

## Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 15. marca 2018(\*)

„Predhodno odločanje – Sporazum o prostem gibanju oseb med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami in Švicarsko konfederacijo – Neposredno obdavčenje – Prenos kraja stalnega prebivališča iz države članice v Švico – Obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, povezanega z znatnimi deleži v kapitalu družb s sedežem v izvorni državi članici, ob takem prenosu – Področje uporabe Sporazuma“

V zadevi C-355/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija) z odločbo z dne 23. junija 2016, ki je na Sodišču prispela 28. junija 2016, v postopku

**Christian Picart**

proti

**Ministre des Finances et des Comptes publics,**

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, C. G. Fernlund (poročevalec), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev in S. Rodin, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: V. Jacobbo-Peyronnel, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. februarja 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za C. Picarta P.-J. Douvier in A. d'Aubigny, odvetnika,
- za francosko vlado D. Colas in E. de Moustier, agenta,
- za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,
- za Evropsko komisijo N. Gossement in M. Šimerdová, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. julija 2017

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Sporazuma o prostem

gibanju oseb med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami in Švicarsko konfederacijo, ki je bil podpisan v Luxembourgju 21. junija 1999 (UL 2002, L 114, str. 6, v nadaljevanju: Sporazum o prostem gibanju oseb).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Christianom Picartom in ministre des finances et des comptes publics (minister za javne finance, Francija) glede odločbe francoske davčne uprave, s katero je ta, prvič, ponovno ocenila vrednost nerealiziranega kapitalskega dobička, povezanega z znatnimi deleži v kapitalu družb s sedežem v Franciji, ki ga je imel C. Picart in ki ga je prijavil ob prenosu stalnega prebivališča iz izvorne države v Švico, in drugič, C. Picartu naložila plačilo dodatne dohodnine in prispevkov za socialno varnost skupaj s kaznimi.

## Pravni okvir

### SPORAZUM O PROSTEM GIBANJU OSEB

3 Evropska skupnost in njene države članice ter Švicarska konfederacija so 21. junija 1999 podpisale sedem sporazumov, med katerimi je tudi Sporazum o prostem gibanju oseb. S Sklepom Sveta in Komisije 2002/309/ES, Euratom, z dne 4. aprila 2002 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 41, str. 89) so bili ti sporazumi v imenu Skupnosti odobreni in so začeli veljati 1. junija 2002.

4 Člen 16 Sporazuma o prostem gibanju oseb v odstavku 2 določa:

„Pri izvajanju tega sporazuma vključuje pojme prava Skupnosti, se upošteva ustrezna sodna praksa Sodišča Evropskih skupnosti pred datumom podpisa Sporazuma. Švico se pouči o sodni praksi po datumu podpisa tega sporazuma. Skupni odbor za zagotavljanje pravičnega delovanja Sporazuma na zahtevo ene od pogodbenic opredeli posledice takšne sodne prakse.“

5 Poglavje III Priloge k Sporazumu o prostem gibanju oseb se nanaša na samozaposlene osebe. Člen 12 te priloge, naslovljen „Pravila o prebivanju“, določa:

„1. Državljanu pogodbenice, ki se želi registrirati za opravljanje samostojne dejavnosti na ozemlju druge pogodbenice (v nadaljnjem besedilu „samozaposlena oseba“), se podeli dovoljenje za prebivanje z veljavnostjo najmanj pet let od datuma izdaje, če pristojnim nacionalnim organom predloži dokaz, da je registriran ali da se želi registrirati.

2. Dovoljenje za prebivanje se avtomatično podaljša za najmanj pet let, če samozaposlena oseba pristojnim nacionalnim organom predloži dokazilo, da opravlja samostojno gospodarsko dejavnost.

[...]

6 Člen 13 navedene priloge, naslovljen „Obmejne samozaposlene osebe“, v odstavku 1 določa:

„1. Obmejna samozaposlena oseba je državljan pogodbenice, ki ima stalno prebivališče na ozemlju pogodbenice in opravlja dejavnost kot samozaposlena oseba na ozemlju druge pogodbenice ter se praviloma vsak dan ali vsaj enkrat na teden vrača v kraj svojega stalnega prebivališča.“

## Francoska zakonodaja

7 Člen 167a code général des impôts (splošni davčni zakonik) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: CGI), določa:

„I. - 1. Davčni zavezanci, ki so bili davčni rezidenti Francije najmanj šest let v zadnjih desetih letih, so na datum prenosa svojega prebivališča zunaj Francije obdavčeni za kapitalski dohodek od pravic v družbi, ki so omenjene v členu 150<sup>o</sup> A in jih imajo pod pogoji iz točke (f) člena 164 B.

[...]

II. - 1. Plačilo davka od ugotovljenega kapitalskega dohodka se lahko odloži do takrat, ko bo izveden prenos, odkup, vračilo ali razveljavitev zadevnih pravic v družbi.

Odlog plačila je pogojen s tem, da davčni zavezanec prijavi znesek ugotovljenega kapitalskega dohodka pod pogoji iz točke I, zaprosi za odlog, imenuje predstavnika s sedežem v Franciji, ki je pooblaščen za prejemanje obvestil o osnovi za odmero davka, njegovi izterjavi in s tem povezanih sporih, in pred svojim odhodom uradniku, pristojnemu za izterjavo, predloži garancijo, s katero se zagotovi, da bo lahko davčni organ pobral davek.

[...]

2. Davčni zavezanci, ki jim je odobren odlog plačila na podlagi tega člena, morajo predložiti izjavo iz člena 170(1). V tej izjavi je naveden skupni znesek davka, katerega plačilo se odloži, na priloženem obrazcu, ki ga zagotovi uprava, pa so navedeni znesek davka iz naslova vrednostnih papirjev, za katerega odlog plačila še ni potekel, ter po potrebi narava in datum dogodka, zaradi katerega odlog poteže.

[...]

Davek, ki ga na lokalni ravni plača davčni zavezanec in je povezan s kapitalskim dohodkom, ki je bil dejansko ustvarjen zunaj Francije, se odšteje od dohodnine, odmerjene v Franciji, če je primerljiv s to dohodnino.

4. Če davčni zavezanec ne predloži izjave in obrazca iz odstavka 2 ali če v njiju manjkajo nekatere ali vse informacije, ki bi ju morala vsebovati, je treba odloženi davek takoj plačati.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

8 C. Picart je leta 2002 opravil prenos stalnega prebivališča iz Francije v Švico. Na datum tega prenosa je imel znatne deleže v lastniškem kapitalu več francoskih družb.

9 C. Picart je v skladu s členom 167a CGI ob tem prenosu prijavil nerealizirani kapitalski dohodek od teh deležev ter je za odlog plačila s tem povezanega davka imenoval davčnega zastopnika v Franciji in predložil bančno jamstvo, da bo lahko francoski davčni organ davek pobral.

10 Leta 2005 je C. Picart zadevne vrednostne papirje prenesel, s čimer je odlog plačila navedenega davka potekel. Francoska davčna uprava je po pregledu osebnega davčnega položaja C. Picarta ponovno ocenila vrednost prijavljenega kapitalskega dohodka in mu naložila plačilo dodatne dohodnine in prispevkov za socialno varnost skupaj s kaznimi.

11 C. Picart je vložil ugovor, da bi dosegel oprostitev plačila te dodatne dohodnine in kazni. Ker je davčna uprava ta ugovor zavrnila, je C. Picart zadevo predložil tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu, Francija), pred katerim je neuspešno trdil, da člen 167a CGI ni v skladu s Sporazumom o prostem gibanju oseb, saj mu svoboda ustanavljanja, ki jo

zagotavlja ta sporazum, omogoča registrirati se v Švici in tam kot samozaposlena oseba opravljati gospodarsko dejavnost, ki zajema upravljanje njegovih različnih neposrednih ali posrednih deležev v več družbah, ki jih je nadziral v Franciji. Ker s to trditvijo ni uspel niti v postopku s pritožbo pri cour administrative d'appel de Versailles (upravno pritožbeno sodišče v Versaillesu, Francija), je C. Picart vložil kasacijsko pritožbo pri Conseil d'État (državni svet, Francija).

12 Predložitveno sodišče se v bistvu sprašuje, ali ima pravica do ustanavljanja kot samozaposlena oseba v smislu Sporazuma o prostem gibanju oseb enak obseg kot svoboda ustanavljanja, ki jo člen 49 PDEU zagotavlja državljanom držav članic Unije, in, če je tako, ali je treba za njeno uporabo upoštevati sodno prakso, ki izhaja iz sodbe z dne 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), ki je bila razglášena po datumu podpisa tega sporazuma.

13 V teh okoliščinah je Conseil d'État (državni svet) prekinil odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil ta vprašanja:

„1. Ali je pravico do ustanavljanja za samozaposlene osebe, kot je opredeljena v členih 1 in 4 [Sporazuma o prostem gibanju oseb] in členu 12 Priloge I k temu sporazumu, mogoče obravnavati kot enakovredno svobodi ustanavljanja, ki je osebam, ki opravljajo samozaposlitveno dejavnost, zagotovljena s členom [49 PDEU]?

2. Ali je treba v tem primeru ob upoštevanju določb člena 16 Sporazuma uporabiti sodno prakso, ki izhaja iz sodbe z dne 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), izdano po tem sporazumu, če državljan države članice, ki je prebivališče prenesel v Švico in zgolj obdrži deleže, ki jih je imel v družbah, za katere se uporablja pravo te države članice, ki mu dajejo določen vpliv na odločitve teh družb in mu omogočajo, da določa njihovo dejavnost, ne da bi nameraval v Švici opravljati neodvisno dejavnost, drugačno od dejavnosti, ki jo je opravljal v državi članici, katere državljan je bil, in je zajemala upravljanje teh deležev?

3. Ali bi bilo treba to pravico, če ne bi bila enakovredna svobodi ustanavljanja, razlagati enako, kot je Sodišče Evropske unije to storilo v zvezi s svobodo ustanavljanja v sodbi [z dne 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525)]?“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

14 Z vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, določbe Sporazuma o prostem gibanju oseb razlagati tako, da nasprotujejo zakonodaji države podpisnice tega sporazuma, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki – kadar fizična oseba prenese svoje stalno prebivališče iz te države v drugo državo pogodbenico tega sporazuma, obenem pa ohrani svojo gospodarsko dejavnost v prvi od teh dveh držav – določa takojšnjo obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, povezanega z znatnimi deleži, ki jih ima ta oseba v kapitalu družb, za katere velja pravo prve države, ob tem prenosu stalnega prebivališča, in ki odlog plačila dolgovanega davka dopušča, le če so vzpostavljena vsa jamstva, ki služijo zagotovitvi izterjave navedenega davka, medtem ko je oseba, ki ima tudi takšne deleže, vendar še vedno prebiva na ozemlju prve države članice, obdavčena šele ob odsvojitvi teh deležev.

15 C. Picart navaja, da spada dejavnost upravljanja njegovih deležev v družbah s sedežem v Franciji, ki jo opravlja iz Švice, na področje pravice do ustanavljanja kot samozaposlena oseba v smislu Sporazuma o prostem gibanju oseb, na to pravico pa bi moral imeti možnost sklicevati se tudi v razmerju do izvirne države.

16 V zvezi s tem je treba spomniti, da je Sodišče že razsodilo, da se v določenih okoliščinah in glede na veljavne določbe državljanii pogodbenice lahko sklicujejo na pravice, ki izhajajo iz

Sporazuma o prostem gibanju oseb, ne le v razmerju do države, v kateri izvajajo eno od svoboščin prostega pretoka, temveč tudi v razmerju do svoje države (sodba z dne 28. februarja 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, točka 33).

17 Zato je treba najprej preveriti, ali položaj, kakršen je položaj C. Picarta, spada na področje uporabe *ratione personae* pojma „samozaposlene osebe“ v smislu Sporazuma o prostem gibanju oseb, in, po potrebi, ali ta sporazum vsebuje določbe, na katere se lahko C. Picart sklicuje v razmerju do izvirne države.

18 V zvezi s tem je treba poudariti, da poglavje III Priloge I k Sporazumu o prostem gibanju oseb, ki je namenjeno samozaposlenim osebam, vsebuje člena 12 in 13, ki opredeljujeta to področje uporabe.

19 V skladu s členom 12(1) te priloge se za samozaposleno osebo šteje državljan pogodbenice, ki želi registrirati svojo dejavnost na ozemlju druge pogodbenice, da bi jo opravljal kot samozaposlena oseba.

20 Člen 13(1) navedene priloge pa se nanaša na obmejne samozaposlene osebe, in sicer državljane pogodbenice, ki imajo stalno prebivališče na ozemlju pogodbenice in opravljajo dejavnost kot samozaposlena oseba na ozemlju druge pogodbenice ter se praviloma vsak dan ali vsaj enkrat na teden vračajo v kraj svojega stalnega prebivališča.

21 V sporu o glavni stvari pa je treba – ne da bi bilo treba v okviru tega predloga za sprejetje predhodne odločbe ugotoviti, ali dejavnost upravljanja deležev, kot je ta v obravnavani zadevi, pomeni dejavnost samozaposlene osebe v smislu člena 12(1) ali člena 13(1) te priloge – ugotoviti, da položaj C. Picarta ne spada na področje uporabe teh dveh določb.

22 Prvič, kot je razvidno iz člena 12(1) Priloge I k Sporazumu o prostem gibanju oseb, je namreč pravica do ustanavljanja v smislu te določbe pridržana za fizične osebe, državljane ene pogodbenice, ki se želijo registrirati za opravljanje samostojne dejavnosti na ozemlju druge pogodbenice.

23 Tako mora zadevna oseba, da bi se navedena določba uporabila, opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba na ozemlju pogodbenice, ki ni tista, katere državljanica je.

24 V zadevi iz postopka v glavni stvari pa je iz spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da C. Picart, francoski državljan, ne namerava opravljati svoje gospodarske dejavnosti na ozemlju Švicarske konfederacije, temveč namerava ohraniti gospodarsko dejavnost na ozemlju svoje izvirne države. Iz tega sledi, da položaj C. Picarta ne spada na področje uporabe člena 12(1) Priloge I k Sporazumu o prostem gibanju oseb.

25 Drugič, iz člena 13(1) Priloge I k Sporazumu o prostem gibanju oseb izhaja, da na področje uporabe te določbe spada položaj državljanca pogodbenice, ki ima prebivališče na ozemlju pogodbenice ter ki opravlja dejavnost kot zaposlena oseba na ozemlju druge pogodbenice in se praviloma vsak dan ali vsaj enkrat na teden vrača v kraj prebivališča.

26 V zvezi s to določbo je treba spomniti, da je Sodišče v sodbi z dne 28. februarja 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, točki 34 in 35), ugotovilo, da položaj para samozaposlenih delavcev, ki sta prenesla stalno prebivališče iz izvirne države v Švico, pri tem pa ohranila svojo dejavnost v tej izvorni državi, in ki sta se vsak dan vračala iz kraja, kjer sta opravljala poklicno dejavnost, v kraj stalnega prebivališča, spada na področje uporabe navedene določbe.

27 V obravnavanem primeru pa je iz spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da C. Picart,

druga?e kot ta par samozaposlenih delavcev, ostaja na ozemlju države, v kateri ima stalno prebivališ?e, torej Švicarski konfederaciji, od koder namerava opravljati gospodarsko dejavnost v svoji izvorni državi, in da se v nasprotju s tem, kar je dolo?eno v ?lenu 13(1) Priloge I k Sporazumu o prostem gibanju oseb, ne vozi vsak dan ali vsaj enkrat na teden iz kraja svoje gospodarske dejavnosti v kraj svojega stalnega prebivališ?a. Za položaj, kakršen je položaj C. Picarta, torej ni mogo?e šteti, da je podoben tistemu, ki je bil podlaga za sodbo z dne 28. februarja 2013, Ettwein (C?425/11, EU:C:2013:121). Zato položaj, kakršen je položaj C. Picarta, ne spada na podro?je uporabe te dolo?be.

28 Iz tega sledi, da položaj, kakršen je položaj C. Picarta, ne spada na podro?je uporabe *ratione personae* pojma „samozaposlene osebe“ v smislu Sporazuma o prostem gibanju oseb in da se ta zato ne more sklicevati na ta sporazum.

29 Nazadnje, glede razlage ?lena 43 ES (postal ?len 49 PDEU), ki izhaja iz sodbe z dne 7. septembra 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), zadostuje opozoriti, da Švicarska konfederacija ni pristopila k notranjemu trgu Unije, zato razlage prava Unije o tem trgu ni mogo?e samodejno prenesti na razlago Sporazuma o prostem gibanju oseb, ?e ta sam ne vsebuje izrecnih dolo?b v zvezi s tem (glej v tem smislu sodbe z dne 12. novembra 2009, Grimme, C?351/08, EU:C:2009:697, to?ka 29; z dne 11. februarja 2010, Fokus Invest, C?541/08, EU:C:2010:74, to?ka 28, in z dne 15. julija 2010, Hengartner in Gasser, C?70/09, EU:C:2010:430, to?ka 42).

30 Vendar Sporazum o prostem gibanju oseb ne vsebuje takih izrecnih dolo?b.

31 Poleg tega lahko razlaga ?lena 43 ES (postal ?len 49 PDEU), ki jo je Sodiš?e podalo v sodbi z dne 7. septembra 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), še toliko manj vpliva na zgornje ugotovitve, saj se – kot je razvidno iz to?ke 63 in naslednjih sklepnih predlogov generalnega pravobranilca – ne besedilo ne obseg tega ?lena ne moreta ena?iti z besedilom in obsegom upoštevni dolo?b Sporazuma o prostem gibanju oseb.

32 Ob upoštevanju vseh zgoraj navedenih preudarkov je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba glede na to, da položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ne spada na podro?je uporabe *ratione personae* pojma „samozaposlene osebe“ v smislu Sporazuma o prostem gibanju oseb, dolo?be tega sporazuma razlagati tako, da ne nasprotujejo zakonodaji države podpisnice tega sporazuma, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki – kadar fizi?na oseba prenese svoje stalno prebivališ?e iz te države v drugo državo pogodbenico tega sporazuma, obenem pa ohrani svojo gospodarsko dejavnost v prvi od teh dveh držav, vendar se ne vozi vsak dan ali vsaj enkrat na teden iz kraja svoje gospodarske dejavnosti v kraj svojega stalnega prebivališ?a – dolo?a takojšnjo obdav?itev nerealiziranega kapitalskega dobi?ka, povezanega z znatnimi deleži, ki jih ima ta oseba v kapitalu družb, za katere velja pravo prve države, ob tem prenosu stalnega prebivališ?a, in ki odlog pla?ila dolgovanega davka dopuša, le ?e so vzpostavljena vsa jamstva, ki služijo zagotovitvi izterjave navedenega davka, medtem ko je oseba, ki ima tudi takšne deleže, vendar še vedno prebiva na ozemlju prve države ?lanice, obdav?ena šele ob odsvojitvi teh deležev.

## **Stroški**

33 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

**Ker položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ne spada na podro?je uporabe *ratione personae* pojma „samozaposlene osebe“ v smislu Sporazuma o prostem gibanju oseb med Evropsko skupnostjo in njenimi državami ?lanicami in Švicarsko konfederacijo,**

ki je bil podpisan v Luxembourggu 21. junija 1999, je treba določiti, kako se tega sporazuma razlagati tako, da ne nasprotujejo zakonodaji države podpisnice tega sporazuma, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki – kadar fizična oseba prenese svoje stalno prebivališče iz te države v drugo državo pogodbenico tega sporazuma, obenem pa ohrani svojo gospodarsko dejavnost v prvi od teh dveh držav, vendar se ne vozi vsak dan ali vsaj enkrat na teden iz kraja svoje gospodarske dejavnosti v kraj svojega stalnega prebivališča – določa takojšnjo obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, povezanega z znatnimi deleži, ki jih ima ta oseba v kapitalu družb, za katere velja pravo prve države, ob tem prenosu stalnega prebivališča, in ki odlog plačila dolgovanega davka dopušča, le če so vzpostavljena vsa jamstva, ki služijo zagotovitvi izterjave navedenega davka, medtem ko je oseba, ki ima tudi takšne deleže, vendar še vedno prebiva na ozemlju prve države članice, obdavčena šele ob odsvojitvi teh deležev.

Podpisi

\* Jezik postopka: francoščina.