Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 12. julija 2012*

„Neizpolnitev obveznosti države — Členi 18 ES, 39 ES in 43 ES — Člena 28 in 31 Sporazuma EGP — Davčna zakonodaja — Prenos prebivališča davčnega zavezanca v tujino — Obveznost vključitve vseh neobračunanih dohodkov v davčno osnovo zadnjega davčnega leta — Izguba morebitne ugodnosti, ki jo pomeni odlog plačila davčnega dolga“

V zadevi C-269/09,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 15. julija 2009,

**Evropska komisija**, ki jo zastopata R. Lyal in F. Jimeno Fernández, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

**Kraljevini Španiji**, ki jo zastopa M. Muñoz Pérez, zastopnik, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožena stranka,

ob intervenciji

**Zvezne republike Nemčije**, ki jo zastopata M. Lumma in C. Blaschke, skupaj s K. Petersen, zastopniki, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

**Kraljevine Nizozemske**, ki jo zastopata C. Wissels in M. de Ree, zastopnici,

**Portugalske republike**, ki jo zastopa L. Inez Fernandes, zastopnik,

intervenientke,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits, sodniki, in M. Berger (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 29. junija 2011,

* Jezik postopka: španščina.

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

izreka naslednjo

## Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Španija s tem, da je v členu 14 zakona 35/2006 o dohodnini in delni spremembi zakonov o obdavčitvi družb, o dohodnini nerezidentov in davku na premoženje (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) z dne 28. novembra 2006 (BOE št. 285 z dne 29. novembra 2006, str. 41734, in popravek v BOE št. 57 z dne 7. marca 2007, str. 9634) sprejela in ohranila v veljavi določbo, na podlagi katere morajo davčni zavezanci, ki prebivališče prenesejo v tujino, v davčno osnovo zadnjega davčnega leta, v katerem so se še šteli za davčne zavezance rezidente, vključiti vse neobračunane dohodke, ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter členov 28 in 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne. 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

### Španski pravni okvir

2 Člen 14(1) zakona 35/2006, ki ureja časovni vidik upoštevanja obdavčljivih dohodkov, določa to splošno pravilo:

„Dohodki in odhodki, na podlagi katerih se določi dohodek, ki ga je treba vključiti v davčno osnovo, se obračunajo v ustreznem davčnem obdobju v skladu s temi merili:

(a) Dohodki iz zaposlitve in iz kapitala se obračunajo v davčnem obdobju, v katerem jih upravičenci lahko zahtevajo.

(b) Dohodki iz gospodarskih dejavnosti se brez poseganja v morebitne posebne določbe v tem zakonu obračunajo v skladu z določbami ureditve v zvezi z davkom od dobička pravnih oseb.

(c) Kapitalski dobički in kapitalske izgube se obračunajo v davčnem obdobju, med katerim se spremeni premoženje.“

3 Člen 14(2) tega zakona določa posebna pravila o začasnem obračunu za različne vrste dohodka.

4 Člen 14(3) tega zakona določa:

„V primeru izgube statusa davčnega zavezanca zaradi spremembe prebivališča se vsi še neobračunani dohodki zadevne osebe vključijo v davčno osnovo za zadnje davčno obdobje, za katero je treba vložiti napoved tega davka, pod pogoji iz zakona, in če je to potrebno, z dodatno samoprijavo brez sankcij, zamudnih obresti ali doplačil.“

### Predhodni postopek

5 Komisija je menila, da se z nacionalno zakonodajo o davčnem obravnavanju fizičnih oseb, ki prenesejo prebivališče iz Španije, kršijo členi 18 ES, 39 ES in 43 ES ter člena 28 in 31 Sporazuma EGP, zato je 29. februarja 2008 na Kraljevino Španijo naslovila uradni opomin, v katerem je med drugim zatrjevala,

da so s tem diskriminatornim obravnavanjem osebe, ki želijo zapustiti to državo članico, kaznovane v primerjavi z osebami, ki tam ostanejo, ker morajo prve ob prenosu plačati davek brez možnosti odloga tega plačila.

6 Kraljevina Španija je v odgovoru z dne 7. maja 2008 navedla razloge, iz katerih je menila, da zadevni sistem ne pomeni kršitve Pogodbe ES in Sporazuma EGP.

7 Komisija se s trditvami Kraljevine Španije ni strinjala, zato je 17. oktobra 2008 na to državo članico naslovila obrazloženo mnenje in jo pozvala, naj v roku dveh mesecev sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev s tem mnenjem.

8 Ta država članica je v dopisu z dne 18. decembra 2008 v bistvu ponovila trditve, ki jih je navedla v prejšnjem sporočilu.

9 Komisija s tem odgovorom ni bila zadovoljna, zato je vložila to tožbo.

10 Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 25. novembra 2009 dovolil intervencijo Zvezne republike Nemčije, Kraljevine Nizozemske in Portugalske republike v podporo predlogom Kraljevine Španije.

## Tožba

*Trditve strank*

11 Komisija meni, da so zaradi zadevne španske zakonodaje osebe, ki prenesejo prebivališče v tujino, finančno prikrajšane, ker so na podlagi nje v davčno osnovo za zadnje davčno leto, med katerim so bile te osebe rezidenti, vključeni dohodki, ki jih bo šele treba obračunati. Te osebe naj bi tako morale plačati davek ob prenosu prebivališča, medtem ko naj za davčne zavezance, ki ohranijo prebivališče na španskem ozemlju, taka obveznost ne bi veljala. Zato naj bi bilo s to zakonodajo dovoljeno diskriminatorno obravnavanje, čeprav bi bilo treba uporabiti enako pravilo ne glede na to, ali fizična oseba ohrani prebivališče na tem ozemlju.

12 Komisija svoje trditve v bistvu utemeljuje z načeli, navedenimi v sodbi Sodišča z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409), pri čemer vseeno priznava, da se ta sodba nanaša na drugačno dejansko stanje od tega v obravnavani zadevi.

13 Ta institucija najprej na trditev, da so omejitve, ki jih lahko povzroči zadevna španska zakonodaja, vsekakor zelo šibke, odgovarja, da na podlagi ustaljene sodne prakse omejitev pomeni vsak nacionalni ukrep, ki bi – tudi če se uporabi brez razlikovanja glede na državljanstvo – lahko državljanom Unije oviral uresničevanje svobode ustanavljanja, ki je zagotovljena s Pogodbo, ali zmanjšal privlačnost tega.

14 Čeprav meni, da ta zakonodaja zato pomeni oviro za prosto gibanje delavcev in svobodo ustanavljanja, Komisija priznava, da bi bila načeloma lahko upravičena z razlogi v splošnem interesu, ki se nanašajo na nujnost zagotovitve učinkovite izterjave davkov in razdelitve davčnih pristojnosti. Vendar pa izpodbija sorazmernost te zakonodaje.

15 V zvezi s tem zadevna institucija na prvem mestu trdi, da učinkovitost nacionalnega davčnega sistema ne more biti ogrožena, ker obstajajo drugi primerni instrumenti za njeno zagotovitev, zlasti Direktiva Sveta z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (76/308/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 1, str. 44), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/44/ES z dne 15. junija 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 12, str. 27, v nadaljevanju: Direktiva 76/308), Direktiva Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega

obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij (77/799/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/106/ES z dne 16. novembra 2004 (UL L 359, str. 30, v nadaljevanju Direktiva 77/799), in Direktiva Sveta 2008/55/ES z dne 26. maja 2008 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (UL L 150, str. 28).

16 V zvezi z zatrjevanjem Kraljevine Španije, da ti instrumenti prava Unije ne zadostujejo za zagotovitev učinkovitosti davčnih sistemov, Komisija trdi, da morajo države članice sprejeti mehanizme, ki so potrebni za zagotovitev učinkovitega izvajanja teh direktiv in za odpravo nekaterih pomanjkljivosti, ki bi bile lahko ugotovljene pri praktični uporabi sistema medsebojne pomoči. Nasprotno pa naj države članice ne bi smele sprejeti ukrepov, ki tako kot zadevna nacionalna zakonodaja uvajajo diskriminacijo.

17 Komisija na trditev, da je sama priznala neučinkovitost teh pravnih instrumentov, odgovarja, da se je Kraljevina Španija sklicevala zgolj na posamezne odlomke obrazložitve predloga Direktive Sveta o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi z dne. 2. februarja 2009 (COM(2009) 28 final), da bi utemeljila svoje trditve. Komisija razloge za sprejetje tega predloga direktive zagovarja s trditvijo, da je namenjen uvedbi več izboljšav, in ne sprejetju novega sistema pomoči, kar po njenem mnenju velja tudi za zakonodajo v zvezi z izmenjavo informacij. Poleg tega Komisija izpodbija ugotovitve Kraljevine Španije v zvezi s tem predlogom, zlasti o številu dejansko izterjanih terjatev od vseh, ki so bile predmet ugovora.

18 Na drugem mestu Komisija meni – ne da bi izpodbijala pravico države članice, da uporabi svojo davčno zakonodajo za dohodke, prejete na njenem ozemlju, tudi če je davčni zavezanec prenesel dejavnosti v drugo državo članico – da ohranitev razdelitve davčnih pristojnosti ne upravičuje tega, da se pravila, ki se uporabljajo za davčne zavezance, spreminjajo zgolj na podlagi prenosa prebivališča v tujino.

19 Glede tega Komisija dvomi, da sta v obravnavani zadevi upoštevni sodba z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, ZOdl., str. I-9461), ker v zadevi, v kateri je bila izdana, ni bilo nobenega prenosa prebivališča davčnega zavezanca v drugo državo članico, in sodba z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp (C-403/03, ZOdl., str. I-6421), zlasti ker v tej sodbi zaradi prenosa prebivališča davčni zavezanec ni bil obravnavan drugače in nista bila ovirana prosto gibanje ali svoboda ustanavljanja.

20 Zadevna institucija izpodbija tudi sklicevanje na sodbo z dne 7. septembra 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7409), ker je v njej Sodišče priznalo, da je mogoče davčni dolg določiti ob prenosu prebivališča, kar se ji zdi legitimno, v nasprotju z zadevno zakonodajo v obravnavani zadevi, ki določa tudi plačilo tega dolga.

21 V istem okviru Komisija zavrača tudi vse argumente za uporabo sodbe z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C-282/07, ZOdl., str. I-10767) in poudarja med drugim različno naravo obdavčenja, na katero se je nanašala zadeva, v kateri je bila izdana ta sodba.

22 Na tretjem mestu Komisija v zvezi z domnevno prekinitvijo vezi med davčnim zavezancem in špansko davčno upravo ob njegovem prenosu prebivališča v tujino izpodbija dejstvo, da ta davčni zavezanec prekine vse vezi s to upravo in da tako zaradi tega prenosa plačila morebitnega davčnega dolga ni več mogoče zahtevati s prisilno izvršbo ali prisilnimi ukrepi.

23 Poleg tega Komisija v odgovor na trditev, da bi imel davčni zavezanec, ki prenese prebivališče v tujino, možnost odložiti plačilo davka s predložitvijo nekaterih jamstev, ki nikakor niso bolj omejujoča od tistih, ki se zahtevajo od davčnega zavezanca, ki prebiva v Španiji, opozarja, da je zadnji samodejno upravičen do možnosti odloga plačila davka, ne da bi moral spoštovati zahteve, ki so naložene davčnemu zavezancu, ki prebivališče prenese v drugo državo članico.

24 Komisija v zvezi z uporabo zadevne zakonodaje za države podpisnice Sporazuma EGP, ki niso članice Unije, poudarja, da čeprav se direktive, navedene v točki 15 te sodbe, za te države ne uporabljajo, njena utemeljitev velja tudi v primeru, da je bila sklenjena konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki vsebuje klavzulo o izmenjavi informacij. Poleg tega opozarja, da kadar zaradi neobstoja mehanizma, ki bi bil enakovreden tistim, ki jih določajo te direktive, ni neposrednega načina za izterjavo davčnega dolga, zadevni davčni zavezanec vseeno lahko razpolaga s premoženjem v Španiji, na katerem je mogoče izvesti prisilne ukrepe in izvršbo.

25 Kraljevina Španija na prvem mestu ob podpori Portugalske republike izpodbija, da zadevna zakonodaja pomeni omejitev temeljnih svoboščin, na katere se sklicuje Komisija, in nasprotuje uporabi zgoraj navedene sodbe De Lasteyrie du Saillant za to zadevo, ob tem pa poudarja, da se ta zakonodaja ne nanaša na obdavčenje nerealiziranega kapitalskega dobička, ampak že prejetih dohodkov.

26 V zvezi s tem Kraljevina Španija in Portugalska republika trdita še, prvič, da na podlagi te zakonodaje davčni zavezanec, ki prenese davčni domicil, ni dolžan plačati davka od dohodka, ki še ni realiziran in s katerim zato ne razpolaga.

27 Drugič, ker naj bi ta zakonodaja določala zgolj predhodno upoštevanje že prejetih dohodkov v Španiji, in ne plačilo davka od bodočih dohodkov, nikakor ne more povzročiti dvojnega obdavčenja. Zato naj ta zakonodaja ne bi mogla negativno vplivati na odločitev osebe, da bo izvrševala svobodo gibanja, prebivanja in ustanavljanja.

28 Na drugem mestu Kraljevina Španija ob podpori vseh držav članic, ki so intervenirale v sporu, trdi, da je zadevna zakonodaja – tudi če pomeni omejitev svoboščin, na katere se sklicuje Komisija – upravičena s cilji v splošnem interesu, ki se nanašajo na zagotovitev enakomernosti pri razdelitvi davčnih pristojnostih med državami članicami, učinkovite izterjave davkov in doslednosti španskega davčnega sistema.

29 V zvezi z enakomernostjo pri razdelitvi davčnih pristojnosti Kraljevina Španija meni, da je zgoraj navedena sodba N upoštevna pri analizi te zakonodaje, ker se želi z njo doseči enak cilj kot z zadevno nizozemsko ureditvijo v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba.

30 V zvezi z jamstvom za izterjavo davka ta država članica poudarja, da se želi z zadevno zakonodajo izogniti odlogu upoštevanja dohodkov, ki so jih že prejeli davčni zavezanci, ki zato, ker niso več rezidenti Španije, prekinejo vse vezi s špansko davčno upravo.

31 Ta država članica v zvezi s tem, prvič, opozarja na ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero na področju neposrednih davkov položaja rezidentov in nerezidentov praviloma nista primerljiva. Drugič, poudarja, da so davčni zavezanci rezidenti neposredno podrejeni nadzoru davčne uprave zadevne države članice, ki lahko zagotovi prisilno izterjavo davkov. Nasprotno pa naj bi bila v primeru nerezidentov za izterjavo davkov vsekakor potrebna pomoč davčne uprave njihove države rezidentstva.

32 V teh okoliščinah naj bi bilo očitno, da če davčni zavezanec izgubi status španskega rezidenta, to za špansko davčno upravo povzroči pravne in dejanske omejitve, ki otežijo ali preprečijo zahtevanje poravnave davčnih dolgov in izvajanje pristojnosti, ki jih ima ta davčna uprava na področju izterjave.

33 V tem okviru Kraljevina Španija trdi, da notranji mehanizmi in mehanizmi sodelovanja Unije niso na isti ravni. Tako naj ne bi bilo mogoče zanikati, da je lahko upravičena določba, katere namen je prav odstraniti glavne težave pri izterjavi, kadar je dolžnik davčni zavezanec nerezident, čeprav je mogoče uporabiti mehanizem sodelovanja. Poleg tega ta država članica ob podpori zlasti Zvezne republike Nemčije trdi, da je to stališče priznalo Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Truck Center.

34 V zvezi s trditvami, ki se nanašajo na cilj zagotovitve doslednosti davčnega sistema, Kraljevina Španija, ki jo glede tega podpira zlasti Portugalska republika, meni, da dejstvo, da davčni zavezanec, ki zaradi prenosa prebivališča v tujino prekine vezi z nacionalno davčno upravo, upravičuje, da se zanj uporabi drugačna zakonodaja in izniči ugodnost, ki jo pomeni odlog plačila davka.

35 Na tretjem mestu Kraljevina Španija ob podpori Zvezne republike Nemčije in Portugalske republike meni, da je zadevna zakonodaja sorazmerna z uresničitvijo zastavljenih ciljev, saj so se direktive 76/308, 77/799 in 2008/55 izkazale za očitno nezadostne za zagotovitev učinkovitosti davčnega sistema, kot naj bi večkrat, med drugim v pripravljalnem gradivu zakonodajnih aktov, priznala ne samo Komisija, ampak tudi Evropski ekonomsko-socialni odbor in Svet Evropske unije. Te institucije naj bi tako priznale, da so obstoječi instrumenti medsebojne pomoči pomanjkljivi in zahtevajo poglobljeno prenovo.

36 Španska vlada, opirajoč se na sporočilo Komisije Svetu, Parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru z dne 19. decembra 2006 z naslovom „Izstopno obdavčevanje in potreba po usklajevanju davčne politike držav članic“ (COM(2006) 825 final) in na Resolucijo Sveta z dne 2. decembra 2008 o usklajevanju na področju izstopnega obdavčevanja (UL C 323, str. 1), trdi, da ker je možnost izterjave davčnega dolga davčnega zavezanca, ki je prenesel prebivališče iz Španije, z uporabo sistema medsebojne pomoči majhna, ta izterjava povzroča očitno nesorazmerne administrativne stroške.

37 Kraljevina Španija izpodbija obstoj manj omejujočih ukrepov od teh, ki so uvedeni z zadevno nacionalno zakonodajo. V skladu s stališčem Komisije naj bi bilo državi članici izstopa nesporno podeljena pravica do obdavčenja, toda odvzeti učinkoviti mehanizmi za zagotovitev izterjave davka.

38 Zvezna republika Nemčija na prvem mestu poudarja, da se zadevna zakonodaja niti neposredno niti posredno ne nanaša na nacionalnost davčnega zavezanca. Ker naj se namreč v tej zakonodaji ne bi razlikovalo med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti, naj bi prenos prebivališča v drugo državo članico pomenil edino uporabljeno razlikovanje. Čeprav naj ne bi bilo izključeno, da lahko ta zakonodaja vpliva na izvrševanje pravic, zagotovljenih s temeljnima svoboščinama, ki sta navedeni v obravnavani zadevi, naj bi bile morebitne omejitve, ki so posledica te zakonodaje, majhne, saj se ta zakonodaja nanaša zgolj na obdavčenje že realiziranih dohodkov, davčni dolg, ki izhaja iz njih, pa ustreza znesku, ki ga je dolžnik že prejel.

39 Na drugem mestu Zvezna republika Nemčija, meneč, da so majhne omejitve temeljnih svoboščin vsekakor upravičene, v zvezi s trditvijo o nujnosti zagotovitve učinkovitosti izterjave davka trdi, da se zgoraj navedena sodba FKP Scorpio Konzertproduktionen lahko uporabi v obravnavani zadevi.

40 Ta država članica meni, da čeprav je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi N ugotovilo, da je bilo treba uporabiti medsebojno upravno pomoč, ki je določena v direktivah 76/308 in 77/799, je prevlado medsebojne pomoči mogoče priznati le, če obstaja primerljiva možnost izterjave, kar naj v obravnavani zadevi ne bi veljalo, in da je ta uporaba izključena, če je ta možnost za uresničenje take pomoči zgolj teoretična.

41 Zvezna republika Nemčija v tem okviru zavrača trditve Komisije, da je mogoče obstoječe težave pripisati pomanjkljivostim pri prenosu zlasti Direktive 76/308 s strani držav članic, saj meni, da Komisija načeloma zagovarja nepogojno obveznost držav članic, da uporabijo instrumente Unije. Vendar naj bi Sodišče v sodbi z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche (C-318/07, ZOdl., str. I-359) razsodilo, da državam članicam ni treba uporabiti instrumentov Unije, če se jim zdi, da ta uporaba ne bo prinesla uspeha.

42 Zvezna republika Nemčija poleg tega trdi, da bi odprava zadevne nacionalne zakonodaje davčnemu zavezancu glede na okoliščine primera omogočila, da bi se popolnoma izognil obdavčenju. To naj bi veljalo *a fortiori*, če je davčni zavezanec prebivališče prenesel v tretjo državo, ker se instrumenti prava Unije v tem primeru ne uporabijo. Zato naj bi bilo treba to zakonodajo ohraniti zaradi zagotovitve učinkovitosti izterjave davka.

43 Kraljevina Nizozemska, ki se strinja z vsemi trditvami Kraljevine Španije, poleg tega meni, da Komisija ni zadostno dokazala, da je zadevna zakonodaja v nasprotju s členoma 28 in 31 Sporazuma EGP.

44 Kraljevina Nizozemska glede tega trdi, da je ob upoštevanju določb o medsebojni pomoči, ki so med drugim v direktivah 76/308, 77/799 in 2008/55, argument Komisije, da imajo španski organi z uporabo teh določb na voljo manj omejujoče ukrepe za zagotovitev učinkovitosti davčnega sistema, brezpredmeten, saj se te direktive ne uporabljajo za države podpisnice Sporazuma EGP, ki niso članice Unije.

45 Ker Kraljevina Španija s Kraljevino Norveško, Republiko Islandijo niti s Kneževino Lihtenštajn ni sklenila dvostranske pogodbe o medsebojni pomoči pri pobiranju ali izterjavi davkov, naj španski organi, kadar davčni zavezanec prebivališče prenese v eno od teh držav, ne bi imeli na voljo nobenega sredstva, na podlagi katerega bi lahko vzpostavili učinkovito sodelovanje z organi teh držav. Ker torej Kraljevina Španija ne more sprejeti ukrepov za izterjavo davčnih dolgov, če jih zadevni davčni zavezanec ni prostovoljno plačal, naj ne bi bilo mogoče izpodbijati sorazmernosti zadevnega davčnega ukrepa.

46 Portugalska republika, prvič, dodaja, da je treba obravnavano zadevo preučiti ob upoštevanju načel, ki izhajajo iz zgoraj navedene sodbe N, in drugič, glede utemeljevanja z nujnostjo zagotovitve učinkovitosti izterjave davka izpodbija, da se v obravnavani zadevi uporabi sodna praksa, v skladu s katero države članice od davčnega zavezanca, ki uveljavlja davčno ugodnost, lahko zahtevajo, da predloži upoštevna potrdila, zato da lahko opravijo potrebne preveritve, saj se obravnavana zadeva ne nanaša na odobritev take ugodnosti.

*Presoja Sodišča*

47 Najprej je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da čeprav neposredni davki v sedanjem stanju razvoja prava Unije spadajo v pristojnost držav članic, jo morajo te izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej med drugim sodbe z dne 20. januarja 2011 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-155/09, ZOdl., str. I-65, točka 39; z dne 16. junija 2011 v zadevi Komisija proti Avstriji, C-10/10, ZOdl., str. I-5389, točka 23; z dne 1. decembra 2011 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-250/08, ZOdl., str. I-12341, točka 33, in v zadevi Komisija proti Madžarski, C-253/09, ZOdl., str. I-12391, točka 42).

48 Zato je treba preveriti, ali zadevna nacionalna zakonodaja glede davka od dohodka fizičnih oseb, na podlagi katere morajo davčni zavezanci, ki prenesejo prebivališče v tujino, v davčno osnovo zadnjega davčnega leta, v katerem so se še šteli za davčne zavezance rezidente, vključiti vse neobračunane dohodke, pomeni omejitev prostega gibanja oseb iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter členov 28 in 31 Sporazuma EGP.

Očitki glede kršitve določb Pogodbe

49 V zvezi z očitki glede kršitve členov 18 ES, 39 ES in 43 ES je treba opozoriti, da člen 18 ES, ki na splošno določa pravico vsakega državljana Unije, da se prosto giba in prebiva na ozemlju držav članic, dobi poseben izraz v členih 39 ES, ki se nanaša na prosto gibanje delavcev, in 43 ES, ki se nanaša na svobodo ustanavljanja (glej sodbo z dne 17. januarja 2008 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-152/05, ZOdl., str. I-39, točka 18, ter zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Grčiji, točka 41, in Komisija proti Madžarski, točka 44).

50 Zato je treba zadevni davčni sistem najprej preizkusiti glede na člena 39 ES in 43 ES, nato pa glede na člen 18 ES, kar zadeva osebe, ki se preselijo iz ene države članice v drugo, da bi se tam nastanile iz razlogov, ki niso povezani z gospodarsko dejavnostjo.

– Obstoj omejitev členov 39 ES in 43 ES

51 Z vsemi določbami Pogodbe o prostem gibanju oseb se želi državljanom Unije olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na celotnem ozemlju Unije in vse nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, kadar želijo izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice (glej zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji, točka 21; Komisija proti Grčiji, točka 43, in Komisija proti Madžarski, točka 46).

52 Čeprav se želi s temi določbami glede na njihovo besedilo zagotoviti, da so tuji državljani v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani te države, je treba ugotoviti, da imajo v tem kontekstu državljani držav članic zlasti pravico, ki jo pridobijo neposredno na podlagi Pogodbe, da zapustijo matično državo zaradi prihoda na ozemlje druge države članice in tam prebivajo zaradi opravljanja gospodarske dejavnosti (glej v tem smislu med drugim sodbi z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman, C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 95, in z dne 1. aprila 2008 v zadevi Vlada francoske skupnosti in valonska vlada, C-212/06, ZOdl., str. I-1683, točka 44).

53 Določbe, ki državljanu države članice preprečujejo ali ga odvračajo od tega, da zapusti matično državo, da bi lahko uresničil pravico do prostega gibanja, zato pomenijo oviro za to svoboščino, čeprav se uporabljajo ne glede na državljanstvo zadevnih delavcev (glej med drugim sodbo z dne 11. septembra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-318/05, ZOdl., str. I-6957, točka 115).

54 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja tudi, da je treba kot omejitve prostega gibanja oseb obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo ali motijo uresničevanje te svoboščine ali zmanjšujejo privlačnost tega (glej v zvezi s svobodo ustanavljanja sodbi z dne 5. oktobra 2004 v zadevi CaixaBank France, C-442/02, ZOdl., str. I-8961, točka 11, in z dne 29. novembra 2011 v zadevi National Grid Indus, C-371/10, ZOdl., str. I-12273, točka 36).

55 Zato je treba ugotoviti, da je v nasprotju s tem, kar trdita Zvezna republika Nemčija in Portugalska republika, s členoma 39 ES in 43 ES prepovedana tudi omejitev prostega gibanja oseb manjše razsežnosti ali manjše pomembnosti (glej v zvezi s svobodo ustanavljanja sodbi z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, str. 273, točka 21, in z dne 15. februarja 2000 v zadevi Komisija proti Franciji, C-34/98, Recueil, str. I-995, točka 49, ter zgoraj navedeno sodbo De Lasteyrie du Saillant, točka 43).

56 Čeprav v obravnavani zadevi člen 14(3) zakona 35/2006 davčnemu zavezancu, ki prebiva v Španiji, ne prepoveduje, da izvršuje pravico do prostega gibanja, lahko ta določba vseeno omejuje izvrševanje te pravice s tem, da ima vsaj odvračalen učinek za davčne zavezance, ki se želijo nastaniti v drugi državi članici.

57 Na podlagi zadevne nacionalne zakonodaje namreč prenos prebivališča s španskega ozemlja v okviru izvrševanja pravic, zagotovljenih s členoma 39 ES in 43 ES, za davčnega zavezanca ustvari obveznost, da plača davek, preden morajo to storiti davčni zavezanci, ki bodo še naprej prebivali v Španiji. Ta razlika v obravnavanju lahko finančno prikrajša osebe, ki prenesejo prebivališče v tujino, saj določa, da se v davčno osnovo za zadnje davčno leto, med katerim so bile te osebe rezidenti, vključijo dohodki, ki jih bo šele treba obračunati (glej po analogiji zgoraj navedeni sodbi De Lasteyrie du Saillant, točka 46, in N, točka 35).

58 Res je sicer, da se, kot navajajo Kraljevina Španija, Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Nizozemska in Portugalska republika, zadevna španska zakonodaja nanaša zgolj na obdavčenje že realiziranih dohodkov, o katerih je davčna uprava obveščena. Zato dolžniku davčnega dolga ob prenosu prebivališča ni treba plačati dodatnega davka. Odvzeta mu je zgolj ugodnost, na podlagi katere bi mu bilo lahko olajšano plačilo tega dolga.

59 Vendar ni mogoče zanikati, da odvzem te ugodnosti pomeni očitno neugodnost z vidika likvidnih denarnih sredstev. Sodišče je glede tega že večkrat razsodilo, da izključitev ugodnosti likvidnih denarnih sredstev v položaju s čezmejnim elementom, kadar je ta ugodnost podeljena v enakovrednem položaju na nacionalnem ozemlju, pomeni omejevanje svobode ustanavljanja (glej v tem smislu med drugim sodbe z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točke 44, 54 in 76; z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točke od 36 do 38; z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 32, in z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 29).

60 V obravnavani zadevi pa tako ugotovljene razlike v obravnavanju ni mogoče pojasniti z objektivnimi razlikami v položajih. Z vidika zakonodaje države članice, v kateri je določeno obdavčenje realiziranih dohodkov, je namreč položaj osebe, ki prenese prebivališče v drugo državo članico, kar zadeva obdavčenje dohodkov, ki so bili v tej državi članici realizirani pred prenosom prebivališča, podoben položaju osebe, ki ohrani prebivališče v prvi državi članici (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 38).

61 Zato je treba ugotoviti, da ukrep iz postopka v glavni stvari lahko ovira izvrševanje svoboščin, ki sta zagotovljeni v členih 39 ES in 43 ES.

– Upravičenost omejitev

62 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je nacionalne ukrepe, ki lahko ovirajo ali naredijo manj privlačno izvrševanje temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, mogoče dopustiti, če se z njimi uresničujejo cilji v splošnem interesu, če so primerni za zagotovitev uresničitve teh ciljev in če ne presegajo tega, kar je nujno za njihovo uresničitev (glej med drugim zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji z dne 17. januarja 2008, točka 26; Komisija proti Grčiji, točka 51; Komisija proti Madžarski, točka 69, in National Grid Indus, točka 42).

63 Tako je treba preveriti, ali je razliko v obravnavanju – kot posledico zadevne zakonodaje – med osebami, ki želijo prenesti prebivališče v drugo državo članico, in osebami, ki ostanejo v Španiji, mogoče upravičiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu, na kakršne se sklicujejo Kraljevina Španija in države članice, ki so intervenirale v podporo njenim predlogom, in sicer z učinkovitostjo izterjave davčnih terjatev, enakomerno razdelitvijo davčnih pristojnosti med državami članicami in nujnostjo zagotovitve doslednosti davčnega sistema.

64 V zvezi z utemeljitvijo, ki se nanaša na nujnost zagotovitve učinkovitosti izterjave davčnega dolga, je najprej treba ugotoviti, da je Sodišče priznalo, da je s to nujnostjo mogoče upravičiti omejitev temeljnih svoboščin (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo FKP Scorpio Konzertproduktionen, točka 35).

65 Kraljevina Španija v zvezi s tem trdi med drugim, da se želi z zadevno zakonodajo izogniti odlogu upoštevanja dohodkov, ki so jih že prejeli davčni zavezanci, ki zato, ker ne prebivajo več na španskem ozemlju, prekinejo vse vezi z davčno upravo te države članice, kar naj bi tako iz pravnih kot iz dejanskih razlogov otežilo ali preprečilo izterjavo davka. V številnih primerih naj bi bilo izredno težko

ugotoviti, kje je oseba, ki je dolžna plačati davek. Poleg tega Kraljevina Španija izpodbija navedbo Komisije, da davčni zavezanci, ki ne prebivajo v Španiji, pogosto prejemajo dohodke ali imajo znaten del premoženja v tej državi članici.

66 Zato je po mnenju te države članice zadevna zakonodaja sorazmerna z zastavljenim ciljem, ker so se instrumenti upravnega sodelovanja in medsebojne pomoči med državami članicami Unije izkazali za očitno nezadostne za zagotovitev učinkovitosti davčnega sistema.

67 Komisija priznava, da je takojšnja izterjava davčnega dolga ob prenosu prebivališča davčnega zavezanca v drugo državo članico načeloma lahko upravičena z razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost zagotovitve učinkovitosti izterjave davčnih dolgov. Vendar meni, da ta ukrep presega to, kar je nujno za dosego tega cilja, in da ga je zato treba šteti za nesorazmernega, saj lahko države članice uporabijo mehanizme, ki so določeni v direktivah 76/308, 77/799 in 2008/55.

68 Glede tega je treba ugotoviti, da v nasprotju s tem, kar trdijo Kraljevina Španija, Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Nizozemska in Portugalska republika, mehanizmi sodelovanja med organi držav članic na ravni Unije zadostujejo, da lahko država članica izvora izterja davčni dolg v drugi državi članici (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 78).

69 V ta namen je treba opozoriti, da ker je davčni dolg ob prenosu prebivališča davčnega zavezanca v drugo državo članico dokončno določen, se bo pomoč, zaprošena od države članice gostiteljice, nanašala samo na izterjavo tega dolga, in ne na dokončno določitev zneska obdavčenja.

70 Člen 4(1) Direktive 2008/55 določa, da „zaprošeni organ na zaprosilo organa prosilca priskrbi vse informacije, ki bi organu prosilcu lahko koristile pri izterjavi terjatve“. Navedena direktiva torej omogoča državi članici izvora, da od pristojnega organa države članice gostiteljice pridobi informacije v zvezi s prenosom prebivališča fizične osebe v to državo članico, če so te potrebne za to, da lahko država članica izvora izterja davčno terjatev, ki je obstajala že ob tem prenosu.

71 Poleg tega je z navedeno direktivo, zlasti z njenimi členi od 5 do 9, organom države članice izvora ponujen okvir za sodelovanje in pomoč, v katerem je predvideno tudi priznanje izvršilnih naslovov in sprejetje varstvenih ukrepov, na podlagi česar je mogoče učinkovito izterjati davčno terjatev v državi članici gostiteljici (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 78).

72 Glede tega je treba ugotoviti tudi, da ni izključeno, da zgoraj navedeni mehanizmi sodelovanja v praksi ne delujejo vedno učinkovito in zadovoljivo. Vendar se države članice ne bi smele opirati na morebitne težave pri zbiranju potrebnih informacij ali na pomanjkljivosti, ki se lahko pojavijo v sodelovanju med njihovimi davčnimi organi, da bi upravičile omejitve temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo (glej v tem smislu sodbo z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 33).

73 V tem okviru se države članice, ki so intervenirale v podporo predlogom Kraljevine Španije, sklicujejo na zgoraj navedeno sodbo Truck Center, v kateri je Sodišče zlasti glede možnosti prisilne izterjave odobrilo, da se za davčne zavezance nerezidente uporabi metoda obdavčenja, ki se razlikuje od tiste za davčne zavezance rezidente, in sicer obdavčitev pri viru.

74 Čeprav je mogoče priznati, da je čezmejna izterjava davčnega dolga običajno težavnejša kot prisilna izterjava na nacionalnem območju, je treba ugotoviti, da se obravnavana zadeva ne nanaša na preprosto metodo izterjave, ampak na vprašanje, ali obveznost davčnega zavezanca, ki želi prenesti prebivališče v drugo državo članico, da zgolj zaradi prenosa takoj in v celoti plača davek od že realiziranih dohodkov, katerega znesek je bil že določen, ne presega tega, kar je nujno za uresničitev želenih ciljev, pri čemer za davčne zavezance, ki ostanejo na nacionalnem ozemlju, ta obveznost ne velja.

75 Na podlagi zgoraj navedenega je zato mogoče ugotoviti, da člen 14(3) zakona 35/2006, v skladu s katerim morajo davčni zavezanci, ki prenesejo prebivališče v tujino, v davčno osnovo zadnjega davčnega leta, v katerem so se šteli za davčne zavezance rezidente, vključiti vse neobračunane dohodke, ni sorazmeren.

76 V zvezi z utemeljitvijo zadevne zakonodaje s ciljem v splošnem interesu, ki se nanaša na zagotovitev razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, je treba opozoriti, da je ta legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 45, in N, točka 42; sodbi z dne 18 julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 51, in z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 31, ter zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 45).

77 Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja, da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali uskladitev na ravni Unije države članice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za razdelitev davčne pristojnosti, zlasti za odpravo dvojnega obdavčevanja (sodba z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 29 in navedena sodna praksa, in zgoraj navedena sodba National Grid Indus, točka 45). Takšno utemeljitev je mogoče dopustiti, če je med drugim cilj zadevnega sistema preprečiti ravnanje, ki bi lahko ogrozilo pravico države članice, da izvaja davčno pristojnost v zvezi z dejavnostmi na njenem ozemlju (glej v tem smislu med drugim zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, točka 46; Rewe Zentralfinanz, točka 42, in National Grid Indus, točka 46).

78 Glede tega je treba opozoriti, da je Sodišče v zvezi s prenosom sedeža dejanske uprave družbe iz ene države članice v drugo razsodilo tudi, da ta okoliščina ne more pomeniti, da se mora država članica izvora odpovedati pravici do obdavčitve dobička, ki je nastal v okviru njene davčne pristojnosti pred navedenim prenosom (glej zlasti sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 59, in zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 46). Sodišče je tako presodilo, da država članica po načelu davčne teritorialnosti, povezanem s časovnim dejavnikom, namreč davčnim rezidentstvom davčnega zavezanca na nacionalnem ozemlju v obdobju, v katerem je nastal nerealizirani kapitalski dobiček, lahko ta dobiček obdavči, ko se navedeni davčni zavezanec preseli v tujino (glej zgoraj navedeni sodbi N, točka 46, in National Grid Indus, točka 46).

79 Iste preudarke je mogoče *a fortiori* uporabiti v obravnavani zadevi, saj se zadevna zakonodaja nanaša na obdavčenje že realiziranih dohodkov, in ne nerealiziranih kapitalskih dobičkov. Kraljevina Španija namreč ob prenosu prebivališča davčnega zavezanca v drugo državo članico ne izgubi možnosti za izvajanje davčne pristojnosti v zvezi z že realiziranimi dejavnostmi na njenem ozemlju in se ji tako ni treba odpovedati pravici, da določi znesek ustreznega obdavčenja.

80 Glede tega je treba opozoriti, da se želijo s to zakonodajo v državi članici izvora obdavčiti dohodki, ki so bili pod davčno pristojnostjo te države članice realizirani pred prenosom prebivališča. Tako so ti dohodki obdavčeni v državi članici, v kateri so bili realizirani, dohodki, prejeti po prenosu sedeža davčnega zavezanca, pa so načeloma obdavčeni izključno v državi članici gostiteljici, kjer so realizirani.

81 Ker se obravnavana zadeva ne nanaša na določitev davčnega dolga ob prenosu prebivališča, ampak na takojšnjo izterjavo tega dolga, Kraljevina Španija ni dokazala, da bi se ob neobstoju spora med izstopno državo in državo gostiteljico o davčni pristojnosti srečala s problemom dvojnega obdavčevanja ali položajem, v katerem bi se zadevni davčni zavezanci popolnoma izognili davku, kar bi lahko upravičilo uporabo ukrepa, na kakršnega se nanaša obravnavana zadeva, zaradi uresničevanja cilja zagotovitve enakomerne razdelitve davčnih pristojnosti.

82 V teh okoliščinah utemeljitve zadevne zakonodaje z nujnostjo ohranitve enakomerne razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami ni mogoče sprejeti.

83 V zvezi z utemeljitvijo te zakonodaje z nujnostjo ohranitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema Kraljevina Španija trdi med drugim, da je ta zakonodaja nujna za zagotovitev te doslednosti, ker se možnost odloga plačila davka za že prejete dohodke odobri na podlagi jamstva za plačilo, ki ga za davčno upravo pomeni dejstvo, da davčni zavezanec prebiva na španskem ozemlju in je zato neposredno in učinkovito podrejen pristojnosti davčne uprave. Prenehanje tega neposrednega in učinkovitega razmerja naj bi upravičevalo izgubo davčne ugodnosti, ki jo pomeni možnost odloga plačila davka.

84 Sodišče je sicer že razsodilo, da nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema lahko upraviči ureditev, ki omejuje temeljne svoboščine (glej v tem smislu med drugim sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 21, in z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, ZOdl., str. I-8061, točka 43, ter zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Madžarski, točka 70).

85 Vendar je s trditvijo na podlagi take utemeljitve mogoče uspeti samo, če je ugotovljen obstoj neposredne zveze med zadevno davčno ugodnostjo in nadomestitvijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem (glej med drugim sodbi z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42, in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 68, ter zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Madžarski, točka 72), pri čemer je treba neposrednost te zveze presojati glede na cilj zadevne ureditve (glej med drugim zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 43).

86 Glede tega je na prvem mestu treba ugotoviti, da ker se zahteve po doslednosti davčnega sistema in po enakomerni razdelitvi davčnih pristojnosti prekrivajo, so preudarki iz točke 81, v skladu s katero v obravnavani zadevi nobena druga država članica ne zahteva pristojnosti za obdavčenje dohodkov, ki so bili realizirani v Španiji, upoštevni tudi v zvezi z nujnostjo ohranitve te doslednosti, zaradi česar je trditev, ki se nanaša na to nujnost, brezpredmetna.

87 Na drugem mestu je treba navesti, da se Kraljevina Španija sklicuje zgolj na nujnost zagotovitve doslednosti davčnega sistema, ne da bi dokazala, da v zadevni nacionalni zakonodaji obstaja neposredna zveza med davčno ugodnostjo, ki jo pomeni možnost obračunavanja dohodkov v več davčnih obdobjih in nadomestitvijo te ugodnosti z nekim davčnim bremenom.

88 V teh okoliščinah utemeljitve navedene zakonodaje z nujnostjo ohranitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema ni mogoče sprejeti.

89 Poleg tega je treba ugotoviti, da Kraljevina Španija in države članice, ki so intervenirale v podporo njenim predlogom, navajajo v bistvu enake trditve, ki se nanašajo na sorazmernost te zakonodaje, tudi v zvezi s ciljema zagotovitve doslednosti davčnega sistema in enakomerne razdelitve davčnih pristojnosti, saj te države menijo, da instrumenti sodelovanja, ki so določeni v pravu Unije, niso zadostni.

90 Zato je treba, tudi če bi bilo z zadevno nacionalno zakonodajo te cilje mogoče doseči, ugotoviti, da so, kar zadeva sorazmernost te zakonodaje, preudarki v točkah od 68 do 74 te sodbe v zvezi z utemeljitvijo z nujnostjo zagotovitve učinkovitosti izterjave davka upoštevni tudi glede navedene nujnosti zagotovitve doslednosti davčnega sistema in enakomerne razdelitve davčnih pristojnosti, tako da ta zakonodaja vsekakor presega to, kar je nujno za uresničitev teh ciljev.

– Obstoj omejitve člena 18 ES

91 V zvezi z navedeno omejitvijo člena 18 ES je treba ugotoviti, da ni mogoče utemeljeno zanikati, da bi lahko izključitev ugodnosti likvidnih denarnih sredstev za osebe, ki se želijo gibati znotraj Unije iz razlogov, ki niso povezani z opravljanjem gospodarske dejavnosti, v nekaterih primerih te osebe odvrnila od uresničevanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s členom 18 ES.

92 Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je taka omejitev z vidika prava Unije lahko upravičena, če temelji na objektivnih preudarkih v splošnem interesu, ki niso odvisni od državljanstva zadevnih oseb, in če je sorazmerna s ciljem, ki mu legitimno sledi nacionalno pravo (glej sodbo z dne 23. oktobra 2007 v združenih zadevah Morgan in Bucher, C-11/06 in C-12/06, ZOdl., str. I-9161, točka 33, in zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Madžarski, točka 88).

93 Glede tega je treba navesti, da je treba iz istih razlogov ugotoviti enako kot v točkah od 51 do 88 te sodbe v zvezi z obstojem in utemeljitvijo omejitev členov 39 ES in 43 ES (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji z dne 17. januarja 2008, točka 30, Komisija proti Grčiji, točka 60, in Komisija proti Madžarski, točka 89).

Očitki, ki se nanašajo na kršitev določb Sporazuma EGP

94 Komisija trdi tudi, da Kraljevina Španija s sprejetjem in ohranitvijo člena 14(3) zakona 35/2006 v veljavi ni izpolnila obveznosti iz členov 28 in 31 Sporazuma EGP, ki se nanašata na prosto gibanje delavcev in svobodo ustanavljanja.

95 Najprej je treba navesti, da sta ti določbi Sporazuma EGP analogni določbam členov 39 ES in 43 ES, tako da se preudarki v zvezi s tema členoma iz točk od 51 do 64 te sodbe načeloma uporabljajo tudi za ustrezna člena Sporazuma EGP.

96 Vendar je treba ugotoviti, da kar zadeva utemeljitev z nujnostjo zagotovitve učinkovitosti izterjave davčnega dolga, okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, uveden z direktivami 76/308, 77/799 in 2008/55, ne obstaja med temi organi in organi tretjih držav, če tretje države niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči (glej med drugim sodbo z dne 5. maja 2011 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-267/09, ZOdl., str. I-3197, točka 55).

97 Glede tega je treba ugotoviti, da Kraljevina Španija trdi, da ni sklenila dvostranskih pogodb o medsebojni pomoči pri pobiranju ali izterjavi davkov s Kraljevino Norveško niti z Republiko Islandijo ali Kneževino Lihtenštajn. Zato v primeru, da davčni zavezanec prebivališče prenese v eno od teh držav podpisnic Sporazuma EGP, španski organi nimajo na voljo nobenega sredstva, na podlagi katerega bi lahko vzpostavili učinkovito sodelovanje z organi teh držav.

98 Poleg tega Komisija s tem, da se je v stališčih v odgovor na intervencijske vloge Zvezne republike Nemčije, Kraljevine Nizozemske in Portugalske republike omejila na zelo splošno sklicevanje na sporazume, ki Kraljevino Španijo vežejo z državami podpisnicami Sporazuma EGP, ki niso države članice Unije, ni dokazala, da ti sporazumi dejansko določajo dovolj učinkovite mehanizme izmenjave informacij, s katerimi bi bilo mogoče preverjati in nadzirati napovedi davčnih zavezancev, ki so rezidenti teh držav.

99 V teh okoliščinah je treba šteti, da obveznost davčnih zavezancev, ki prenesejo prebivališče v tujino, da v davčno osnovo zadnjega davčnega leta, v katerem so se šteli za davčne zavezance rezidente, vključijo vse neobračunane dohodke, če se nanaša na davčne zavezance, ki prebivajo v državah podpisnicah Sporazuma EGP, ki niso države članice Unije, ne presega tega, kar je nujno za dosego cilja zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam.

100 Tožbo je zato treba v delu, v katerem se nanaša na to, da Kraljevina Španija krši obveznosti iz členov 28 in 31 Sporazuma EGP, zavrniti.

101 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Kraljevina Španija s tem, da je v členu 14(3) zakona 35/2006 sprejela in ohranila v veljavi določbo, na podlagi katere morajo davčni zavezanci, ki prebivališče prenesejo v drugo državo članico, v davčno osnovo zadnjega davčnega leta, v katerem so se šteli za davčne zavezance rezidente, vključiti vse neobračunane dohodke, ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES.

**Stroški**

102 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. V skladu s členom 69(3) Poslovnika pa lahko Sodišče odloči, da se stroški delijo ali da vsaka stranka nosi svoje stroške, če vsaka uspe samo deloma ali so okoliščine izjemne.

103 V tem sporu je treba upoštevati, da očitki Komisije glede nespoštovanja zahtev iz členov 28 in 31 Sporazuma EGP niso bili sprejeti.

104 Kraljevini Španiji je zato treba naložiti tri četrtine vseh stroškov, Komisiji pa preostalo četrtino.

105 V skladu s členom 69(4), prvi pododstavek, Poslovnika države članice, ki se kot intervenientke udeležijo postopka, nosijo svoje stroške. Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Nizozemska in Portugalska republika zato nosijo svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Kraljevina Španija s tem, da je v členu 14(3) zakona 35/2006 o dohodnini in delni spremembi zakonov o obdavčitvi družb, o dohodnini nerezidentov in davku na premoženje (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) z dne 28. novembra 2006 sprejela in ohranila v veljavi določbo, na podlagi katere morajo davčni zavezanci, ki prebivališče prenesejo v drugo državo članico, v davčno osnovo zadnjega davčnega leta, v katerem so se šteli za davčne zavezance rezidente, vključiti vse neobračunane dohodke, ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES.**

2. **V preostalem se tožba zavrne.**

3. **Kraljevini Španiji se naloži plačilo treh četrtin vseh stroškov. Evropski komisiji se naloži plačilo preostale četrtine.**

4. **Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Nizozemska in Portugalska republika nosijo svoje stroške.**

Podpisi