anton van Zantbeek VOF A. Maelfait in S. van Bree, advocaten,
- za belgijsko vlado C. Pochet, P. Cottin in J.-C. Halleux, agenti, skupaj s C. Decordier, avocate,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo W. Roels in R. Pethke, agenta,

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

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nizozemščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 56 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).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Anton van Zantbeek VOF in Ministerraad (svet ministrov, Belgija) v zvezi s tožbo za razglasitev ničnosti določb nacionalnega prava, s katerimi je bilo razširjeno področje uporabe davka na borzne transakcije.

Belgijsko pravo

- 3 S členoma 122 in 123 programskega zakona z dne 25. decembra 2016 (*Moniteur belge* z dne 29. decembra 2016, str. 90879, v nadaljevanju: programski zakon) je bil spremenjen zakonik o raznih dajatvah in davkih, tako da je bil v člena 120 in 126/2 tega zakonika vstavljen drugi pododstavek.
- 4 Člen 120 zakonika o raznih dajatvah in davkih, kakor je bil spremenjen s programskim zakonom (v nadaljevanju: ZRDD), določa:

„Predmet davka na borzne transakcije so naslednje transakcije, sklenjene ali izvedene v Belgiji, kadar se nanašajo na belgijske ali tuje javne sklade:

1° vsaka prodaja, vsak nakup in, splošneje, vsaka odsvojitvev in vsaka pridobitev proti plačilu;

[...]

3° vsak odkup lastnih delnic, ki ga opravi investicijska družba, kadar se transakcija nanaša na delnice za kapitalizacijo;

[...]

Za transakcije iz odstavka 1 se šteje, da so bile sklenjene ali izvedene v Belgiji, kadar naročilo za transakcije posredniku s sedežem v tujini neposredno ali posredno izda:

- bodisi fizična oseba z običajnim prebivališčem v Belgiji;
- bodisi pravna oseba za račun svojega sedeža ali poslovne enote v Belgiji.“

- 5 Člen 125(1) ZRDD določa:

„Davek se plača najpozneje zadnji delovni dan:

1° drugega meseca, ki sledi mesecu, v katerem je bila transakcija sklenjena ali opravljena, če je naročnik davčni zavezanec;

2° meseca, ki sledi mesecu, v katerem je bila transakcija sklenjena ali izvedena, v drugih primerih.

Davek se plača s plačilom ali nakazilom na bančni račun pristojnega urada.

Zavezanec na dan plačila temu uradu predloži izjavo, v kateri navede osnovo za odmero davka in vse potrebne elemente za njeno določitev.“

6 Člen 126/2 ZRDD določa:

„Poklicni posredniki so osebno odgovorni za plačilo davka za transakcije, ki jih opravljajo bodisi za račun tretjih oseb bodisi za svoj račun.

Kadar pa ima poklicni posrednik sedež v tujini, je za plačilo davka zavezan naročnik in zanj veljajo obveznosti iz člena 125, razen če lahko dokaže, da je bil davek plačan.“

7 Člen 126/3 ZRDD določa:

„Poklicni posredniki, ki nimajo sedeža v Belgiji, lahko pred izvajanjem ali sklenitvijo borznih transakcij v Belgiji z odobritvijo ministra za finance ali njegovega namestnika določijo pooblaščenega zastopnika, ki ima sedež v Belgiji. Ta pooblaščen zastopnik se Belgijski državi solidarno zaveže za plačilo davka na transakcije, ki jih poklicni posrednik opravi bodisi za račun tretjih oseb bodisi za svoj račun, in za izpolnitev vseh obveznosti, ki jih ima poklicni posrednik v skladu s tem naslovom.

V primeru smrti pooblaščenega zastopnika, odvzema njegove odobritve ali dogodka, zaradi katerega postane nesposoben opravljati svoje naloge, ga je treba nemudoma nadomestiti.

Kralj določi pogoje in podrobna pravila za odobritev pooblaščenega zastopnika“.

8 Člen 127 ZRDD določa:

„Posrednik najkasneje naslednji delovni dan po izvedbi transakcije vsakemu naročniku izda potrdilo, v katerem so navedeni imeni prejemnika storitve in posrednika, podatki o transakcijah, znesek ali vrednost teh transakcij in znesek dolgovanega davka.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 Anton van Zantbeek, družba s sedežem v Belgiji, je 20. junija 2017 pri predložitvenem sodišču Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče, Belgija) vložila tožbo za razglasitev ničnosti členov 122 in 123 programskega zakona, s katerima je bil v člena 120 in 126/2 ZRDD dodan drugi odstavek.

10 Predložitveno sodišče navaja, da so te določbe razširile področje uporabe davka na borzne transakcije (v nadaljevanju: DBT), katerega predmet so transakcije, sklenjene ali izvedene v Belgiji, ki se nanašajo na belgijske ali tuje javne sklade, kadar se transakcije izvedejo prek poklicnega posrednika. To sodišče pojasnjuje, da na podlagi navedenih določb te transakcije niso več edine predmet tega davka, saj se nanaša tudi na transakcije, „za katere se šteje, da so sklenjene ali opravljene v Belgiji“, tako da je treba navedeni davek plačati tudi, kadar naročilo za nakup ali prodajo poklicnemu posredniku nerezidentu izda naročnik, ki je rezident, in sicer „fizična oseba z običajnim prebivališčem v Belgiji“ ali „pravna oseba za račun svojega sedeža ali poslovne enote v Belgiji“. Navedeno sodišče dodaja, da v tem zadnjem primeru naročnik postane zavezanec za plačilo DBT namesto poklicnega posrednika, saj poklicni posredniki nerezidenti ne morejo biti zavezani spoštovati belgijskih davčnih določb. Ta naročnik bi moral ta davek prijaviti in plačati v dveh mesecih po zadevni transakciji, razen če lahko dokaže, da je ta davek plačal že ta posrednik ali njegov pooblaščen zastopnik.

11 Družba Anton van Zantbeek v utemeljitev tožbe navaja, da sta člena 122 in 123 programskega zakona, ker uvajata različno obravnavanje belgijskih naročnikov glede na to, ali se ti obrnejo na poklicnega posrednika s sedežem v Belgiji ali zunaj Belgije, na eni strani v nasprotju z načelom enakosti, zagotovljenim s členi 10, 11 in 172 belgijske ustave, in na drugi strani v nasprotju s temi ustavnimi določbami v povezavi s členom 56 PDEU in členom 36 Sporazuma EGP, ki ščitita svobodno opravljanje storitev, ali s členom 63 PDEU in členom 40 Sporazuma EGP, ki zadevata prost pretok kapitala.

- 12 V zvezi s tem družba Anton van Zantbeek trdi, da kadar se naročnik s sedežem v Belgiji, obrne na poklicnega posrednika, ki nima sedeža v tej državi članici, bo ta naročnik obravnavan kot poklicni posrednik, ker bo na eni strani imel obveznost prijaviti in plačati DBT ter bo izpostavljen skoraj enakim upravnim sankcijam, kot so določene za belgijske poklicne posrednike. Zato bi bilo za takega naročnika s sedežem v Belgiji obrniti se na poklicnega posrednika nerezidenta precej bolj tvegano, drago in upravno težavnejše, kar bi pomenilo omejitve svobode opravljanja storitev in prostega pretoka kapitala, ki je ni mogoče upravičiti s cilji v splošnem interesu.
- 13 Svet ministrov izpodbija to argumentacijo in pojasnjuje, da se davčna ureditev, ki izhaja iz členov 120 in 126/2 ZRDD, brez razlikovanja uporablja za vse ponudnike borznih transakcij ne glede na njihov kraj rezidentstva, da pa morajo le poklicni posredniki s sedežem v Belgiji obračunavati DBT od opravljenih transakcij. Položaj naročnika rezidenta, ki se obrne na poklicnega posrednika rezidenta, naj torej ne bi bil primerljiv s položajem istega naročnika, ki uporabi storitve poklicnega posrednika nerezidenta. Podredno, zatrjevano različno obravnavanje naj bi temeljilo na objektivnem merilu, poskušalo doseči legitimen cilj in naj ne bi bilo nesorazmerno.
- 14 Predložitveno sodišče poudarja, da je belgijski zakonodajalec želel razširiti področje uporabe DBT, saj je bila transakcija, kadar se je naročnik s sedežem v Belgiji obrnil na poklicnega posrednika nerezidenta, običajno opravljena v tujini, zaradi česar ni bila predmet davka. Ta zakonodajalec naj bi opazil tudi nelojalno konkurenco nekaterih poklicnih posrednikov nerezidentov v primerjavi z belgijskimi poklicnimi posredniki, ki obračunavajo ta davek. To sodišče dodaja, da bi člena 120 in 126/2 ZRDD lahko omejevala svobodo belgijskih rezidentov, da izberejo poklicnega posrednika za izvedbo svojih borznih transakcij, zlasti glede na odgovornost, ki jo za naročnika pomeni obrnitev na poklicnega posrednika nerezidenta v primeru neprijave ali zamude pri prijavi v zvezi z DBT oziroma pri njegovem plačilu.
- 15 Predložitveno sodišče pojasnjuje tudi, da lahko poklicni posredniki nerezidenti za olajšanje dokazovanja plačila tega davka, ki omogoča oprostitev naročnika, v odobritev predlagajo pooblaščenega zastopnika, ki bo zadolžen za to, da za njihov račun izpolni obveznost prijave in administrativne obveznosti, povezane s tem plačilom. Teh posrednikov pa naj ne bi bilo mogoče zavezati, da imenujejo takega zastopnika. Poleg tega, četudi bi naročnik imenoval pooblaščenca za izpolnitev svojih obveznosti v zvezi z DBT, naj bi v razmerju do države Belgije ostal odgovoren. Navedeni naročnik naj bi lahko dokazal, da je bil ta davek plačan, s predložitvijo potrdila iz člena 127 ZRDD, v katerem je med drugim navedena vrednost transakcije, ki je podlaga za navedeni davek, ali dokazila o plačilu posredniku, na primer izpiska iz računa.
- 16 V teh okoliščinah je Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je treba člen 56 [PDEU] in člen 36 Sporazuma [EGP] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, s katero je uveden davek na borzne transakcije, kot je ta iz členov 120 in 126/2 [ZRDD], in katere posledica je, da je belgijski naročnik dolžan plačati ta davek, če ima poklicni posrednik sedež v tujini?
 2. Ali je treba člen 63 [PDEU] in člen 40 Sporazuma [EGP] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, s katero je uveden davek na borzne transakcije, kot je ta iz členov 120 in 126/2 [ZRDD], in katere posledica je, da je belgijski naročnik dolžan plačati ta davek, če ima poklicni posrednik sedež v tujini?
 3. Ali bi lahko Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče), če bi na podlagi odgovora na prvo ali drugo vprašanje za predhodno odločanje sklenilo, da izpodbijana člena kršita eno ali več obveznosti, ki izhajajo iz določb, navedenih v teh vprašanjih, začasno ohranilo učinke členov 120 in 126/2 [ZRDD], da bi preprečilo pravno negotovost in omogočilo zakonodajalcu, da ju uskladi s temi obveznostmi?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

- 17 Najprej je treba ugotoviti, da sta glede na navedbe v predlogu za sprejetje predhodne odločbe nacionalni določbi, ki se izpodbijata v sporu o glavni stvari, in sicer člen 120, drugi odstavek, in člen 126/2, drugi odstavek, ZRDD, spremenili področje uporabe DBT in merila za obdavčitev s tem davkom. Na podlagi teh določb so na eni strani predmet navedenega davka poleg borznih transakcij, sklenjenih ali izvedenih v Belgiji, ki jih opravi borzni posrednik, transakcije, za katere „se šteje, da so bile sklenjene ali izvedene“ v tej državi članici, in sicer transakcije, za katere naročilo izda belgijski rezident poklicnemu posredniku nerezidentu. Na drugi strani, če ima poklicni posrednik sedež v tujini, ni več on tisti, ki je zavezan za plačilo DBT, ki ga nosi njegova stranka, in iz tega izhajajoče obveznosti prijave, temveč naročnik sam.
- 18 Iz tega izhaja, da predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 56 in 63 PDEU ter člena 36 in 40 Sporazuma EGP razlagati tako, da nasprotujejo ureditvi države članice, ki določa davek na borzne transakcije, ki jih je sklenil ali izvedel poklicni posrednik nerezident na podlagi naročila rezidenta te države članice, zaradi česar je tak naročnik zavezan za plačilo tega davka in obveznosti prijave, povezane z navedenim davkom.
- 19 Za odgovor na ti vprašanji je treba na prvem mestu ugotoviti, da taka nacionalna ureditev lahko vpliva tako na svobodo opravljanja storitev kot tudi na prosti pretok kapitala.
- 20 V zvezi s tem v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, kadar se nacionalni ukrep nanaša hkrati na svobodo opravljanja storitev in na prosti pretok kapitala, Sodišče načeloma preizkusi zadevni ukrep zgolj glede na eno od teh dveh svoboščin, če se izkaže, da je v okoliščinah postopka v glavni stvari ena od njiju popolnoma drugotna v razmerju do druge in se ji lahko pridruži (glej v tem smislu sodbe z dne 3. oktobra 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, točka 34; z dne 26. maja 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, točka 39, in z dne 8. junija 2017, *Van der Weegen in drugi*, C-580/15, EU:C:2017:429, točka 25).
- 21 V postopku v glavni stvari je očitno, da vidik svobode opravljanja storitev prevlada nad vidikom prostega pretoka kapitala. Čeprav lahko namreč obdavčitev, kot je DBT, vpliva na prosti pretok kapitala, ker se nanaša na borzne transakcije, pa iz navedb predložitvenega sodišča izhaja, da se ta davek uporabi le, če pri transakciji sodeluje poklicni posrednik. Poleg tega se to sodišče sprašuje o omejitvi, ki bi lahko izhajala iz dejstva, da naročnik, kadar se obrne na ponudnika storitev finančnega posredovanja, ki ni rezident, postane zavezan za plačilo navedenega davka, do česar pa ne pride, kadar se obrne na izvajalca storitev, ki je rezident. Taka posledica pa pretežno zadeva svobodo opravljanja storitev, medtem ko so učinki na prosti pretok kapitala le neizogibna posledica morebitne omejitve svobode opravljanja storitev.
- 22 Iz tega sledi, da je treba ureditev iz postopka v glavni stvari preučiti le glede na člen 56 PDEU in člen 36 Sporazuma EGP.
- 23 Na drugem mestu, v skladu s sodno prakso Sodišča člen 56 PDEU zahteva, da se odpravijo vse omejitve svobode opravljanja storitev, ki izhajajo iz tega, da ima ponudnik storitev sedež v državi članici, ki ni država članica, v kateri se storitev opravlja (sodbi z dne 19. junija 2014, *Strojírny Prostějov in ACO Industries Tábor*, C-53/13 in C-80/13, EU:C:2014:2011, točka 34, in z dne 22. novembra 2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, EU:C:2018:939, točka 28). Omejitve svobode opravljanja storitev pomenijo nacionalni ukrepi, ki prepovedujejo, otežujejo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svoboščine (glej v tem smislu sodbi z dne 19. junija 2014, *Strojírny Prostějov in ACO Industries Tábor*, C-53/13 in C-80/13, EU:C:2014:2011, točka 35, in z dne 25. julija 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, točka 46 in navedena sodna praksa).

- 24 Poleg tega v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča člen 56 PDEU ne zagotavlja pravic le ponudniku storitev, ampak tudi prejemniku navedenih storitev (sodbe z dne 31. januarja 1984, Luisi in Carbone, 286/82 in 26/83, EU:C:1984:35, točka 10; z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 23, in z dne 19. junija 2014, Strojírny Prostějov in ACO Industries Tábor, C-53/13 in C-80/13, EU:C:2014:2011, točka 26).
- 25 V obravnavanem primeru družba Anton van Zantbeek trdi, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari posega v svobodo opravljanja storitev, ker vzpostavlja neupravičeno različno obravnavanje naročnikov, ki so belgijski rezidenti, glede na to, ali se za opravo borznih transakcij obrnejo na poklicnega posrednika s sedežem v tej isti državi članici ali v tujini. Posledica te nacionalne ureditve naj bi bila, da se za naročnika, ki je rezident, povečajo tveganje, stroški in težavnost uporabe storitev posrednika nerezidenta in zato taka uporaba postane manj privlačna.
- 26 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da so naročniki rezidenti, ki se kot prejemniki storitev finančnega posredovanja odločijo za uporabo storitev posrednika rezidenta za svoje borzne transakcije, v primerljivem položaju s tistimi, ki raje uporabljajo storitve posrednika nerezidenta.
- 27 Čeprav je res, da je učinek nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari, da so naročniki rezidenti obdavčeni enako ne glede na kraj sedeža teh posrednikov, pa je njena posledica tudi, da so takim naročnikom, ki bi se odločili, da se obrnejo na posrednika nerezidenta, naložene dodatna odgovornost in dodatne obveznosti.
- 28 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je namreč razvidno, da so v tem zadnjem primeru naročniki rezidenti zavezani za plačilo DBT in obveznosti prijave, ki so v skladu s členom 126/2 ZRDD povezane z navedenim davkom, če pa bi se obrnili na posrednika rezidenta, bi bil on tisti, ki bi moral izpolniti te obveznosti in obračunati navedeni davek pri viru. Tako morajo naročniki rezidenti, ki uporabljajo storitve posrednika nerezidenta, zlasti sami prijaviti ta isti davek s potrdilom, ki vsebuje navedbe iz člena 127 ZRDD, in ga plačati v roku dveh mesecev, sicer se jim lahko naloži globa, razen če dokažejo, da je ta davek že plačal ta posrednik ali njegov pooblaščen zastopnik v Belgiji.
- 29 Taka nacionalna ureditev zato uvaja različno obravnavanje prejemnikov storitev finančnega posredovanja, ki so belgijski rezidenti, ki te prejemnike storitev lahko odvrta od uporabe storitev ponudnikov storitev nerezidentov, tem ponudnikom storitev pa otežuje ponujanje storitev v tej državi članici. Zato taka nacionalna ureditev pomeni omejitev svobode opravljanja storitev.
- 30 Na tretjem mestu je treba navesti, da je v skladu s sodno prakso Sodišča taka omejitev lahko upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu. Vendar mora biti uporaba te omejitve tudi primerna za zagotovitev uresničitve zelenega cilja in navedena omejitev ne sme preseči tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (glej v tem smislu sodbe z dne 7. septembra 2006, N, C-470/04, EU:C:2006:525, točka 40; z dne 13. julija 2016, Brisal in KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, točka 29, in z dne 25. julija 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, točka 52 in navedena sodna praksa).
- 31 Najprej je treba preučiti, ali omejitev svobode opravljanja storitev, ki jo povzroča nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, ustreza nujnim razlogom v splošnem interesu.
- 32 V obravnavani zadevi belgijska vlada navaja, da je namen te nacionalne ureditve zagotoviti učinkovitost izterjave davka in davčnega nadzora ter preprečevati izogibanje plačilu davka.
- 33 Kot je Sodišče že presodilo, sta nujna razloga v splošnem interesu, ki lahko upravičita omejitev uresničevanja svobode opravljanja storitev, tako nujnost zagotovitve učinkovitosti izterjave davkov in davčnega nadzora (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 25. julija 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, točki 53 in 57 ter navedena sodna praksa), katerih namen je boj proti davčnim utajam in izogibanju plačilu davka (glej v tem smislu sodbi z dne 5. julija 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, točka 44, in

z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah), C-135/17, EU:C:2019:136, točka 74), kot tudi boj proti davčnim utajam (glej zlasti sodbo z dne 19. junija 2014, Strojirny Prostějov in ACO Industries Tábor, C-53/13 in C-80/13, EU:C:2014:2011, točka 55 in navedena sodna praksa).

- 34 V skladu z navedbami v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki jih je potrdila belgijska vlada, je iz pripravljanih dokumentov v zvezi s členoma 122 in 123 programskega zakona razvidno, da je namen teh določb med drugim preprečiti vsakršno nelojalno konkurenco med poklicnimi posredniki rezidenti in nerezidenti, saj morajo prvi pri opravljanju borznih transakcij na podlagi ZRDD odtegniti DBT pri viru za račun svoje stranke, medtem ko drugim za transakcije, ki jih opravljajo za belgijske stranke, tega ni treba storiti, in omogočiti zagotovitev učinkovitosti izterjave davka ter davčnega nadzora.
- 35 Taki razlogi, ki so v obravnavani zadevi tesno povezani, ustrezajo pojmu „nujni razlogi v splošnem interesu“ v smislu sodne prakse Sodišča, navedene v točki 33 te sodbe, tako da lahko upravičijo omejitev svobode opravljanja storitev.
- 36 Dalje, glede primernosti te ureditve za doseg želenih ciljev je treba navesti, da lahko to, da je za plačilo DBT zavezan naročnik, ki uporablja storitve posrednika nerezidenta, zagotovi, da se zadevne borzne transakcije ne bodo izognile davku (glej po analogiji sodbo z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 39 in navedena sodna praksa), saj povzroči, da je davčni nadzor učinkovitejši, in oteži izogibanje temu davku, za plačilo katerega je odgovoren naročnik.
- 37 Iz tega sledi, da je taka nacionalna ureditev primerna za doseg ciljev, ki se jih z njo poskuša doseči.
- 38 Glede vprašanja, ali nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari ne presega tega, kar je nujno za doseg teh ciljev, je treba najprej ugotoviti, kot je navedla Evropska komisija, da informacij, ki so potrebne za uvedbo in nadzor davka, kot je DBT, ki se nanaša na vsako borzno transakcijo, ni mogoče pridobiti zgolj z upravnim sodelovanjem ter avtomatično in obvezno izmenjavo informacij na davčnem področju, ki sta predvidena zlasti v Direktivi Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2014/107/EU z dne 9. decembra 2014 (UL 2014, L 359, str 1).
- 39 Poleg tega je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, čeprav povzroča, da je belgijski naročnik zavezan za plačilo DBT, kadar ima poklicni posrednik sedež v tujini, pa breme, ki izhaja iz tega obdavčenja, vseeno omejuje na tisto, kar je nujno za doseg želenih ciljev.
- 40 Naročnik je zlasti na podlagi člena 126/2 ZRDD oproščen plačila tega davka in z njim povezanih obveznosti prijave, če dokaže, da je bil ta že plačan. V zvezi s tem je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da zadostuje predložitev potrdila iz člena 127 ZRDD, v katerem je navedeno ime poklicnega posrednika nerezidenta, vrsta in vrednost transakcije ter znesek navedenega davka, ki se mu na primer priloži izpisek iz računa, ki dokazuje plačilo tega davka.
- 41 Poleg tega je razvidno, da se lahko naročnik rezident s poklicnim posrednikom nerezidentom, na katerega se obrne, dogovori, da mu bo ta predložil izpisek transakcij iz računa, iz katerega je razvidno plačilo DBT, kot morajo storiti posredniki s sedežem v Belgiji. Predložitveno sodišče navaja tudi, da lahko poklicni posrednik nerezident za izpolnitev teh formalnosti imenuje pooblaščenca.
- 42 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je poleg tega razvidno, da je belgijski zakonodajalec z uvedbo člena 126/3 ZRDD poskušal tudi poenostaviti dokazovanje v zvezi s plačilom DBT. Ta člen posrednikom nerezidentom omogoča, ne da bi jih k temu zavezoval, da v odobritev predlagajo zastopnika s sedežem v Belgiji, da bi za njihov račun izpolnjeval obveznosti prijave, povezane

s plačilom tega davka, in ki bo odgovoren v zvezi z navedenim davkom. Ta možnost lahko med drugim omili težavo, povezano z obveznostjo izpolnitve potrdila iz člena 127 ZRDD v jeziku, ki ni jezik poklicnega posrednika nerezidenta.

- 43 V teh okoliščinah taka možnost izbire, ki jo imajo tako naročniki rezidenti kot tudi poklicni posredniki nerezidenti in jim omogoča, da izberejo rešitev, ki se jim zdi najmanj restriktivna, omejitev svobode opravljanja storitev, ki izhaja iz nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari, zožuje na tisto, kar je nujno za doseg ciljev, ki se jih z njo poskuša doseči, tako da navedena ureditev, ki daje naročnikom in navedenim poklicnim posrednikom več možnosti tako glede obveznosti prijave v zvezi z DBT kot tudi glede plačevanja tega davka, ne presega tega, kar je nujno za doseg teh ciljev.
- 44 Nazadnje, v zvezi s členom 36 Sporazuma EGP je treba navesti, da je ta določba podobna tisti iz člena 56 PDEU, tako da ugotovitve v zvezi z zadnjemavedenim členom, navedene v točkah od 23 do 43 te sodbe, veljajo tudi za navedeni člen 36.
- 45 Zato je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56 PDEU in člen 36 Sporazuma EGP razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice, ki določa davek na borzne transakcije, ki jih je sklenil ali izvedel poklicni posrednik nerezident na podlagi naročila rezidenta te države članice, s čimer povzroča omejitev svobode opravljanja storitev takih poklicnih posrednikov, če ta ureditev takemu naročniku in navedenim poklicnim posrednikom ponuja več možnosti tako glede obveznosti prijave, povezane s tem davkom, kot tudi plačila navedenega davka, ki to omejitev zožujejo na tisto, kar je nujno za doseg legitimnih ciljev, ki se jih poskuša doseči z navedeno ureditvijo.

Tretje vprašanje

- 46 Ob upoštevanju odgovora na prvo in drugo vprašanje na tretje ni treba odgovoriti.

Stroški

- 47 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjene stranke, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 56 PDEU in člen 36 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice, ki določa davek na borzne transakcije, ki jih je sklenil ali izvedel poklicni posrednik nerezident na podlagi naročila rezidenta te države članice, s čimer povzroča omejitev svobode opravljanja storitev takih poklicnih posrednikov, če ta ureditev takemu naročniku in navedenim poklicnim posrednikom ponuja več možnosti tako glede obveznosti prijave, povezane s tem davkom, kot tudi plačila navedenega davka, ki to omejitev zožujejo na tisto, kar je nujno za doseg legitimnih ciljev, ki se jih poskuša doseči z navedeno ureditvijo.

Podpisi