

Zadeva C-522/04

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Kraljevini Belgiji

„Neizpolnitev obveznosti države – Prosto gibanje oseb – Prosto gibanje delavcev – Svoboda opravljanja storitev – Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – ?leni 28, 31, 36 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru – Direktiva 2002/83/ES – Dav?na zakonodaja, ki dolo?a manj ugodno obravnavanje prispevkov v sheme poklicnega pokojninskega zavarovanja, vpla?anih pri zavarovalnicah s sede?em v tujini – Obdav?enje glavnice in odkupnih vrednosti v Belgiji, pla?anih upravi?encem, ki so svoje stalno prebivališ?e prenesli v tujino – Dav?na konvencija o izogibanju dvojnega obdav?evanja – Odgovorni predstavnik“

Povzetek sodbe

1. *Države ?lanice – Obveznosti – Neizpolnitev obveznosti – Ohranitev nacionalne dolo?be, ki ni skladna s pravom Skupnosti, v veljavi*

2. *Prosto gibanje oseb – Delavci – Svoboda ustanavljanja – Svoboda opravljanja storitev – Državljanstvo Unije – Omejitve – Dav?na zakonodaja*

(?leni 18 ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES; Sporazum EGP, ?leni 28, 31 in 36; Direktiva 2002/83 Evropskega parlamenta in Sveta, ?len 5(1); Direktiva Sveta 92/96, ?len 4)

1. ?prav organi države ?lanice v praksi ne uporabljajo nacionalne dolo?be, ki je v nasprotju s pravom Skupnosti, pravna varnost vendarle zahteva, da se ta dolo?ba spremeni.

(Glej to?ko 70.)

2. Država ?lanica ne izpolni obveznosti iz ?lenov 18 ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES, ?lenov 28, 31 in 36 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP) ter ?lena 4 Direktive 92/96 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o neposrednem življenjskem zavarovanju, ki spreminja direktivi 79/267 in 90/619 (tretja direktiva o življenjskem zavarovanju), po spremembi ?len 5(1) Direktive 2002/83 o življenjskem zavarovanju, ?e

– za odbitke prispevkov, ki jih delodajalci vpla?ajo v korist delavcev pri izvajanju dodatnega zavarovanja za primer starosti in prezgodnje smrti dolo?i pogoj, da so ti prispevki vpla?ani pri zavarovalnici ali skladu za socialno varstvo, ki ima sede? v tej državi ?lanici;

– za znižanje davka na dolgoro?no var?evanje za osebna vpla?ila prispevkov za dodatno zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti ali za dodatne pokojnine, pla?anih tako, da jih delodajalec odtegne od pla?il delavca ali jih podjetje odtegne od pla?il vodje podjetja, ki nima sklenjene pogodbe o zaposlitvi, dolo?i pogoj, da so ti prispevki vpla?ani pri zavarovalnici ali skladu za socialno varstvo, ki ima sede? v tej državi ?lanici;

– dolo?i, da se, kadar se glavnice, odkupne vrednosti in prihranki izpla?ajo ali pripišejo dav?nemu zavezancu, ki je predhodno prenesel svoje stalno prebivališ?e ali sede? svojega premoženja v tujino, domneva, da je bilo pla?ilo ali pripis izvedeno en dan pred tem prenosom, pri ?emer pripis

izena?uje z: vsakim prenosom, tako da je vsak zavarovatelj dolžan odtegniti akontacijo od glavnice in odkupnih vrednosti, izpla?anih nerezidentu, ki je bil kadarkoli dav?ni rezident te države ?lanice, in ?e so bile slednje delno ali v celoti vpla?ane, medtem ko je bila zadevna oseba dav?ni rezident te države, ?eprav dvostranske dav?ne konvencije, ki jih je sklenila ta država, dolo?ajo, da te dohodke obdav?i druga država pogodbenica;

– obdav?i prenose glavnice ali odkupnih vrednosti, nastalih iz prispevkov delodajalca ali z osebnimi vpla?ili prispevkov za dodatno pokojninsko zavarovanje, ki jih opravijo pokojninski skladi ali nosilci zavarovanja, pri katerih so bili vpla?ani v korist upravi?enca ali njegovih pravnih naslednikov, na drug pokojninski sklad ali drugega nosilca zavarovanja, ki ima sedež zunaj te države ?lanice, medtem ko tak prenos ne pomeni obdav?ljive transakcije, kadar se glavnice ali odkupne vrednosti prenesejo na drug pokojninski sklad ali drugega nosilca zavarovanja, ki ima sedež v tej državi;

– od tujih zavarovateljev, ki nimajo nobenega poslovnega sedeža v tej državi ?lanici, zahteva, da preden za?nejo ponujati storitve v tej državi, pridobijo dovoljenje odgovornega predstavnika, ki stalno prebiva v tej državi in se ji osebno pisno zaveže, da bo pla?al letni davek od zavarovalnih pogodb, obresti in globe, ki bi lahko bile dolgovane iz naslova pogodb v zvezi z riziki, ki so v tej državi.

Ker je navedena ureditev v nasprotju z dolo?bami Pogodbe in Sporazuma EGP o prostem gibanju delavcev, svobodi ustanavljanja in prostem gibanju oseb, te ureditve ni treba posebej preu?iti ob upoštevanju ?lena 56 ES, ki se nanaša na prosti pretok kapitala.

(Glej to?ki 79, 80 in izrek.)

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 5. julija 2007(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Prosto gibanje oseb – Prosto gibanje delavcev – Svobodno opravljanje storitev – Svoboda ustanavljanja – Prost pretok kapitala – ?leni 28, 31, 36 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru – Direktiva 2002/83/ES – Dav?na zakonodaja, ki dolo?a manj ugodno obravnavanje prispevkov v sheme poklicnega pokojninskega zavarovanja, vpla?anih pri zavarovalnicah s sedežem v tujini – Obdav?enje glavnice in odkupnih vrednosti v Belgiji, pla?anih upravi?encem, ki so svoje stalno prebivališ?e prenesli v tujino – Dav?na konvencija o izogibanju dvojnega obdav?evanja – Odgovorni predstavnik“

V zadevi C-522/04,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 226 ES, vložene 23. decembra 2004,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopata R. Lyal in D. Triantafyllou, zastopnika, z naslovom za vro?anje v Luxembourg,

tože?a stranka,

proti

Kraljevini Belgiji, ki jo zastopata E. Dominkovits in M. Wimmer, zastopnika,

tožena stranka,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, P. K?ris (poro?evalec) in J. Klu?ka, sodnika, R. Silva de Lapuerta, sodnica, in L. Bay Larsen, sodnik,

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 3. oktobra 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodiš?u predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Belgija, s tem da:

- je za odbitke prispevkov delodajalcev za dodatno zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti v ?lenu 59 zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992, ki je bil potrjen s kraljevim odlokom z dne 10. aprila 1992 (*Moniteur belge* z dne 30. julija 1992, str. 17120), kot je bil spremenjen z zakonom z dne 28. aprila 2003 o dodatnih pokojninah in dav?ni ureditvi v zvezi z njimi ter dolo?enih dodatnih ugodnostih na podro?ju socialne varnosti (*Moniteur belge* z dne 15. maja 2003, str. 26407, in – popravek – *Moniteur belge* z dne 26. maja 2003, str. 28892, v nadaljevanju: CIR 1992), dolo?ila pogoj, da so ti prispevki vpla?ani pri zavarovalnici ali skladu za socialno varstvo, ki ima sede? v Belgiji;
- je za znižanje davka na dolgoro?no var?evanje, priznanega na podlagi ?lenov 145/1 in 145/3 CIR 1992 za osebna vpla?ila prispevkov za dodatno zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti, pla?anih tako, da jih delodajalec odtegne od pla?il, dolo?ila pogoj, da so ti prispevki vpla?ani pri zavarovalnici ali skladu za socialno varstvo, ki ima sede? v Belgiji;
- je v ?lenu 364a CIR 1992 dolo?ila, da se, kadar se glavnice, odkupne vrednosti in prihranki iz ?lena 34 istega zakonika izpla?ajo ali pripišejo dav?nemu zavezancu, ki je predhodno prenesel svoje stalno prebivališ?e ali sede? svojega premoženja v tujino, domneva, da je bilo pla?ilo ali pripis izvedeno en dan pred tem prenosom, pri ?emer se kot pripis v smislu drugega pododstavka navedenega ?lena 364a šteje vsak prenos iz ?lena 34(2), to?ka 3, istega zakonika, tako da je vsak zavarovatelj dol?an v skladu s ?lenom 270 navedenega zakonika odtegniti akontacijo od glavnice in odkupnih vrednosti, izpla?anih nerezidentu, ki je bil kadarkoli belgijski dav?ni rezident, in ?e so bile slednje delno ali v celoti vpla?ane v ?asu, ko je bila zadevna oseba belgijski dav?ni rezident, ?eprav dvostranske dav?ne konvencije, ki jih je sklenila Kraljevina Belgija, dolo?ajo, da te dohodke obdav?i druga država pogodbenica;
- je v skladu s ?lenom 364b CIR 1992 obdav?ila prenose glavnice ali odkupnih vrednosti, nastalih iz prispevkov delodajalca ali z osebnimi vpla?ili prispevkov za dodatno pokojninsko

zavarovanje, ki jih opravijo pokojninski skladi ali nosilci zavarovanja, pri katerih so bili vplačani v korist upravičenca ali njegovih pravnih naslednikov, na drug pokojninski sklad ali drugega nosilca zavarovanja, ki ima sedež zunaj Belgije, medtem ko tak prenos ne pomeni obdavčljive transakcije, kadar se glavnice ali odkupne vrednosti prenesejo na drug pokojninski sklad ali drugega nosilca zavarovanja, ki ima sedež v Belgiji;

– na podlagi člena 224/2a splošne uredbe o dajatvah, izenačenih s kolki, izdane s kraljevim odlokom z dne 3. marca 1927 (*Moniteur belge* z dne 6. marca 1927, str. 921), kot je bila spremenjena s kraljevim odlokom z dne 30. julija 1994 (*Moniteur belge* z dne 1. septembra 1994, str. 22260, v nadaljevanju: splošna uredba) od tujih zavarovateljev, ki nimajo nobenega poslovnega sedeža v Belgiji, zahteva, da, preden začnejo opravljati storitve v Belgiji, pridobijo dovoljenje odgovornega predstavnika, ki stalno prebiva v Belgiji in se osebno pisno zaveže belgijski državi, da bo plačal letni davek od zavarovalnih pogodb, obresti in globe, ki bi lahko bile dolgovane iz naslova pogodb v zvezi z riziki, ki se nahajajo v Belgiji;

ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES, 43 ES, 49 ES in 56 ES, členov 28, 31, 36 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP), ter členov 4 in 11(2) Direktive Sveta 92/96/EGS z dne 10. novembra 1992 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o neposrednem življenjskem zavarovanju, ki spreminja Direktivi 79/267/EGS in 90/619/EGS (tretja direktiva o življenjskem zavarovanju) (UL L 360, str. 1) – po spremembi člena 5(1) in 53(2) Direktive 2002/83/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 5. novembra 2002 o življenjskem zavarovanju (UL L 345, str. 1).

Pravni okvir

Sporazum EGP

2 Členi 28, 31, 36 in 40 Sporazuma EGP ustrezajo členom 39 ES, 43 ES, 49 ES oziroma 56 ES.

Skupnostna ureditev

3 V členu 1(1) Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčenja, nekaterih trošarin in obdavčenja zavarovalnih premij (UL L 336, str. 15), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/93/ES z dne 7. oktobra 2003 (UL L 264, str. 23, v nadaljevanju: Direktiva 77/799), je določeno:

„V skladu z določbami te direktive si pristojni organi držav članic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogočile pravilno odmero davkov na dohodek in na kapital, in vse informacije v zvezi z odmero naslednjih posrednih davkov:

– obdavčenje zavarovalnih premij iz šeste alineje člena 3 Direktive Sveta 76/308/EGS [z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (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, v nadaljevanju: Direktiva 76/308)],

[...]“

4 Člen 2 Direktive 76/308 določa:

„Ta direktiva se uporablja za terjatve v zvezi z:

[...]

h) davki na zavarovalne premije;

[...]"

5 ?len 3 Direktive 76/308 dolo?a:

„V tej direktivi:

[...]

– ‚davki na zavarovalne premije‘ pomenijo:

[...]

b) v Belgiji: i) letni davek od zavarovalnih pogodb

[...]"

6 ?len 4 in naslednji ?leni Direktive 76/308 dolo?ajo pravila, ki morajo biti vklju?ena v zakone in druge predpise dr?av ?lanic, da bi se v vsaki dr?avi ?lanici zagotovila izterjava terjatev iz ?lena 2 te direktive, nastalih v drugi dr?avi ?lanici.

7 ?len 5(1) Direktive 2002/83 dolo?a:

„Dovoljenje velja za celotno Skupnost. S tem dovoljenjem lahko zavarovalnica opravlja dejavnosti iz naslova pravice do ustanavljanja ali svobode opravljanja storitev.“

8 ?len 50 Direktive 2002/83 z naslovom „Davki na premije“ dolo?a:

„1. Brez poseganja v kakršno koli poznejše usklajevanje je vsaka zavarovalna pogodba predmet izklju?no posrednih davkov in davkom podobnih dajatev na zavarovalne premije v dr?avi ?lanici obveznosti [...]

[...]

3. Do nadaljnje uskladitve vsaka dr?ava ?lanica za tiste zavarovalnice, ki krijejo obveznosti, ki se nahajajo na njenem ozemlju, uporablja lastne nacionalne dolo?be za ukrepe, ki zagotavljajo pobiranje posrednih davkov in davkom podobnih dajatev, zapadlih v skladu z odstavkom 1.“

9 ?len 53(2) Direktive 2002/83 dolo?a:

„Vsaka dr?ava ?lanica pod pogoji, dolo?enimi z nacionalnim pravom, pooblasti zastopstva in podru?nice, ki so ustanovljene na njenem ozemlju in zajete v tem naslovu, da v celoti ali delno prenesejo portfelj zavarovalnih pogodb na zavarovalnico s sede?em v drugi dr?avi ?lanici, ?e pristojni organi navedene dr?ave ?lanice potrdijo, da ima prevzemna poslovalnica potem, ko je upoštevan prenos, potreben minimalni kapital.“

10 V skladu s to?ko k) z naslovom „Pravila, ki jih je sprejela dr?ava ?lanica gostiteljica, za pobiranje posrednih davkov na zavarovalne premije iz pogodb, sklenjenih med svobodnim opravljanjem storitev: dolo?itev dav?nega predstavnika zavarovatelja“, 3. podnaslova, posve?enega uporabi na?el o pojmu javnega interesa na podro?ju zavarovalništva, poglavja II z naslovom „Javni interes v tretjih direktivah o zavarovalnicah: Uporabljenost pravil o javnem

interesu“, razlagalnega sporočila Komisije 2000/C43/03 z naslovom „Svoboda opravljanja storitev in javni interes na področju zavarovalništva“ (UL 2000, C 43, str. 5, v nadaljevanju: razlagalno sporočilo), imajo države članice možnost zahtevati določitev davčnega predstavnika zavarovatelja, ki svobodno opravlja storitve, z namenom, da državi članici gostiteljici zagotovi spoštovanje njene zakonodaje in pobiranje davkov, pod pogojem, da država s konkretnimi pravili o uporabi tega ukrepa zadosti merilom, ki jih je izoblikovalo Sodišče Evropskih skupnosti, zlasti zahtevama nujnosti in sorazmernosti.

Nacionalna ureditev

11 Člen 34 CIR 1992 določa:

„§ 1. Pokojnine, rente in njim podobni dodatki zajemajo, ne glede na zavezanca, upravičenca, opredelitev ter način doloženja in pridobitve:

[...]

2. glavnice, odkupne vrednosti pogodb življenjskega zavarovanja, pokojnine, dodatne pokojnine in rente, v celoti ali delno sestavljene iz:

a) osebnih prispevkov za dodatno zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti za zagotovitev rente ali glavnice za primer življenja ali smrti, ali prispevkov delodajalcev [...];

b) prispevkov in premij za zagotovitev dodatne pokojnine v skladu z zakonom z dne 28. aprila 2003 o dodatnih pokojninah in davčni ureditvi v zvezi z njimi ter doloženih dodatnih ugodnostih na področju socialne varnosti, kar zajema dodatne pokojnine, pripisane ob izpolnjevanju obveznosti solidarnosti [ki jo je sprejela komisija ali paritetna podkomisija na ravni sektorja ali delodajalec na ravni podjetja v korist delavcev in/ali tistih, ki jih ti določijo], in pokojnine, nastale iz prispevkov in premij iz člena 38(1), prvi pododstavek, točki 18 in 19;

c) prispevkov in premij za zagotovitev dodatne pokojnine iz zakona, navedenega v točki b), kadar so ti prispevki plačani v okviru posameznikovega nadaljevanja obveznosti iz pokojninske obveznosti iz člena 33 istega zakona;

[...]

S pojmom dodatne pokojnine iz zakona z dne 28. aprila 2003 o dodatnih pokojninah in davčni ureditvi v zvezi z njimi ter doloženimi dodatnimi ugodnostmi na področju socialne varnosti je treba razumeti starostno pokojnino in/ali pokojnino preživelih oseb v primeru smrti zavarovanca pred upokojitvijo ali po njej, ali vrednost glavnice, ki ji ustreza, ki sta priznani na podlagi obveznih vplačil, doloženih v predpisih o pokojnini ali dogovoru o pokojnini, ki je dodatek k pokojnini, določeni v okviru pravne ureditve socialne varnosti;

[...]

§ 2. Dohodki iz pokojninskega varčevanja zajemajo:

1. prihranke, naložene na osebni ali skupni varčevalni račun;

2. pokojnine, rente, glavnice in odkupne vrednosti življenjskega varčevanja;

3. naslednje prenose:

- delni prenos imetja z var?evalnega ra?una ali tehni?nih rezerv življenjskega var?evanja;
- celoten prenos sredstev z osebnega ali skupnega var?evalnega ra?una v življenjsko var?evanje;
- celoten prenos tehni?nih rezerv življenjskega var?evanja na osebni ali skupni var?evalni ra?un.

[...]"

12 Prispevki in premije iz ?lena 38(1), prvi pododstavek, to?ki 18 in 19, CIR 1992, na katerega se sklicuje ?len 34(1), to?ka 2, (b), *in fine*, istega zakonika so na eni strani prispevki za zavarovanje in zavarovalne premije, ki jih delodajalci vpla?ajo v korist delavcev pri izvajanju dodatnega zavarovanja za primer starosti in prezgodnje smrti za zagotovitev rente ali glavnice za primer življenja ali smrti, in na drugi strani prispevki in premije zavarovalnice, pla?ani v korist vodstva podjetja pri izvajanju istovrstnega zavarovanja.

13 V ?lenu 52 CIR 1992 je dolo?eno:

„Brez poseganja v dolo?be iz ?lenov od 53 do 66a so poslovni stroški zlasti:

[...]

3. pla?ila ?lanom osebja in s tem povezani naslednji stroški:

[...]

b) prispevki za zavarovanje in zavarovalne premije, ki jih delodajalci vpla?ajo:

- pri izvajanju dodatnega zavarovanja za primer starosti in prezgodnje smrti za zagotovitev rente ali glavnice za primer življenja ali smrti;
- pri izpolnjevanju obveznosti iz osebnega ali skupnega dodatnega pokojninskega zavarovanja in/ali pokojninskega zavarovanja preživelih oseb za zagotovitev rente ali glavnice za primer življenja ali smrti;
- ob izpolnjevanju obveznosti solidarnosti iz ?lenov 10 in 11 zakona z dne 28. aprila 2003 o dodatnih pokojninah in dav?ni ureditvi v zvezi z njimi ter dolo?enih dodatnih ugodnostih na podro?ju socialne varnosti;
- pri izpolnjevanju osebne ali skupne obveznosti, ki jo je treba šteti za dodatek k zakonski odškodnini v primeru smrti ali nezmožnosti za delo, ki je posledica nesre?e pri delu, nezgode, poklicne bolezni ali bolezni;

[...]

7. osebni prispevki, dolgovani ob izvajanju zakonodaje o socialni varnosti ali zakonskega ali pravnega statuta, ki iz podro?ja uporabe zakonodaje o socialni varnosti izklju?uje zadevne osebe;

7.a prispevki iz to?ke 7, ki zajemajo med drugim [dodatne starostne pokojnine ali pokojnine tistih, ki so preživeli samozaposlene osebe];

[...]"

14 ?len 59(1) CIR 1992 dolo?a:

„Prispevki in premije delodajalcev iz ?lena 52, odstavek 3, (b), se lahko iz naslova poslovnih stroškov odbijejo le pod naslednjimi pogoji in omejitvami:

1. dokon?no morajo biti pla?ani zavarovalnici ali ustanovi za socialno varstvo, ki ima sedež v Belgiji;

[...]

15 ?len 145/1 CIR 1992 dolo?a:

„V mejah in pod pogoji, dolo?enimi v ?lenih od 145/2 do 145/16, je dovoljeno znižanje davka, izra?unanega na naslednje stroške, ki so bili dejansko pla?ani v dav?nem obdobju:

1. iz naslova osebnih prispevkov in premij iz ?lena 34(1), to?ka 2, prvi pododstavek, od (a) do (c), ki so vpla?ani tako, da jih delodajalec odtegne od pla?il delavca ali jih podjetje odtegne od pla?il vodje podjetja, ki nima sklenjene pogodbe o zaposlitvi;

2. iz naslova prispevkov za dodatno zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti, ki jih je dav?ni zavezanec dokon?no pla?al v Belgiji za zagotovitev rente za primer življenja oziroma glavnice za primer smrti ob izpolnitvi pogodbe o življenjskem zavarovanju, ki jo je sklenil sam;

[...]

16 ?len 145/3 CIR 1992 dolo?a:

„Osebni prispevki in premije iz ?lena 145/1, to?ka 1, se upoštevajo pri znižanju pod pogojem, da so dokon?no vpla?ani zavarovalnici ali ustanovi za socialno varstvo, ki ima sedež v Belgiji, in da v primeru upokojitve zakonski in nezakonski prejemki, izraženi v letnih rentah, ne presežejo 80 [odstotkov] zadnje obi?ajne letne bruto pla?e in upoštevajo obi?ajno delovno dobo. Indeksacija rent je dovoljena.“

17 V ?lenu 270 CIR 1992 je dolo?eno:

„Obveznost pla?evanja akontacije dohodnine imajo:

1. dav?ni zavezanci iz ?lenov 3, 179 ali 220, ki kot dolžniki, shranjevalci, prevzemniki naro?ila ali posredniki pla?ajo ali prispevajo v Belgiji ali v tujini pla?ila iz ?lena 30, to?ki 1 in 2, pokojnine, rente ali dodatke, ter nerezidenti iz ?lena 227, za katere pla?ila iz ?lena 30, to?ki 1 in 2, pokojnine, rente in dodatki, ki jih pla?ajo ali prispevajo v Belgiji ali v tujini, pomenijo poslovne stroške v smislu ?lena 237;

[...]

3. tisti, ki kot dolžniki, shranjevalci, prevzemniki naro?ila ali posredniki pla?ajo ali prispevajo dohodke nastopajo?ih umetnikov ali športnikov iz ?lena 228(2), to?ka 8, ali, ?e teh ni, organizator predstave ali tekmovanja;

4. tisti, ki ga družbeniki ali ?lani društva iz ?lena 229(3) pooblastijo, da jih predstavlja v dav?nih zadevah, ali, ?e tega ni, vsak družbenik ali ?lan društva solidarno;

5. tisti, ki imajo obveznost vpisa listin in objav v skladu s ?lenom 35 zakonika o dajatvah za registracijo, za hipoteke in o sodnih taksah, kadar gre za listine in objave o odpla?nem prenosu

nepremičnin v Belgiji ali stvarnih pravic na teh nepremičninah davčnega zavezanca iz člena 227, točka 1 in 2.

6. tisti, ki so kot stečajni upravitelji, upravitelji prisilne poravnave, likvidacijski upravitelji ali tisti, ki opravljajo njim sorodne funkcije, dolžni izpolniti plačilne obveznosti v smislu člena 30.“

18 Člen 364a CIR 1992 določa:

„Kadar se glavnice, odkupne vrednosti in prihranki iz člena 34 izplačajo ali se pripišejo davčnemu zavezanecu, ki je predhodno prenesel svoje stalno prebivališče ali sedež svojega premoženja v tujino, se domneva, da je bilo plačilo ali pripis izveden en dan pred tem prenosom.“

Za uporabo prvega odstavka se vsak prenos iz člena 34(2), točka 3, šteje za pripis.“

19 Člen 364b CIR 1992 določa:

„Kadar ustanova za socialno varstvo ali zavarovalnica prenese v razmerje pokojninskega zavarovanja ali podoben pokojninski dogovor glavnice ali odkupne vrednosti, ki so bile pri njej vplačane z osebnimi vplačili prispevkov iz člena 52, točka 7.a, ali člena 145/1, točka 1, s prispevki delodajalcev ali s prispevki podjetij, v korist upravičenca ali njegovih pravnih naslednikov, se tega prenosa ne šteje za plačilo ali pripis, čeprav se opravi na zahtevo upravičenca, kar pa ne vpliva na pravico do odmere davka ob poznejšem plačilu ali pripisu s strani ustanov ali podjetij v korist upravičenca.“

Prvi odstavek se ne uporablja za prenos glavnice ali odkupne vrednosti na ustanovo za socialno varstvo ali zavarovalnico s sedežem v tujini.“

20 Zakon o dajatvah, izenačenih s kolki (v nadaljevanju: CTAT), kot je veljal 1. januarja 2004, v členu 173 določa:

„Od zavarovalnih pogodb se plačuje letni davek, če je izpolnjen eden izmed naslednjih treh pogojev:

1. zavarovatelj se poklicno ukvarja z zavarovalništvom in ima v Belgiji svoj glavni sedež, agencijo, podružnico, predstavnika ali kakršen koli poslovni sedež;
2. zavarovanec ima v Belgiji stalno ali običajno prebivališče;
3. predmet pogodbe so nepremičnine ali premičnine v Belgiji.“

21 V členu 176/1, prvi pododstavek, CTAT je določeno:

„Davek, ki zapade v plačilo, se izračuna na podlagi skupnega zneska premij, prispevkov ali dajatev, povečanih za stroške, ki jih morajo med letom obdavčitve plačati ali nositi zavarovanci, upravičenci in njihovi delodajalci.“

22 Člen 177 CTAT določa, da letni davek od zavarovalnih pogodb plačajo:

1. zavarovalna združenja, skladi, družbe ali podjetja, pokojninske družbe in pravne osebe, odgovorne za izpolnjevanje obveznosti solidarnosti v okviru pokojninskih shem iz zakona z dne 28. aprila 2003 o dodatnih pokojninah in davčni ureditvi v zvezi z njimi ter določenimi dodatnimi ugodnostmi na področju socialne varnosti, in vsi drugi zavarovatelji, če imajo v Belgiji svoj glavni sedež, agencijo, podružnico, predstavnika ali kakršen koli poslovni sedež;
2. agenti in vsi drugi posredniki, ki stalno prebivajo v Belgiji, za pogodbe, ki so bile z njihovim

posredovanjem sklenjene s tujimi zavarovalnicami, ki v Belgiji nimajo odgovornega predstavnika iz ?lena 178;

3. zavarovanci v vseh drugih primerih.“

23 ?len 178 CTAT dolo?a:

„[...]“

Tuji zavarovatelji, ki imajo v Belgiji podružnico, agencijo ali kakršen koli poslovni sedež, morajo med drugim pred za?etkom opravljanja dejavnosti v Belgiji pridobiti dovoljenje ministra za finance za odgovornega predstavnika, ki ima stalno prebivališ?e v Belgiji in se osebno pisno zaveže državi, da bo pla?al letni davek od zavarovalnih pogodb, obresti in globe, ki bi lahko bile dolgovane.

V primeru smrti odgovornega predstavnika, odvzema njegovega dovoljenja ali dogodka, ki ima za posledico njegovo nesposobnost, je treba nemudoma poskrbeti za njegovo nadomestitev.

[...]“

24 ?len 224/2a splošne uredbe dolo?a:

„V primerih iz ?lena 177, to?ka 3, [CTAT] tuja zavarovalnica pla?a davek in morebitne obresti ter globe na ra?un zavarovanca. V ta namen morajo vse tuje zavarovalnice brez podružnice, agencije ali kakršnega koli drugega poslovnega sedeža v Belgiji in ki želijo ponujati sklepanje pogodb v zvezi z riziki, ki se nahajajo v Belgiji, pred izvedbo takih poslov pridobiti dovoljenje ministra za finance za odgovornega predstavnika, ki stalno prebiva v Belgiji in se osebno pisno zaveže državi, da bo pla?al letni davek od zavarovalnih pogodb, obresti in globe, ki bi lahko bile dolgovane iz naslova navedenih pogodb.“

Predhodni postopek

25 Komisija je, potem ko je pozvala Kraljevino Belgijo, naj predloži stališ?a o združljivosti ve? dolo?b belgijske zakonodaje s ?leni 18 ES, 39 ES, 43 ES, 49 ES in 56 ES, ?leni 28, 31, 36 in 40 Sporazuma EGP ter ?lenoma 4 in 11(2) Direktive Sveta 92/96/EGS z dne 10. novembra 1992 o usklajevanju zakonov in drugih prepisov o neposrednem življenjskem zavarovanju in o spremembi direktiv 79/267/EGS in 90/619/EGS (tretja direktiva o življenjskem zavarovanju) (UL L 360, str. 1), 19. decembra 2003 izdala obrazloženo mnenje, s katerim je to državo ?lanico pozvala, naj v dveh mesecih od njegovega prejema sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev s tem mnenjem.

26 Ker Komisija ni bila zadovoljna z odgovorom Kraljevine Belgije na navedeno mnenje, je vložila to tožbo.

Tožba

Omejitve svobode opravljanja storitev

Trditve strank

27 Po mnenju Komisije ?len 59 CIR 1992, s tem da odbitek prispevkov za zavarovanje, ki jih delodajalci dolgujejo v korist delavcev pri izvajanju dodatnega zavarovanja za primer starosti in prezgodnje smrti, veže na pogoj, da so pla?ani zavarovalnici ali ustanovi za socialno varstvo s sedežem v Belgiji, ter ?len 145/3 CIR 1992, s tem da veže na isti pogoj znižanje davka na osebna vpla?ila prispevkov za dodatno zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti ali dodatnih

pokojnin, pomenita omejitev svobode opravljanja storitev. Taka ureditev naj bi odvrnila na eni strani zainteresirane stranke od sklenitve dodatnega pokojninskega zavarovanja z zavarovalnicami ali ustanovami za socialno varstvo s sedežem v drugi državi članici in na drugi strani ta podjetja in ustanove od opravljanja njihovih storitev na belgijskem trgu. Vendar pa naj noben objektivni razlog ne bi dovoljeval Kraljevini Belgiji, da upraviči to ureditev, ker njeni pristojni organi sprejemajo znižanje prispevkov, plačanih v tujini, v skladu z dvostranskimi konvencijami ali na podlagi upravnih okrožnic.

28 Komisija trdi, da diskriminatorno pravilo iz člena 364b CIR 1992, ki določa obdavčenje glavnice ali odkupnih vrednosti, nastalih iz prispevkov delodajalca ali z osebnimi vplačili premij za dodatno pokojninsko zavarovanje, ki so prenesene v pokojninski sklad ali na nosilca zavarovanja, ki ima sedež v tujini, prav tako pomeni omejitev svobode opravljanja storitev. Tak prenos naj namreč ne bi bil obdavčljiv, če bi se opravil v pokojninski sklad ali nosilca zavarovanja s sedežem v Belgiji.

29 Komisija poleg tega navaja, da je člen 224/2a splošne uredbe, ki od tujih zavarovalnic zahteva, naj imenujejo odgovornega predstavnika s stalnim prebivališčem v Belgiji, ki se osebno zaveže, da bo plačal letni davek od zavarovalnih pogodb, v povezavi s solidarno odgovornostjo zavarovanca, določeno v členu 177, točka 3, CTAT, nesorazmeren z nujnostjo zagotavljanja plačila omenjenega davka. Dejansko naj bi lahko ta rezultat dosegli z manj omejujočimi ukrepi, kot je dogovor o izmenjavi podatkov z drugimi državami članicami.

30 Komisija med drugim poudarja, da Direktiva 77/799 omogoča tako pomoč med državami članicami, s katero bi, skupaj s soodgovornostjo zavarovanih oseb s stalnim prebivališčem, določitev odgovornega predstavnika postala nepotrebna.

31 Komisija na koncu dodaja, da nacionalna ureditev škoduje pravicam zavarovalnih ustanov in nosilcev zavarovanja, s tem da predpisuje davčne določbe, ki so v nasprotju s pravili Pogodbe ES o načelih prostega gibanja in prepovedi diskriminacije. Po eni strani naj bi te ustanove in nosilci zavarovanja, ki so dobili dovoljenje v eni državi članici v skladu s členom 5 Direktive 2002/83, morali izvajati svojo dejavnost bodisi na podlagi pravice do ustanavljanja bodisi v okviru svobodnega opravljanja storitev v celotni Skupnosti. Po drugi strani naj bi morale biti istim ustanovam in nosilcem zavarovanja s sedežem v državi članici v skladu s členom 53(2) omenjene direktive dovoljeno, da v celoti ali delno prenesejo svoj portfelj na prevzemnika s sedežem v Skupnosti.

32 Belgijska vlada poudarja, da zaradi sprememb, sprejetih z okvirnim zakonom z dne 27. decembra 2005 (*Moniteur belge* z dne 30. decembra 2005, str. 57315), kraljevim odlokom z dne 15. februarja 2006, ki spreminja [splošno uredbo] (*Moniteur belge* z dne 2. marca 2006, str. 12463) in ministrskim odlokom z dne 8. marca 2006 o izvajanju člena 224, tretji pododstavek, [omenjene uredbe] (*Moniteur belge* z dne 21. marca 2006, str. 16249), ni več obveznosti določitve odgovornega davčnega predstavnika za zavarovalnice brez sedeža v Belgiji, a z glavnim sedežem na območju Evropskega gospodarskega prostora.

Presoja Sodišča

– Dopustnost

33 Najprej je treba opozoriti, da Komisija s tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi zlasti, da Kraljevina Belgija ni izpolnila obveznosti iz člena 11(2) Direktive 92/96, ki je po spremembi postal člen 53(2) Direktive 2002/83. Vendar pa je glede na Prilogo IV k Direktivi 2002/83, ki vsebuje korelacijsko tabelo, treba opozoriti, da člen 11(2) Direktive 92/96 ne ustreza členu 53(2) Direktive 2002/83, temveč členu 14(1) te direktive. V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Sodišče ne pozna

z gotovostjo pravne podlage, na podlagi katere bi morale odločiti o utemeljenosti tega očitka.

34 Oitek nespoštovanja člena 11(2) Direktive 92/96, ki je po spremembi postal člen 53(1) Direktive 2002/83, je treba torej razglasiti za nedopustnega.

– Utemeljenost

35 Treba je opozoriti, da morajo države članice, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvajati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej sodbo z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Danskim, C-150/04, še neobjavljena v ZOdl., točka 34 in navedena sodna praksa).

36 Prav tako je treba opozoriti, da gre pri opravljanju storitev na področju zavarovalništva za storitve v smislu člena 50 ES in da člen 49 ES nasprotuje uporabi vsakršne nacionalne zakonodaje, ki bi omejevala možnost ponudnika storitev, da to svobodo učinkovito izvršuje, ne da bi to objektivno upravičila (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Danskim, točka 37 in navedena sodna praksa).

37 Z vidika enotnega trga in da bi bilo mogoče uresničiti njegov namen, člen 49 ES 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 Danskim, točka 38 in navedena sodna praksa).

38 Med drugim iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da člen 49 ES nasprotuje zlasti vsakršni nacionalni zakonodaji, ki lahko prepove ali drugače ovira dejavnosti ponudnika s sedežem v drugi državi članici, kjer slednji zakonito opravlja podobne storitve (v tem smislu glej sodbi z dne 28. aprila 1998 v zadevi Safir, C-118/96, Recueil, str. I-1897, točka 22, in z dne 8. septembra 2005 v zadevi Mobistar in Belgacom Mobile, C-544/03 in C-545/03, ZOdl., str. I-7723, točka 29).

39 V obravnavani zadevi je treba poudariti, da belgijska zakonodaja, s tem da je v členu 59 CIR 1992 za odbitke prispevkov, ki jih delodajalci vplačajo v korist delavcev pri izvajanju dodatnega zavarovanja za primer starosti in prezgodnje smrti, določila pogoj, da so vplačani zavarovalnici ali ustanovi za socialno varstvo s sedežem v Belgiji, in s tem da je v členih 145/1 in 145/3 CIR 1992 za znižanje davka za osebna vplačila prispevkov za dodatno zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti ali dodatnih pokojnin, plačanih tako, da jih delodajalec odtegne od plačil delavca ali jih podjetje odtegne od plačil vodje podjetja, ki nima sklenjene pogodbe o zaposlitvi, določila pogoj, da so ti prispevki vplačani pri zavarovalnici ali skladu za socialno varnost, ki ima sedež v Belgiji, določila podoben pogoj, bolj otežuje svobodo opravljanja storitev na področju zavarovalništva iz drugih držav članic kot storitev v Kraljevini Belgiji. Ti ukrepi lahko zavarovance odvračajo od sklepanja zavarovalnih pogodb s tujimi zavarovalci. Zato ti ukrepi pomenijo oviro za svobodno opravljanje storitev, določeno v členu 49 ES.

40 Ta sklep se mora prav tako uporabiti za člen 364b CIR 1992, v katerem je določeno obdavčenje glavnice ali odkupnih vrednosti, ki so prenesene na pokojninski sklad ali zavarovalnico s sedežem v tujini, medtem ko tako obdavčenje ni določeno, kadar se prenosi opravijo v pokojninski sklad ali na zavarovalnico s sedežem v Belgiji. Ta ukrep dejansko lahko ovira dejavnosti ponudnikov storitev na področju zavarovalništva s sedežem v drugi državi članici od Kraljevine Belgije, kjer zakonito opravljajo take storitve.

41 Končno, glede obveznosti, določene v členu 224/2a splošne uredbe, da mora zavarovalnica s sedežem v drugi državi članici imenovati odgovornega predstavnika v Belgiji, je treba poudariti, da taka obveznost s stroški in omejitvami, ki so njena posledica, odvrača ta podjetja, vključno s

podjetji, ki imajo dovoljenje v smislu člena 5 Direktive 2002/83, od ponujanja storitev v Belgiji. Zato taka ureditev prav tako pomeni oviro za svobodno opravljanje storitev.

42 Komisija prav tako navaja, da Kraljevina Belgija ni izpolnila obveznosti iz člena 36 Sporazuma EGP, ki se nanaša na svobodo opravljanja storitev.

43 Kot natančno določa člen 6 Sporazuma EGP, se določbe tega sporazuma, če so po vsebini enake ustreznim pravilom Pogodbe ter aktom, sprejetih za njeno uporabo, pri njihovem izvajanju in uporabi razlagajo v skladu z ustrežno sodno prakso Sodišča, sprejeto pred datumom podpisa tega sporazuma.

44 Poleg tega sta Sodišče in Sodišče Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA) priznala, da je nujno paziti na to, da se določbe Sporazuma EGP, ki so po vsebini podobne določbam Pogodbe, razlagajo enako (sodbi Sodišča z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 48 in navedena sodna praksa, in z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-345/05, ZOdl., str. I-10633, točka 40, ter sodba Sodišča EFTE z dne 12. decembra 2003 v zadevi Nadzorni organ EFTE proti Islandiji, E-1/03, EFTA Court Report, str. 143, točka 27).

45 Vendar pa je treba opozoriti, da je pravilo o prepovedi omejitev svobode opravljanja storitev, določeno v členu 36 Sporazuma EGP, enako določbi člena 49 ES.

46 V teh okoliščinah je treba zaključiti, da obravnavana belgijska ureditev pomeni oviro za svobodno opravljanje storitev, kot je določena v členu 49 ES in členu 36 Sporazuma EGP.

47 Iz ustaljene sodne prakse pa izhaja, da so nacionalni ukrepi, ki lahko ovirajo ali naredijo manj privlačno izvrševanje temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba, lahko kljub temu sprejemljivi, če zasledujejo legitimen cilj, ki je združljiv s Pogodbo, če so utemeljeni z višjimi razlogi v javnem interesu, če so primerni za uresnitve zastavljenega cilja in če ne presegajo tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (glej v tem smislu sodbi z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 49, in z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 40, ter zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Danski, točka 46).

48 Treba je ugotoviti, da belgijska vlada podaja utemeljitev zgolj glede zakonodaje, ki zavarovalnici s sedežem v drugi državi članici nalaga obveznost določiti odgovornega predstavnika, ki stalno prebiva v Belgiji. To utemeljitev mora torej preveriti Sodišče. Glede ostalih ukrepov, ki so predmet očitkov Komisije v zvezi s kršitvijo pravila o svobodi opravljanja storitev, kot je določeno v členu 49 ES in členu 36 Sporazuma EGP, pa je treba tožbo Komisije že zdaj šteti za utemeljeno, ker glede teh ukrepov navedena vlada ni podala nobene utemeljitve.

49 Belgijska vlada trdi, da je obveznost določiti odgovornega predstavnika, ki stalno prebiva v Belgiji, nujna za doseg cilja, ki izhaja iz nujnosti zagotavljanja plačila letnega davka od zavarovalnih pogodb, obresti in globe, ki bi lahko bile dolgovane iz naslova pogodb v zvezi z riziki, ki se nahajajo v Belgiji, sklenjenih pri zavarovalnicah s sedežem v drugi državi članici. Poleg tega, ker naj ta obveznost ne bi imela nobene posledice na dovoljenje zavarovalnice ter prenos njenega portfelja, naj ne bi bila nesorazmerna z zasledovanim ciljem.

50 Po mnenju Komisije je splošna in absolutna obveznost, določena v členu 224/2a splošne uredbe, ki od tujih zavarovalnic zahteva, naj imenujejo odgovornega predstavnika s stalnim prebivališčem v Belgiji, v povezavi s solidarno odgovornostjo zavarovanca, ki izhaja iz člena 177, točka 3, CTAT, nesorazmeren ukrep, ki pomeni oviro za svobodno opravljanje storitev zavarovalniških družb in ustanov s sedežem v drugih državah članicah. Plačilo letnega davka od

zavarovalnih pogodb naj bi se dejansko lahko zagotovilo z manj omejujočimi ukrepi, kot je medsebojna pomoč pristojnih organov držav članic na področju obdavčenja zavarovalnih premij, določena v Direktivi 77/799.

51 Da bi ugotovili, ali je obveznost določiti odgovornega predstavnika s stalnim prebivališčem v Belgiji, določena v členu 224/2a splošne uredbe, nujna za zagotovitev plačila letnega davka od zavarovalnih pogodb, obresti in globe, ki bi lahko bile dolgovane iz naslova pogodb, sklenjenih v tujini, v zvezi z riziki, ki se nahajajo v Belgiji, je treba ugotoviti, ali bi bilo ta cilj mogoče doseči z manj omejujočimi ukrepi.

52 Prvič, kar zadeva uvedbo omenjenega davka, je treba ugotoviti, da člen 1(1), prva alineja, Direktive 77/799 določa izmenjavo kakršnih koli informacij med organi držav članic, ki bi jim lahko omogočile pravilno odmero davkov na zavarovalne premije, zlasti letnega davka od zavarovalnih pogodb, določenega v belgijskem pravu.

53 Drugič, kar zadeva plačilo letnega davka od zavarovalnih pogodb, je treba poudariti, da lahko Kraljevina Belgija v skladu s členom 50(3) Direktive 2002/83 za zavarovalnice, ki krijejo obveznosti na njenem ozemlju, uporablja lastne nacionalne določbe za ukrepe, ki zagotavljajo pobiranje posrednih davkov in davkom podobnih dajatev na zavarovalne premije v zvezi s pogodbami o rizikih, ki se nahajajo v tej državi članici.

54 Vendar pa iz člena 177 CTAT izhaja, da zavarovanec osebno dolguje letni davek od zavarovalnih pogodb, kadar je bila zadevna pogodba sklenjena z zavarovateljem brez sedeža v Belgiji, ki tam nima niti agencije, podružnice, predstavnika ali kakršnega koli poslovnega sedeža niti odgovornega predstavnika v smislu člena 178 CTAT, in če omenjena pogodba ni bila sklenjena s posredovanjem agenta ali drugega posrednika s stalnim prebivališčem v Belgiji.

55 Iz tega izhaja, da belgijsko pravo vsebuje primerne ukrepe za uresnitev cilja, da se zagotovi plačilo tega davka, ki v svobodo opravljanja storitev posegajo manj kot obveznost imenovanja odgovornega predstavnika s stalnim prebivališčem v Belgiji.

56 Tretjič, kar zadeva izterjavo letnega davka od zavarovalnih pogodb, je treba ugotoviti, da Direktiva 76/308 določa, da so davki od zavarovalnih premij, med katerimi je v členu 3(1), šesta alineja, (b), te direktive določen tudi navedeni davek, predmet vzajemne pomoči za njihovo izterjavo.

57 Iz navedenega izhaja, da Kraljevina Belgija razpolaga s sredstvi, potrebnimi za izterjavo letnega davka od zavarovalnih pogodb. Iz tega izhaja, da obveznost, da zavarovalnice brez sedeža v tej državi članici imenujejo odgovornega predstavnika s stalnim prebivališčem v Belgiji, presega to, kar je nujno za zagotovitev plačila tega davka in je torej nesorazmerno s tem ciljem.

58 Utemeljitev, ki jo je predložila belgijska vlada v opravičilo obveznosti, določeni v členu 224/2a splošne uredbe, da v Belgiji imenuje odgovornega predstavnika, torej ni mogoče sprejeti. Treba je torej zaključiti, da je treba ožitek Komisije v zvezi s kršitvijo pravila o svobodnem opravljanju storitev, kot je določeno v členu 49 ES in členu 36 Sporazuma EGP, glede te obveznosti šteti za utemeljenega.

59 Treba je torej zaključiti, da, kar zadeva slednji določbi, obveznost ni izpolnjena.

60 Iz vsega navedenega izhaja, da je treba ugotoviti, da Kraljevina Belgija z ohranjanjem zgoraj navedene ureditve ni izpolnila obveznosti iz členov 49 ES in 36 EGP ter člena 4 Direktive 92/96, po spremembi člena 5(1) Direktive 2002/83.

Omejitev prostega gibanja oseb

Trditve strank

61 Po mnenju Komisije naj bi bili člen 59 CIR 1992, s tem da odbitke prispevkov, ki jih delodajalci vplačajo v korist delavcev pri izvajanju dodatnega zavarovanja za primer starosti in prezgodnje smrti, veže na pogoj, da so vplačani zavarovalnici ali ustanovi za socialno varstvo s sedežem v Belgiji, ter člena 145/1 in 145/3 CIR 1992, s tem da vežeta na isti pogoj znižanje davka za osebna vplačila prispevkov v dodatno zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti ali dodatnih pokojnin, v nasprotju s prostim gibanjem delavcev in samozaposlenih oseb. Kadar taki delavci, ki so opravljali poklicno dejavnost v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, v kateri so pristopili k shemi poklicnega pokojninskega zavarovanja, pridejo na delo v slednjo državo članico, naj prispevkov, vplačanih v omenjeno shemo, ne bi bilo mogoče odbiti ali uporabiti znižanja davka. Vendar naj bi bili dohodki iz omenjenih shem obdavčljivi v Belgiji, če omenjeni delavci tam stalno prebivajo.

62 Komisija prav tako šteje, da obdavčenje glavnice in odkupnih vrednosti, kadar so prenesene na pokojninski sklad ali nosilca zavarovanja s sedežem v tujini, ki izhaja iz člena 364b CIR 1992, pomeni neupravičeno kršitev prostega gibanja in svobode ustanavljanja delavcev in samozaposlenih oseb, ki stalno prebivajo v Belgiji in želijo iti v drugo državo članico, da bi tam opravljali gospodarsko dejavnost, in ki pri tem želijo prenesti navedene glavnice ali odkupne vrednosti. Izselitev osebe s stalnim prebivališčem v Belgiji v drugo državo članico naj namreč ne bi pomenila „zlorabe“, temveč izvrševanje temeljne pravice, priznane s členi 18 ES, 39 ES in 43 ES ter členoma 28 in 31 Sporazuma EGP.

63 Komisija na koncu trdi, da člen 364a CIR 1992, ki ustvarja domnevo, da je bilo plačilo ali pripis glavnice, odkupnih vrednosti in prihrankov opravljeno na dan pred prenosom zavezančevega stalnega prebivališča ali sedeža njegovega premoženja v tujino, pomeni neupravičeno kršitev prostega gibanja in svobode ustanavljanja delavcev in samozaposlenih oseb ter splošne pravice do prostega gibanja oseb iz člena 18 ES.

64 Belgijska vlada je v dopisu z dne 30. maja 2006 v odgovor na vprašanje Sodišča pojasnila, da v skladu s sodbo belgijskega Cour de cassation z dne 5. decembra 2003 belgijski organi zdaj uporabljajo člen 364a CIR 1993 le, če ni bila sklenjena nobena davčna konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali če taka konvencija Kraljevini Belgiji daje pravico obdavčiti dohodek. Poleg tega naj bi bila glavnica obdavčena le od trenutka, ko je dejansko plačana ali pripisana, in to z enako davčno stopnjo, kot se uporablja za belgijske rezidente.

Presoja Sodišča

65 Uvodoma je treba opozoriti, da glede na sodno prakso Sodišča tako določbe Pogodbe o prostem gibanju delavcev kot določbe o svobodi ustanavljanja med drugim nasprotujejo temu, da bi mati država ovirala svojega državljanca, da prosto sprejme in opravlja zaposlitev v drugi državi članici, ter tudi, da bi ovirala ustanovitev v drugi državi članici enemu izmed svojih državljanov ali družb, ustanovljenih v skladu z njeno zakonodajo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Portugalski, točki 17 in 18 ter navedena sodna praksa).

66 V obravnavanem primeru, prvič, kar zadeva na eni strani zavrnitev priznanja pravice do odbitka prispevkov, ki jih delodajalci vplačajo v korist delavcev pri izvajanju dodatnega zavarovanja za primer starosti in prezgodnje smrti, kadar so plačane zavarovalnici ali ustanovi za socialno varstvo brez sedeža v Belgiji, ki izhaja iz člena 59 CIR 1992, in na drugi strani, v skladu s členoma 145/1 in 145/3 CIR 1992, priznanje znižanja davka na osebna vplačila prispevkov v dodatno

zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti ali dodatnih pokojnin, plažanih nosilcem zavarovanja s sedežem v drugih državah članicah, je posledica nacionalne ureditve dajanje davžne ugodnosti, ki se spreminja glede na kraj plažila omenjenih prispevkov ter tako lahko odvraža delavce in samozaposlene osebe od izvrševanja njihove pravice do prostega gibanja v drugi državi članici.

67 Iz tega izhaja, da členi 59, 145/1 in 145/3 CIR 1992 ovirajo prosto gibanje delavcev ter svobodo ustanavljanja samozaposlenih, kot sta zagotovljeni s členoma 39 ES in 43 ES.

68 Drugič, treba je ugotoviti, da, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 59 sklepnih predlogov, se domneva iz člena 364a CIR 1992 nagiba k temu, da dovoljuje obdavženje ob prehodu delavcev in samozaposlenih oseb čez mejo.

69 V zvezi s tem izjava belgijskih organov, po kateri se člen 364a CIR 1992 ne uporablja, če obstaja davžna konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki daje drugi državi pogodbenici pravico obdavčiti dohodek, čeprav slednja država pogodbenica ne uveljavi omenjene pravice, ne more pomeniti pravilne izpolnitve obveznosti, ki jih ima Kraljevina Belgija na podlagi prava Skupnosti.

70 Čeprav v praksi organi države članice ne uporabljajo nacionalne določbe, ki je v nasprotju s pravom Skupnosti, pravna varnost vendarle zahteva, da se to določbo spremeni (glej v tem smislu sodbi z dne 9. marca 2000 v zadevi Komisija proti Italiji, C-358/98, Recueil, str. I-1255, točki 16 in 17, ter z dne 13. julija 2000 v zadevi Komisija proti Franciji, C-160/99, Recueil, str. I-6137, točka 22).

71 Treba je torej ugotoviti, da člen 364a CIR 1992 prav tako ovira prosto gibanje delavcev ter svobodo ustanavljanja samozaposlenih oseb, ki sta zagotovljeni s členoma 39 ES in 43 ES.

72 Nazadnje, v zvezi z očitkom, da omenjeni člen 364a krši splošno pravico do prostega gibanja oseb, zagotovljeno s členom 18 ES, kar zadeva gospodarsko neaktivne osebe, je treba iz istih razlogov zaključiti enako (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 18. julija 2006 v zadevi De Cuyper, C-406/04, ZOdl., str. I-6947, točki 39 in 40).

73 Tretjič, z obdavčenjem prenosov glavnice ali odkupnih vrednosti, ki jih opravijo pokojninski skladi ali nosilci zavarovanja, pri katerih so bili vplažani v korist upravičenca ali njegovih pravnih naslednikov, na drug pokojninski sklad ali drugega nosilca zavarovanja, ki ima sedež zunaj Belgije, člen 364b CIR 1992 odvraža delavce in samozaposlene osebe od nastanitve v drugi državi članici, s tem da ovira prenos njihovih prihrankov.

74 Zato je treba ugotoviti, da člen 364b CIR 1992 omejuje prosto gibanje delavcev ter svobodo ustanavljanja samozaposlenih oseb, zagotovljeni s členoma 39 ES in 43 ES.

75 Komisija prav tako trdi, da Kraljevina Belgija z dejstvom, da ima te določbe v nacionalnem pravu, ni izpolnila obveznosti iz členov 28 in 31 Sporazuma EGP, ki se nanašajo na prosto gibanje delavcev in na svobodo ustanavljanja.

76 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so pravila o prepovedi omejitev prostega pretoka in svobode ustanavljanja, določena v členih 28 in 31 Sporazuma EGP, enaka tistim iz členov 39 ES in 43 ES.

77 V teh okoliščinah je treba tožbo Komisije prav tako šteti za utemeljeno v delu, v katerem se nanaša na ožitek v zvezi s kršitvijo pravil o prostem gibanju oseb in svobodi ustanavljanja, določenih v Sporazumu EGP.

78 Treba je torej ugotoviti, da Kraljevina Belgija, s tem da je ohranila v veljavi ureditev, ki v skladu s členom 59 CIR 1992 odreja pravico do odbitja prispevkov, ki jih plačajo delodajalci, ali da v skladu s členoma 145/1 in 145/3 CIR 1992 ne priznava znižanja davka za osebna vplačila prispevkov, plačanih nosilcem zavarovanja s sedežem v drugi državi članici, ali ki v skladu s členom 364a CIR 1992 določa pravno domnevo, ali ki v skladu s členom 364b CIR 1992 obdavčuje glavnice ali odkupne vrednosti, ki so prenesene na pokojninski skladi ali drugega nosilca zavarovanja, ki ima sedež zunaj Belgije, ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter členov 28 in 31 Sporazuma EGP.

79 Ker so nacionalne določbe, navedene v prejšnji točki te sodbe, v nasprotju z določbami Pogodbe in Sporazuma EGP o prostem gibanju delavcev, svobodi ustanavljanja in prostem gibanju oseb, te ureditve ni treba posebej preučiti ob upoštevanju člena 56 ES, ki se nanaša na prosti pretok kapitala (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Portugalski, točka 45, in Komisija proti Danski, točka 76).

80 Zato je treba ugotoviti, da Kraljevina Belgija, s tem da:

- je za odbitke prispevkov, ki jih delodajalci vplačajo v korist delavcev pri izvajanju dodatnega zavarovanja za primer starosti in prezgodnje smrti, v členu 59 CIR 1992 določila pogoj, da so ti prispevki vplačani pri zavarovalnici ali skladu za socialno varstvo, ki ima sedež v Belgiji;
- je za znižanje davka na dolgoročno varčevanje, priznanega na podlagi členov 145/1 in 145/3 CIR 1992 za osebna vplačila prispevkov za dodatno zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti ali dodatnih pokojnin, plačanih tako, da jih delodajalec odtegne od plačil delavca ali jih podjetje odtegne od plačil vodje podjetja, ki nima sklenjene pogodbe o zaposlitvi, določila pogoj, da so ti prispevki vplačani pri zavarovalnici ali skladu za socialno varnost, ki ima sedež v Belgiji;
- je v členu 364a, prvi pododstavek, CIR 1992 določila, da se, kadar se glavnice, odkupne vrednosti in prihranki iz člena 34 tega zakonika izplačajo ali pripisejo davčnemu zavezancu, ki je predhodno prenesel svoje stalno prebivališče ali sedež svojega premoženja v tujino, domneva, da je bilo plačilo ali pripis izvedeno en dan pred tem prenosom, pri čemer se kot pripis v smislu drugega pododstavka navedenega člena 364a šteje vsak prenos iz člena 34(2), točka 3, istega zakonika, tako da je vsak zavarovatelj dolžan v skladu s členom 270 navedenega zakonika odtegniti akontacijo od glavnice in odkupnih vrednosti, izplačanih nerezidentu, ki je bil kadarkoli belgijski davčni rezident, in če so bile slednje delno ali v celoti vplačane v času, ko je bila zadevna oseba belgijski davčni rezident, čeprav dvostranske davčne konvencije, ki jih je sklenila Kraljevina Belgija, določajo, da te dohodke obdavči druga država pogodbenica;
- je v skladu s členom 364b CIR 1992 obdavčila prenose glavnice ali odkupnih vrednosti, nastalih iz prispevkov delodajalca ali z osebnimi vplačili prispevkov za dodatno pokojninsko zavarovanje, ki jih opravijo pokojninski skladi ali nosilci zavarovanja, pri katerih so bili vplačani v korist upravičenca ali njegovih pravnih naslednikov, na drug pokojninski sklad ali drugega nosilca zavarovanja, ki ima sedež zunaj Belgije, medtem ko tak prenos ne pomeni obdavčljive transakcije, kadar se glavnice ali odkupne vrednosti prenesejo na drug pokojninski sklad ali drugega nosilca zavarovanja, ki ima sedež v Belgiji;
- na podlagi člena 224/2a splošne uredbe od tujih zavarovateljev, ki nimajo nobenega

poslovnega sedeža v Belgiji, zahteva, da, preden za?nejo opravljati storitve v Belgiji, pridobijo dovoljenje odgovornega predstavnika, ki stalno prebiva v Belgiji in se osebno pisno zaveže belgijski državi, da bo pla?al letni davek od zavarovalnih pogodb, obresti in globe, ki bi lahko bile dolgovane iz naslova pogodb v zvezi z riziki, ki se nahajajo v Belgiji;

ni izpolnila obveznosti iz ?lenov 18 ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES, ?lenov 28, 31 in 36 Sporazuma EGP ter ?lena 4 Direktive 92/96, po spremembi ?len 5(1) Direktive 2002/83.

Stroški

81 V skladu s ?lenom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži pla?ilo stroškov, ?e so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Kraljevini Belgiji naloži pla?ilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži pla?ilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

1) Kraljevina Belgija, s tem da:

- je za odbitke prispevkov, ki jih delodajalci vpla?ajo v korist delavcev pri izvajanju dodatnega zavarovanja za primer starosti in prezgodnje smrti, v ?lenu 59 zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992, ki je bil potrjen s kraljevim odlokom z dne 10. aprila 1992, kot je bil spremenjen z zakonom z dne 28. aprila 2003 o dodatnih pokojninah in dav?ni ureditvi v zvezi z njimi ter dolo?enih dodatnih ugodnostih na podro?ju socialne varnosti, dolo?ila pogoj, da so ti prispevki vpla?ani pri zavarovalnici ali skladu za socialno varstvo, ki ima sedež v Belgiji;
- je za znižanje davka na dolgoro?no var?evanje, priznanega na podlagi ?lenov 145/1 in 145/3 zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992, kot je bil spremenjen z zakonom z dne 28. aprila 2003, za osebna vpla?ila prispevkov za dodatno zavarovanje za primer starosti in prezgodnje smrti ali za dodatne pokojnine, pla?anih tako, da jih delodajalec odtegne od pla?il delavca ali jih podjetje odtegne od pla?il vodje podjetja, ki nima sklenjene pogodbe o zaposlitvi, dolo?ila pogoj, da so ti prispevki vpla?ani pri zavarovalnici ali skladu za socialno varstvo, ki ima sedež v Belgiji;
- je v ?lenu 364a zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992, kot je bil spremenjen z zakonom z dne 28. aprila 2003, dolo?ila, da se, kadar se glavnice, odkupne vrednosti in prihranki iz ?lena 34 tega zakonika izpla?ajo ali pripišejo dav?nemu zavezancu, ki je predhodno prenesel svoje stalno prebivališ?e ali sedež svojega premoženja v tujino, domneva, da je bilo pla?ilo ali pripis izvedeno en dan pred tem prenosom, pri ?emer na podlagi drugega pododstavka ?lena 364a pripis izena?uje z: vsakim prenosom iz ?lena 34(2), to?ka 3, istega zakonika, tako da je vsak zavarovatelj dolžan v skladu s ?lenom 270 navedenega zakonika odtegniti akontacijo od glavnice in odkupnih vrednosti, izpla?anih nerezidentu, ki je bil kadarkoli belgijski dav?ni rezident, in ?e so bile slednje delno ali v celoti vpla?ane v ?asu, ko je bila zadevna oseba belgijski dav?ni rezident, ?eprav dvostranske dav?ne konvencije, ki jih je sklenila Kraljevina Belgija, dolo?ajo, da te dohodke obdav?i druga država pogodbenica;

- je v skladu s členom 364b zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992, kot je bil spremenjen z zakonom z dne 28. aprila 2003, obdavčila prenose glavnice ali odkupnih vrednosti, nastalih iz prispevkov delodajalca ali z osebnimi vplačili prispevkov za dodatno pokojninsko zavarovanje, ki jih opravijo pokojninski skladi ali nosilci zavarovanja, pri katerih so bili vplačani v korist uprave ali njegovih pravnih naslednikov, na drug pokojninski sklad ali drugega nosilca zavarovanja, ki ima sedež zunaj Belgije, medtem ko tak prenos ne pomeni obdavčljive transakcije, kadar se glavnice ali odkupne vrednosti prenesejo na drug pokojninski sklad ali drugega nosilca zavarovanja, ki ima sedež v Belgiji;
- na podlagi člena 224/2a splošne uredbe o dajatvah, izenačenih s kolki, izdane s kraljevim odlokom z dne 3. marca 1927, kot je bil spremenjen s kraljevim odlokom z dne 30. julija 1994, od tujih zavarovateljev, ki nimajo nobenega poslovnega sedeža v Belgiji, zahteva, da, preden začnejo ponujati storitve v Belgiji, pridobijo dovoljenje odgovornega predstavnika, ki stalno prebiva v Belgiji in se osebno pisno zaveže belgijski državi, da bo plačal letni davek od zavarovalnih pogodb, obresti in globe, ki bi lahko bile dolgovane iz naslova pogodb v zvezi z riziki, ki se nahajajo v Belgiji;

ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES, členov 28, 31 in 36 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 ter člena 4 Direktive Sveta 92/96 z dne 10. novembra 1992 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o neposrednem življenjskem zavarovanju, ki spreminja Direktivi 79/267/EGS in 90/619/EGS (tretja direktiva o življenjskem zavarovanju), po spremembi člen 5(1) Direktive 2002/83/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 5. novembra 2002 o življenjskem zavarovanju.

- 2) V preostalem se tožba zavrne.
- 3) Kraljevini Belgiji se naloži plačilo stroškov.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.