

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

15. ožujka 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sporazum između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba – Izravno oporezivanje – Prijenos mjesta rezidentnosti iz države članice u Švicarsku – Oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji se odnose na znatne udjele u kapitalu društava sa sjedištem u državi članici podrijetla prilikom takvog prijenosa – Područje primjene sporazuma”

U predmetu C-355/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), odlukom od 23. lipnja 2016., koju je Sud zaprimio 28. lipnja 2016., u postupku

Christian Picart

protiv

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj), J.-C. Bonichot, A. Arabadžiev i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 16. veljače 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za C. Picarta, P.-J. Douvier i A. d'Aubigny, *avocats*,
- za francusku vladu, D. Colas i E. de Moustier, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, N. Gossement i M. Šimerdová, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 26. srpnja 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Sporazuma između Europske

zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba, koji je potpisan u Luxembourg 21. lipnja 1999. (SL 2002., L 114, str. 6.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 60., str. 8.; u daljnjem tekstu: Sporazum o slobodnom kretanju osoba).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Christiana Picarta i ministre des Finances et des Comptes publics (ministar za javne financije) u vezi s odlukom kojom je francuska porezna uprava, s jedne strane, ponovno procijenila iznos nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji se odnose na znatne udjele u kapitalu društava sa sjedištem u Francuskoj, koje je C. Picart držao i prijavio tijekom prijenosa svoje porezne rezidentnosti iz države podrijetla u Švicarsku i, s druge strane, naložila C. Picartu plaćanje dodatnog poreza na dohodak i doprinosa za socijalno osiguranje, zajedno s kaznama.

Pravni okvir

Sporazum o slobodnom kretanju osoba

3 Europska zajednica i njezine države članice, s jedne strane, i Švicarska Konfederacija, s druge strane, potpisale su 21. lipnja 1999. sedam sporazuma, među kojima se nalazi Sporazum o slobodnom kretanju osoba. Odlukom 2002/309/EZ, Euratom Vijeća i Komisije od 4. travnja 2002. o sklapanju sedam sporazuma sa Švicarskom Konfederacijom (SL 2002., L 114, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 60., str. 3.) tih sedam sporazuma odobreno je u ime Zajednice, a stupili su na snagu 1. lipnja 2002.

4 Članak 16. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba u stavku 2. predviđa:

„U mjeri u kojoj primjena ovog Sporazuma uključuje pojmove prava Zajednice, vodi se računa o relevantnoj sudskoj praksi Suda Europskih zajednica prije dana njegova potpisivanja. Švicarskoj se pozornost skreće na sudsku praksu nakon tog datuma. Kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje Sporazuma, Zajednički odbor, na zahtjev jedne od ugovornih stranaka, određuje implikacije takve sudske prakse.”

5 Poglavlje III. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba odnosi se na samozaposlene osobe. Njegov članak 12., naslovljen „Pravila u pogledu boravišta”, glasi kako slijedi:

„1. Državljanin ugovorne stranke koji želi uspostaviti poslovni nastan na području druge ugovorne stranke s ciljem obavljanja samostalne djelatnosti (dalje u tekstu ‚samozaposlena osoba’) dobiva dozvolu boravka koja vrijedi za razdoblje od najmanje pet godina od datuma izdavanja, pod uvjetom da dostavi dokaz nadležnim nacionalnim tijelima kojim se potvrđuje da ima poslovni nastan ili ga želi uspostaviti.

2. Dozvola boravka automatski se produžuje za razdoblje od najmanje pet godina, pod uvjetom da samozaposlena osoba dostavi dokaz nadležnim nacionalnim tijelima o obavljanju samostalne gospodarske djelatnosti.

[...]”

6 Članak 13. tog priloga, naslovljen „Samozaposleni pogranični radnici”, u stavku 1. određuje:

„1. Samozaposleni pogranični radnik državljanin je ugovorne stranke koji ima boravište na području ugovorne stranke i koji obavlja samostalnu djelatnost na području druge ugovorne stranke, vraćajući se u mjesto svog boravišta u pravilu svaki dan ili najmanje jednom tjedno.”

Francusko zakonodavstvo

7 U skladu s člankom 167. code général des impôts (francuski Opći porezni zakonik, u daljnjem tekstu: CGI), u verziji koja je bila na snazi u trenutku nastanka činjenica u glavnom postupku:

„I. - 1. Poreznim obveznicima koji su u posljednjih deset godina najmanje šest godina bili porezni rezidenti u Francuskoj, na datum prijenosa njihova prebivališta izvan Francuske oporezuju se njihovi nerealizirani kapitalni dobitci utvrđeni na temelju prava u društvu navedeni u članku 150.-0 A i koji se drže pod uvjetima iz točke (f) članka 164. B.

[...]

II. - 1. Plaćanje poreza na utvrđene nerealizirane kapitalne dobitke može se odgoditi do trenutka prijenosa, otkupa, povrata ili ukidanja predmetnih prava u društvu.

Odgoda plaćanja uvjetovana je time da porezni obveznik prijavi iznos utvrđenog nerealiziranog kapitalnog dobitka pod uvjetima iz [točke] I., zatraži odgodu, imenuje zastupnika sa sjedištem u Francuskoj koji je ovlašten primati obavijesti o poreznoj osnovici, naplati poreza i s tim povezanim sporom te pred svojim računovođom zaduženim za naplatu, prije svojeg odlaska, izda garancije kojima se osigurava da će Trésor [francuska državna riznica] naplatiti svoje potraživanje.

[...]

2. Porezni obveznici kojima je odobrena odgoda plaćanja u skladu s ovim člankom moraju podnijeti izjavu predviđenu u članku 170. stavku 1. U toj se izjavi navodi kumulirani iznos poreza čije je plaćanje odgođeno te joj se prilaže stanje utvrđeno na obrascu koji izdaje uprava, na kojem je vidljiv iznos poreza na predmetne vrijednosne papire za koji odgoda plaćanja nije istekla i, ovisno o slučaju, narav i datum događaja koji je doveo do isteka odgode.

[...]

Porez koji na lokalnoj razini plaća porezni obveznik i koji je povezan s kapitalnim dobitkom stvarno ostvarenim izvan Francuske odbija se od poreza na dohodak izrađivanog u Francuskoj ako je usporediv s tim porezom.

4. Ako porezni obveznik ne podnese izjavu i stanje iz [stavka] 2. ili ako u njoj ne navede sve ili dio informacija koje bi trebala sadržavati, porez čije je plaćanje bilo odgođeno treba platiti odmah.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 C. Picart prenio je tijekom 2002. svoju poreznu rezidentnost iz Francuske u Švicarsku. Na taj je dan držao znatne udjele u kapitalu više francuskih društava.

9 Prilikom tog prijenosa, C. Picart je, u skladu s člankom 167.a CGI-ja, prijavio nerealizirani kapitalni dobitak od tih udjela te je, kako bi dobio odgodu plaćanja povezanog poreza, imenovao poreznog zastupnika u Francuskoj i izdao bankovnu garanciju kako bi osigurao da će Trésor (francuska državna riznica) naplatiti potraživanje.

10 C. Picart ustupio je 2005. predmetne vrijednosne papire, ?ime je okon?ana odgoda pla?anja tog poreza. Nakon ispitivanja njegove osobne porezne situacije, francuska porezna uprava ponovno je procijenila iznos prijavljenog kapitalnog dobitka te mu je naložila pla?anje dodatnog poreza na dohodak i doprinosa za socijalno osiguranje, zajedno s kaznama.

11 C. Picart podnio je prigovor kako bi ga se oslobodilo tih dodatnih doprinosa i tih kazni. Budu?i da je porezna uprava odbila taj prigovor, C. Picart pokrenuo je postupak pred tribunal administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu, Francuska), pred kojim je bezuspješno tvrdio da ?lanak 167.a CGI-ja nije uskla?en sa Sporazumom o slobodnom kretanju osoba jer mu sloboda poslovnog nastana zajam?ena tim sporazumom omogu?uje poslovni nastan u Švicarskoj i da ondje obavlja gospodarsku djelatnost kao samozaposlena osoba, koja obuhva?a upravljanje njegovim raznim izravnim ili neizravnim udjelima u više društava koja su pod njegovom kontrolom u Francuskoj. Budu?i da s tim argumentom nije uspio ni pred cour administrative d'appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu, Francuska) C. Picart podnio je žalbu u kasacijskom postupku pred Conseil d'État (Državno vije?e, Francuska).

12 Sud koji je uputio zahtjev se u biti pita ima li pravo poslovnog nastana na temelju samostalnog zaposlenja u smislu Sporazuma o slobodnom kretanju osoba isti doseg kao i sloboda poslovnog nastana zajam?ena ?lankom 49. UFEU-a državljanima država ?lanica Unije i ako ima, treba li prilikom njegove primjene uzeti u obzir sudsku praksu proizašlu iz presude od 7. rujna 2006., N (C-470/04, EU:C:2006:525), koja je objavljena nakon datuma potpisivanja tog sporazuma.

13 U tim je okolnostima Conseil d'État (Državno vije?e) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Može li se pravo poslovnog nastana na temelju samostalnog zaposlenja, kako je definirano ?lancima 1. i 4. [Sporazuma o slobodnom kretanju osoba] i ?lankom 12. njegova Priloga I., smatrati ekvivalentnim slobodi poslovnog nastana zajam?enoj samozaposlenim osobama ?lankom 49. UFEU-a?

2. U tom slu?aju, s obzirom na odredbe ?lanka 16. Sporazuma, treba li primijeniti sudsku praksu proizišlu iz presude [od 7. rujna 2006., N (C-470/04, EU:C:2006:525)], koja je nastala nakon navedenog sporazuma, u slu?aju da državljanin države ?lanice koji je prenio svoje prebivalište u Švicarsku samo zadrži udjele koje je imao u društvima koja su ure?ena pravom te države ?lanice, na temelju kojih ima odlu?uju?i utjecaj na donošenje odluka tih društava i koji mu omogu?uju odre?ivanje njihovih djelatnosti, a da ne namjerava u Švicarskoj obavljati samostalnu djelatnost razli?itu od one koju je obavljao u državi ?lanici ?iji je bio državljanin i koja se sastojala od upravljanja tim udjelima?

3. U slu?aju da to pravo nije ekvivalentno slobodi poslovnog nastana, treba li ga tuma?iti na isti na?in kao što je Sud Europske unije tuma?io slobodu poslovnog nastana u svojoj presudi [od 7. rujna 2006., N (C-470/04, EU:C:2006:525)]?”

O prethodnim pitanjima

14 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev pita treba li, u situaciji kao što je ona o kojoj je rije? u glavnom postupku, odredbe Sporazuma o slobodnom kretanju osoba tuma?iti na na?in da im se protivi zakonodavstvo države stranke tog sporazuma koje, kada fizi?ka osoba prenosi svoju poreznu rezidentnost iz te države u drugu državu stranku tog sporazuma, zadržavaju?i svoju gospodarsku djelatnost u prvoj od tih dviju država, predvi?a neposredno oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji se odnose na znatne udjele koje ta osoba drži u kapitalu društava, koja su ure?ena pravom prve od tih država prilikom tog prijenosa

porezne rezidentnosti i koje dopušta odgodu naplate dugovanog poreza samo pod uvjetom izdavanja garancije radi osiguranja naplate tog poreza, dok se osoba koja tako?er drži takve udjele, ali nastavlja boraviti na državnom podru?ju prve od tih istih država, oporezuje tek u trenutku prijenoša tih udjela.

15 C. Picart isti?e da je djelatnost upravljanja iz Švicarske njegovim udjelima u društvima sa sjedištem u Francuskoj obuhva?ena pravom poslovnog nastana kao samozaposlene osobe u smislu Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, na koje se mora mo?i pozvati i u odnosu na svoju državu podrijetla.

16 S tim u vezi valja podsjetiti da je Sud ve? odlu?io da se u odre?enim okolnostima i s obzirom na primjenjive odredbe, državljani ugovorne stranke mogu pozvati na prava koja imaju na temelju Sporazuma o slobodnom kretanju osoba ne samo u odnosu na zemlju u kojoj izvršavaju slobodu kretanja nego tako?er u odnosu na vlastitu zemlju (presuda od 28. velja?e 2013., Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, t. 33.).

17 Prema tome, najprije valja provjeriti je li situacija kao što je ona C. Picarta obuhva?ena podru?jem primjene pojma „samozaposlena osoba” u smislu Sporazuma o slobodnom kretanju osoba i, ovisno o slu?aju, sadržava li taj sporazum odredbe na koje bi se C. Picart mogao pozvati u odnosu na svoju državu podrijetla.

18 S tim u vezi, važno je istaknuti da poglavlje III. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba, koje se odnosi na samozaposlene osobe, sadržava ?lanke 12. i 13., koji definiraju to podru?je primjene.

19 U skladu s ?lankom 12. stavkom 1. tog priloga, samozaposlenom osobom smatra se državljani ugovorne stranke koji želi uspostaviti poslovni nastan na podru?ju druge ugovorne stranke s ciljem obavljanja samostalne djelatnosti.

20 Kad je rije? o ?lanku 13. stavku 1. tog priloga, on se odnosi na samozaposlene pograni?ne radnike, to jest, državljane ugovorne stranke koji imaju boravište na podru?ju ugovorne stranke i koji obavljaju samostalnu djelatnost na podru?ju druge ugovorne stranke, vra?aju?i se u mjesto svog boravišta u pravilu svaki dan ili najmanje jednom tjedno.

21 Me?utim, u glavnom postupku valja utvrditi, a da u okviru ovog zahtjeva za prethodnu odluku nije potrebno utvrditi je li djelatnost upravljanja udjelima, kao što je ona o kojoj je rije?, samostalna djelatnost u smislu ?lanka 12. stavka 1. ili ?lanka 13. stavka 1. tog priloga, da situacija C. Picarta nije obuhva?ena nijednom od tih dviju odredaba.

22 Naime, kao prvo, kao što to proizlazi iz teksta ?lanka 12. stavka 1. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba, pravo poslovnog nastana u smislu te odredbe odnosi se na državljane ugovorne stranke, fizi?ke osobe, koji žele uspostaviti poslovni nastan na podru?ju druge ugovorne stranke s ciljem obavljanja samostalne djelatnosti na tom podru?ju.

23 Prema tome, da bi navedena odredba bila primjenjiva, doti?na osoba mora izvršavati svoju samostalnu djelatnost na podru?ju ugovorne stranke koja nije ona ?iji je ona državljani.

24 Me?utim, u glavnom predmetu, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da C. Picart, francuski državljani, ne namjerava izvršavati svoju gospodarsku djelatnost na podru?ju Švicarske Konfederacije, nego zadržati svoju djelatnost na podru?ju svoje države podrijetla. Iz toga slijedi da situacija C. Picarta nije obuhva?ena podru?jem primjene ?lanka 12. stavka 1. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba.

25 Kao drugo, iz teksta članka 13. stavka 1. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba proizlazi da je tom odredbom obuhvaćena situacija državljanina ugovorne stranke koji ima boravište na području ugovorne stranke i koji izvršava samostalnu djelatnost na području druge ugovorne stranke vraćajući se u mjesto svog boravišta u pravilu svaki dan ili najmanje jednom tjedno.

26 Kad je riječ o toj odredbi, potrebno je podsjetiti da je Sud smatrao u svojoj presudi od 28. veljače 2013., Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121, t. 34. i 35.), da je situacija para samozaposlenih osoba koji je prenio svoju poreznu rezidentnost iz svoje države podrijetla u Švicarsku, zadržavajući svoju djelatnost u toj državi podrijetla i koji se svakodnevno vraća iz mjesta profesionalne djelatnosti u mjesto svojeg boravišta, obuhvaćena navedenom odredbom.

27 Međutim, u ovom slučaju, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da C. Picart, za razliku od tog para samozaposlenih osoba, ostaje na području svoje države boravišta, to jest Švicarske Konfederacije, odakle namjerava izvršavati svoju gospodarsku djelatnost u svojoj državi podrijetla i da, za razliku od onoga što predviđa članak 13. stavak 1. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba, ne putuje od mjesta svoje gospodarske djelatnosti do mjesta svojeg boravišta svaki dan ili najmanje jednom tjedno. Prema tome, situacija kao što je ona C. Picarta ne može se smatrati analognom onoj koja je dovela do presude od 28. veljače 2013., Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121). Posljedično, situacija kao što je ona C. Picarta nije obuhvaćena područjem primjene te odredbe.

28 Iz toga slijedi da situacija kao što je ona C. Picarta nije obuhvaćena područjem primjene *ratione personae* pojma „samozaposlena osoba” u smislu Sporazuma o slobodnom kretanju osoba pa se on ne može pozivati na taj sporazum.

29 Naposljetku, u pogledu tumačenja članka 43. UEZ-a (koji je postao članak 49. UFEU-a), koje proizlazi iz presude od 7. rujna 2006., N (C-470/04, EU:C:2006:525), dovoljno je podsjetiti da, s obzirom na to da Švicarska Konfederacija nije pristupila unutarnjem tržištu Unije, tumačenje odredaba prava Unije o tom tržištu nije moguće automatski prenijeti na tumačenje Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, osim ako je to izričito predviđeno odredbama samog tog sporazuma (vidjeti, u tom smislu, presude od 12. studenoga 2009., Grimme, C-351/08, EU:C:2009:697, t. 29.; od 11. veljače 2010., Fokus Invest, C-541/08, EU:C:2010:74, t. 28. i od 15. srpnja 2010., Hengartner i Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, t. 42.).

30 Međutim, Sporazum o slobodnom kretanju osoba ne predviđa takve izričite odredbe.

31 Osim toga, tumačenje članka 43. UEZ-a (koji je postao članak 49. UFEU-a), koje je Sud dao u svojoj presudi od 7. rujna 2006., N (C-470/04, EU:C:2006:525), ima tim manje utjecaja na prethodna razmatranja što se, kao što to proizlazi iz točke 63. i sljedećih mišljenja nezavisnog odvjetnika, ni tekst ni doseg tog članka ne mogu poistovjetiti s onima relevantnih odredaba Sporazuma o slobodnom kretanju osoba.

32 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da, s obzirom na to da situacija, kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, nije obuhvaćena područjem primjene *ratione personae* pojma „samozaposlena osoba” u smislu Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, odredbe tog sporazuma treba tumačiti na način da im se ne protivi zakonodavstvo države stranke tog sporazuma koje, kada fizička osoba prenosi svoju poreznu rezidentnost iz te države u drugu državu stranku tog sporazuma, zadržavajući svoju gospodarsku djelatnost u prvoj od tih dviju država, a da ne putuje od mjesta svoje gospodarske djelatnosti do mjesta svojeg boravišta svaki dan ili najmanje jednom tjedno, predviđa izravno oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji se odnose na znatne udjele koje ta osoba drži u kapitalu društava, koja su

urešena pravom prve od tih država prilikom tog prijenosa porezne rezidentnosti i koje dopušta odgodu naplate dugovanog poreza samo pod uvjetom izdavanja garancije radi osiguranja naplate tog poreza, dok se osoba koja također drži takve udjele, ali nastavlja boraviti na državnom području prve od tih istih država, oporezuje tek u trenutku prijenosa tih udjela.

Troškovi

33 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

S obzirom na to da situacija, kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, nije obuhvaćena područjem primjene *ratione personae* pojma „samozaposlena osoba” u smislu Sporazuma između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba, koji je potpisan u Luxembourg 21. lipnja 1999., njegove odredbe treba tumačiti na način da im se ne protivi zakonodavstvo države stranke tog sporazuma koje, kada fizička osoba prenosi svoju poreznu rezidentnost iz te države u drugu državu stranku tog sporazuma, zadržavajući svoju gospodarsku djelatnost u prvoj od tih dviju država, a da ne putuje od mjesta svoje gospodarske djelatnosti do mjesta svojeg boravišta svaki dan ili najmanje jednom tjedno, predviđa izravno oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji se odnose na znatne udjele koje ta osoba drži u kapitalu društava, koja su urešena pravom prve od tih država prilikom tog prijenosa porezne rezidentnosti i koje dopušta odgodu naplate dugovanog poreza samo pod uvjetom izdavanja garancije radi osiguranja naplate tog poreza, dok se osoba koja također drži takve udjele, ali nastavlja boraviti na državnom području prve od tih istih država, oporezuje tek u trenutku prijenosa tih udjela.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski